

3-BB.2022.1

P 165

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Beschwerde- führerin	A. _____ vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Rechtsanwältin, Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau
-------------------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 6. Dezember 2021 betreffend Direkte Bundessteuer 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 28. August 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2017 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 117'900.00 veranlagt. Nebst den deklarierten Unterhaltsbeiträgen, wurde A._____ ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 angerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 28. August 2020 hat A._____ mit Schreiben vom 7. September 2020 Einsprache erhoben. Sie stellte sinngemäss den Antrag, dass die Ermessensveranlagung durch eine neue Veranlagung gemäss der eingereichten Steuererklärung 2017 zu ersetzen sei.

3.

Mit Entscheid vom 6. Dezember 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2021 (Versanddatum 20. Dezember 2021) hat A._____ mit Beschwerde vom 12. Januar 2022 (Postaufgabe am 13. Januar 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt sinngemäss den Antrag, die Ermessensveranlagung sei aufzuheben.

5.

Das Gemeindesteueramts Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde.

6.

Mit Schreiben vom 5. April 2022 ersuchte A._____ sinngemäss um unentgeltliche Rechtspflege.

7.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2022 liess A._____ Stellung nehmen und folgende Anträge stellen:

- "1. In Gutheissung der Beschwerde sei der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 6. Dezember 2021 aufzuheben und festzustellen, dass die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2017 nichtig ist.
2. Eventualiter sei in Gutheissung der Beschwerde der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 6. Dezember 2021 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 26'035.00 zu reduzieren.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2021.107 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017, 3-RV.2021.108 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und 3-BB.2021.11 betreffend Direkte Bundessteuer 2018 in Sachen von A._____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Steuererklärung 2017 Einkünfte aus Unterhaltsbeiträgen in der Höhe von CHF 29'389.00 und einen Abzug von CHF 739.00 für persönliche Beiträge nicht erwerbstätiger Personen an die SVA Aargau deklariert. Das Gemeindesteueramt Q._____ rechnete zum deklarierten Einkommen ermessensweise CHF 100'000.00 aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit auf.

Diese Aufrechnung ist vorliegend umstritten und Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen. Dabei ist nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 4). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob die Beschwerdeführerin mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen (Erw. 6) und das Gemeindesteueramt Q._____ sein Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (Erw. 7 und 8). Zudem ist zu prüfen, ob die Ermessensveranlagung nichtig ist (Erw. 9).

3.

3.1.

3.1.1.

Die Beschwerdeführerin ist Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelunterschrift und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift der B._____ AG (nachfolgend: B._____ AG) mit Sitz in R._____.

3.1.2.

Die B._____ AG mit Sitz in R._____ wurde am tt.mm.1964 gegründet. Sie bezweckt die (...). Sie kann auch Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen.

3.2.

Die Steuererklärung 2017 der Beschwerdeführerin ist nach Mahnungen vom 9. Januar 2019 und 27. Februar 2019 am 25. März 2019 beim Gemeindesteueramt Q._____ eingegangen.

3.3.

Mit Schreiben vom 11. September 2019 ersuchte das Gemeindesteuernamt Q._____ die Beschwerdeführerin um Aktenergänzung. Konkret wurden folgende Unterlagen einverlangt:

"Vielen Dank für die Steuererklärung und die damit eingereichten Unterlagen. Zur Vornahme der Steuerveranlagung benötigen wir noch folgende Unterlagen:

- Arbeitsvertrag und Stellenbeschrieb Ihrer Anstellung bei der B._____ AG
- Belegmässiger Nachweis der erhaltenen Entschädigungen 2017 + 2018 Ihrer Tätigkeit als Geschäftsleiterin und Verwaltungsrätin bei der B._____ AG
- Nachweis Ihrer Beteiligungen an der B._____ AG per 31.12.2017 und 31.12.2018
- Belegmässiger Nachweis der erhaltenen Dividenden in den Jahren 2017 und 2018 der B._____ AG
- Kontodetails der Konten 2000 und 2260 der Jahre 2017 + 2018 der B._____ AG"

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2019 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass sie die Unterlagen erst im November 2019 einreichen könne, da ihr Steuerberater zurzeit krank sei. Nachdem die Beschwerdeführerin keine Unterlagen einreichte, mahnte das Gemeindesteuernamt Q._____ mit Schreiben vom 16. Januar 2020 unter Ansetzung einer 20-tägigen Frist letztmalig. Die Beschwerdeführerin reagierte auf die letzte Mahnung nicht.

3.4.

Das Gemeindesteuernamt Q._____ veranlagte die Beschwerdeführerin zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 117'900.00. Nebst den deklarierten Unterhaltsbeiträgen wurde ermessenweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 aufgerechnet.

3.5.

Mit Einsprache vom 7. September 2020 machte die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, dass die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen sei und dass folglich auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 100'000.00 aus unselbstständiger Tätigkeit zu verzichten sei. Beweismittel wurden keine eingereicht.

3.6.

Die Steuerkommission Q._____ hielt im Einspracheentscheid an der Veranlagung fest. Für ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin stehe der Steuerpflichtigen ein marktkonformes Gehalt zu, welches der Einkommensteuer unterliege. Der Umstand, dass die B._____ AG in der fraglichen Steuerperiode keinen Gewinn erwirtschaftet habe, sei für den Anspruch auf Entschä-

digung in ihrer Funktion als Geschäftsführerin nicht erheblich. Da die Beschwerdeführerin es trotz Mahnungen unterlassen habe, die verlangten Unterlagen zu ihrer Tätigkeit einzureichen, könnten die Steuerfaktoren nicht einwandfrei ermittelt werden. Die Voraussetzungen für eine teilweise ermessenweise Einschätzung des Einkommens aus unselbstständiger Tätigkeit seien im Veranlagungsverfahren daher gegeben gewesen. Für die Bestimmung der Steuerfaktoren habe die Steuerkommission Q._____ die Erfahrungszahlen der Webseite lohnanalyse.ch beigezogen. Auf der Webseite lohnanalyse.ch werde für die Tätigkeit einer Geschäftsführerin ein Bruttolohn zwischen CHF 72'800.00 und CHF 500'000.00 pro Jahr aufgeführt. Der Durchschnittslohn werde mit CHF 183'427.00 ausgewiesen. Für eine Tätigkeit im Teilzeitpensum werde ein Durchschnittslohn von CHF 99'692.00 angezeigt. Die Veranlagungsbehörde sei von einer Tätigkeit im Teilzeitpensum ausgegangen und habe den dafür ausgewiesenen Durchschnittslohn gemäss der Webseite lohnanalyse.ch von CHF 99'692.00 auf CHF 100'000.00 aufgerundet. Abschliessend wird im Einspracheentscheid festgehalten, dass keine Überschreitung des Ermessensspielraumes vorliege.

3.7.

Die Beschwerdeführerin liess in Beschwerde und Stellungnahme geltend machen, dass es für ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 keine Anhaltspunkte gäbe. Es sei kein Geldfluss von der B._____ AG an die Beschwerdeführerin erfolgt. Alle der Steuerkommission bekannten Informationen und Unterlagen, insbesondere die Jahresrechnung, die Steuererklärung sowie die Steuerveranlagung der B._____ AG zeigten auf, dass die Gesellschaft kaum Umsatz erzielt und keinen Lohnaufwand ausgewiesen habe. Aufgrund der Inaktivität der Gesellschaft habe die Beschwerdeführerin für diese als Verwaltungspräsidentin nur ein Minimalpensum geleistet, welches nicht entschädigt worden sei. Die nach Ermessen vorgenommene Aufrechnung des Lohnes aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sei so krass falsch und objektiv in keiner Art und Weise nachvollziehbar, dass die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2017 nichtig sei.

Die eingereichte Steuererklärung 2017 sei wahrheitsgetreu ausgefüllt worden. Die Beschwerdeführerin habe lediglich Unterhaltsbeiträge erhalten. Einer Erwerbstätigkeit sei die Beschwerdeführerin nicht nachgegangen. Sie sei zwar als Verwaltungsrätin der B._____ AG im Handelsregister eingetragen. Entgegen der Annahme der Steuerkommission Q._____ erfordere diese Tätigkeit aber kein Vollzeitpensum. Im Gegenteil, die Tätigkeit der Gesellschaft beschränke sich auf das Halten und Verwalten einer einzigen Liegenschaft in Q._____, welche aufgrund eines vom Dorfbach verursachten Wasserschadens in den Jahren 2017 und 2018 nicht habe vermietet werden können. Die Gesellschaft sei deshalb im Jahr 2017 inaktiv gewesen und habe keine Mitarbeiter beschäftigt. Generell sei

die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen. Daher habe sie auch kein Erwerbseinkommen erzielt, weshalb sie als Nichterwerbstätige, wie in der Steuererklärung deklariert, konsequenterweise AHV-Beiträge entrichtet habe.

Die Beschwerdeführerin habe ihre Mitwirkungspflicht nicht verletzt. Sie habe ihre Steuererklärung eingereicht und auf die Nachfrage der Steuerkommission reagiert. Die Beschwerdeführerin habe mitgeteilt, dass sie nicht an der B._____ AG beteiligt sei und entsprechend keine Dividende erhalten habe. Da kein schriftlicher Arbeitsvertrag existiere und sie von dieser Gesellschaft keinen Lohn bezogen habe, sei die Einreichung von Verträgen und Belegen über erhaltene Zahlungen der B._____ AG nicht möglich gewesen. Indem die Beschwerdeführerin die verlangten Informationen erteilt habe, habe sie ihre Verfahrens- bzw. Mitwirkungspflichten erfüllt. Damit seien die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung nicht erfüllt gewesen. Die Einsprache der Beschwerdeführerin sei formgerecht erfolgt und leide an keinem formellen Mangel.

Weiter liess die Beschwerdeführerin geltend machen, dass aus der Jahresrechnung 2017 der B._____ AG ersichtlich sei, dass kaum Erträge vereinnahmt werden konnten und dass die Gesellschaft 2017 einen Verlust erzielt habe. Entsprechend sei die Gesellschaft ausschliesslich mit der Minimalsteuer veranlagt worden. Aus der Steuerkommission vorliegenden Unterlagen ergebe sich ohne Zweifel, dass der Beschwerdeführerin im Jahr 2017 kein Lohn von der B._____ AG zugeflossen sei. Es habe entsprechend keine Unsicherheit betreffend die festzulegenden Steuerfaktoren bestanden. Die Beschwerdeführerin hätte gemäss Selbstdекlaration veranlagt werden müssen.

Die Steuerkommission habe das Einkommen der Beschwerdeführerin zu Unrecht aus einer im Internet frei verfügbaren Information, welche nicht verifiziert worden sei, abgeleitet bzw. auf Durchschnittslöhne für eine Tätigkeit, welche sie gar nicht ausgeübt habe, abgestellt. Dies habe zu einer Steuerforderung von rund 80 % (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer von insgesamt rund CHF 23'000.00 bei einer Rente [Unterhaltsbeiträge] von gut CHF 29'000.00) des tatsächlich erzielten Renteneinkommens geführt. Damit habe sie ihr Ermessen krass missbraucht, was zur Nichtigkeit der Veranlagung führe. Die Veranlagung sei einerseits krass falsch (das veranlagte Erwerbseinkommen sei ohne Grundlage auf CHF 100'000.00 festgesetzt worden) und andererseits habe die Steuerkommission grobe Verfahrensfehler begangen, indem sie der Beschwerdeführerin ohne jegliche Anhaltspunkte eine Tätigkeit unterstellt habe, welche die Beschwerdeführerin gar nicht ausgeübt habe.

4.

4.1.

Nach Art. 130 Abs. 1 DBG prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen (Art. 130 Abs. 2 DBG).

4.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz a.a.O., § 191 StG N 14; M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196). Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstands hat zum einen zur Folge, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016] und VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

4.3.

Gemäss Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. Diese Aufforderung ist gegebenenfalls zu mahnen. Unterbleiben können Aufforderung und Mahnung grundsätzlich nur dann, wenn die steuerpflichtige Person den Sachverhalt der Natur der Sache nach nicht mehr klären kann. Als Beispiel dafür ist der Fall zu nennen, wenn der Steuerpflichtige ein mangelhaftes

Kassabuch vorlegt (vgl. Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Zürich 2022, Art.130 DBG N 34; VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

4.4.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (Art. 130 Abs. 2 DBG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaubwürdig ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich die Überprüfung bzw. der Vergleich mit Erfahrungszahlen auf. Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden. Sind Erfahrungszahlen vorhanden, ist bei Ermessensveranlagungen in der Regel auf diese abzustellen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich vom 5. Juli 1988 = StE 1989 ZH B 93.5 Nr. 12). Die Anwendung von Erfahrungszahlen setzt jedoch stets voraus, dass ein brauchbarer Anknüpfungspunkt bekannt ist. Weichen die deklarierten Angaben wesentlich von den Erfahrungszahlen ab, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

4.5.

4.5.1.

Die Beschwerdeführerin wurde im Veranlagungsverfahren aufgefordert weitere Unterlagen einzureichen. Nachdem die Beschwerdeführerin innert Frist nicht reagierte, wurde sie gemahnt (vgl. Mahnung vom 16. Januar 2020). Die Beschwerdeführerin reagierte nicht auf die letzte Mahnung.

4.5.2.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie für die B._____ AG zumindest ein Minimalpensum ausübte. Auch wenn kein schriftlicher Arbeitsvertrag bestand, hätte die Beschwerdeführerin zumindest einen Stellenbeschrieb in Bezug auf ihre Tätigkeit für die B._____ AG einreichen können. Weiter ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die einverlangten Kontendetails der B._____ AG, unabhängig davon, ob sie ein Guthaben gegenüber der Gesellschaft hatte, ohne grösseren Aufwand hätte beschaffen und einreichen können. Weder das eine noch das andere hat die Beschwerdeführerin jedoch getan, so dass aufgrund ihrer fehlenden Mitwirkung ein Untersuchungsnotstand entstand.

Die Steuerkommission Q._____ hat deshalb zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

5.

5.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (Art. 132 Abs. 1 DBG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung und allfällige Beweismittel enthalten (Art. 132 Abs. 3 DBG).

5.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (vgl. AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG; vgl. dazu ausführlich Bundesgerichtsurteil vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Bundesgerichtsurteil vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

5.3.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (vgl. Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 132 DBG N 39).

6.

6.1.

Die Beschwerdeführerin hat den Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren angetreten, indem sie sinngemäss geltend machte, dass die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen sei und folglich auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 100'000.00 aus unselbstständiger Tätigkeit zu verzichten sei. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung gelungen ist.

6.2.

In der Einsprache wurde von der Beschwerdeführerin lediglich festgehalten, dass sich ihre Einkünfte in den letzten Jahren nicht verändert hätten

und mit der eingereichten Steuererklärung exakt ihre Einkommensverhältnisse darlegt würden. Die Einsprache enthält weder eine Begründung noch Beweismittel. Die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung konnte damit nicht nachgewiesen werden.

6.3.

Insgesamt ist festzustellen, dass der Beschwerdeführerin der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht gelungen ist.

7.

7.1.

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

7.2.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (Art. 130 Abs. 2 DBG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso grösser ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist.

7.3.

7.3.1.

Die Steuerkommission Q._____ rechnete der Beschwerdeführerin ermessensweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 auf. Für die Bestimmung der Steuerfaktoren hat die Steuerkommission Q._____ die Erfahrungszahlen der Webseite lohnanalyse.ch abgestellt. Auf der Webseite lohnanalyse.ch werde für die Tätigkeit als Geschäftsführerin ein Bruttolohn zwischen CHF 72'800.00 und CHF 500'000.00 pro Jahr aufgeführt. Der Durchschnittslohn werde mit CHF 183'427.00 ausgewiesen. Für eine Tätigkeit im Teilzeitpensum werde ein Durchschnittslohn von CHF 99'692.00 angezeigt. Die Veranlagungsbehörde sei von einer Tätigkeit im Teilzeitpensum ausgegangen und habe den dafür ausgewiesenen Durchschnittslohn gemäss der Webseite lohnanalyse.ch von CHF 99'692.00 auf CHF 100'000.00 aufgerundet. Abschliessend wird im Einspracheentscheid festgehalten, dass die Steuerkommission Q._____ den Ermessensspielraum nicht überschritten habe.

7.3.2.

Die Webseite lohnanalyse.ch wird von einer deutschen Gesellschaft betrieben und hat als Vision den Aufbau einer umfassenden, unabhängigen, kostenfreien und länderübergreifenden Lohndatenbank für Deutschland, die Schweiz und Österreich (vgl. www.lohnanalyse.ch/ch/service/ueber-lohn-analyse.html). Weiter wird die Funktionsweise folgendermassen beschrieben:

"Alle Löhne auf unserer Plattform wurden ausschließlich von Benutzern der Plattform selber eingegeben. Jeden Monat erhalten wir auf diesem Wege rund 800 neue Lohneinträge - unterteilt nach Land, Bundesland/Kanton, Geschlecht, Qualifikation und weiteren Lohnparametern wie Urlaubstage und Wochenarbeitszeit.

Jeder Lohneintrag wird von lohnanalyse in zwei Schritten überprüft:

- Nach der Eintragung nimmt unser System eine automatische Plausibilitätsprüfung vor, indem der Lohn mit den bereits eingetragenen Löhnen verglichen wird. Weicht der Lohn übernatürlich ab, wird dies entsprechend registriert
- Der Lohneintrag wird zu einem unserer Redakteure geschickt. Dieser kontrolliert in einem weiteren Schritt ob die Angaben zueinander passen. Erst nach diesem zweiten Prüfpunkt wird der Eintrag entweder freigeschaltet oder aber überarbeitet oder gelöscht.

Mit diesem Verfahren können wir sicherstellen, eine größtmögliche Qualität für unsere Besucher anzubieten. Momentan ist lohnanalyse auf die DACH-Region (Deutschland, Österreich, Schweiz) beschränkt. Ein Ausbau auf weitere Länder und Sprachen ist bereits geplant..."

Es handelt sich dabei somit um eine Datenbank, welche Daten von Benutzern der Plattform zusammenführt und kategorisiert.

7.3.3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob vorliegend die Auswertungen der Webseite lohnanalyse.ch von der Vorinstanz zu Recht als Erfahrungszahlen für eine Ermessensveranlagung beigezogen werden durften.

Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden.

Gemäss eigenen Angaben werden jeden Monat 800 neue Lohneinträge aufgenommen. Über die Anzahl der effektiv in die Datenbank aufgenommenen Einträge und bei wie vielen Einträgen es sich effektiv um Schweizer Löhne von Geschäftsführerinnen und Geschäftsführer handelt, ist nicht bekannt. Es kann folglich nicht beurteilt werden, ob es sich um eine repräsentative Anzahl handelt. Über die Zuverlässigkeit der Angaben kann festge-

halten werden, dass die Einträge, bevor sie in die Datenbank aufgenommen werden, einer Plausibilitätsprüfung unterzogen werden. Wie diese Prüfung konkret ausgestaltet bzw. durchgeführt wird, ist nicht bekannt.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die Auswertungen der Webseite lohnanalyse.ch nicht genügen, um als Erfahrungszahlen beigezogen zu werden. Es kann nicht beurteilt werden, ob für eine Ermessensveranlassung die Anzahl der Einträge repräsentativ bzw. die Angaben zuverlässig sind.

7.4.

Indem die Vorinstanz die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat, hat sie ihr Ermessen fehlerhaft und nicht pflichtgemäss ausgeübt.

8.

8.1.

Das Bundesamt für Statistik (BFS) bietet den statistischen Lohnrechner "Salarium" (nachfolgend: Salarium BFS) an. Dieser bietet die Möglichkeit, für eine spezifische Arbeitsstelle (Region, Wirtschaftszweig, Berufsgruppe usw.) und anhand frei wählbarer individueller Merkmale (Alter, Ausbildung, Dienstjahre usw.) den monatlichen Bruttolohn (Zentralwert bzw. Median) und die Streuung der Löhne zu berechnen. Die geschätzten monatlichen Bruttolöhne basieren auf Daten der Schweizerischen Lohnstrukturerhebung (LSE) 2020 und stützen sich auf mehr als 1.2 Millionen Lohnangaben von Angestellten aus der Privatwirtschaft. Insofern handelt es sich bei den Ergebnissen des Salariums BFS um Kennzahlen, die durch die statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden. Sie können folglich grundsätzlich als Erfahrungszahlen beigezogen werden.

8.2.

Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin führt sie für die B. _____ AG ein Minimalpensum aus. Wie hoch dieses Pensum ist, geht aus den Akten nicht hervor. Eine Schätzung gestaltet sich ebenfalls schwierig, da praktisch keine Angaben über ihre Tätigkeiten als Geschäftsführerin und Verwaltungsratspräsidentin vorhanden sind. Die Tätigkeit der B. _____ AG beschränkt sich auf das Halten und Verwalten einer einzigen Liegenschaft in Q. _____. Aufgrund immer wieder auftretender Wasserschäden, welche durch die Überflutung eines naheliegenden Baches verursacht wurden, konnte die Liegenschaft in den Jahren 2017 und 2018 nicht wie geplant vermietet werden. Die Gesellschaft sei deswegen inaktiv gewesen. Es muss deshalb angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 als Geschäftsführerin einer Immobiliengesellschaft zwar keine klassi-

schen Verwaltungstätigkeiten aufgrund bestehender Mietverhältnissen tätigte, aber sehr wohl aufgrund der Schäden an der Liegenschaft zumindest dafür sorgen musste, dass diese Schäden repariert wurden. Hinzu kommt der umfangreiche Schriftenwechsel mit der Gemeinde Q._____. Welches Pensum die Beschwerdeführerin für diese Tätigkeiten benötigte, ist zwar kaum genau zu bestimmen, jedoch kann durchaus davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin inklusive den Tätigkeiten als Verwaltungsratspräsidentin ein Pensum von 20 % (8.4 Stunden pro Woche) erfüllte.

8.3.

Gemäss Salarium BFS beträgt der Medianwert für eine weibliche 55-jährige Führungskraft (mit abgeschlossener Berufsausbildung) des oberen und mittleren Kaders mit 3 Dienstjahren (Kauf Liegenschaft in Q._____ durch die B._____ AG erfolgte 2014) und einem Pensum von 8.4 h/Woche in einem Unternehmen von weniger als 20 Beschäftigten im Grundstücks- und Wohnungswesen CHF 1'649.50. Der Lohn umfasst den Bruttolohn vor Abzug der Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen, Naturalleistungen, regelmässig ausbezahlte Prämien-, Umsatz- oder Provisionsanteile, Erschwerniszulagen, 1/12 des 13. Monatslohnes und 1/12 der Sonderzahlungen. Somit ergibt sich ein Zentralwert von jährlich CHF 19'794.00. Abzüglich eines Abzuges von 8,9 % (AHV/IV/EO: 5,3 %; ALV: 1,1 %; NBU: 1%; KTG: 1,5%) für die Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen ergäbe sich ein Nettajahressalär von CHF 18'032.00.

8.4.

Aus dem Abschluss der B._____ AG ergeben sich im Jahr 2017 keine verbuchten Lohnaufwendungen. Es sind auch keine Aufwendungen für geldwerte Leistungen der B._____ AG an Beteiligte bekannt. Lediglich die "Debiti verso azionisti" erhöhten sich um CHF 29'340.00. Das Konto 2000 "Debiti per forniture e prestazioni" veränderte sich um CHF 5'700.00. Daraus kann – mangels eingereichter Kontodetails der Konti 2000 und 2260 – nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdeführerin Gelder zugeflossen sind. Die diesbezügliche Unsicherheit hat sie aufgrund der ungenügenden Mitwirkung zu verantworten. Insoweit ist das gestützt auf das Salarium BFS ermittelte Einkommen moderat zu erhöhen.

8.5.

Im Ergebnis ist die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 auf CHF 20'000.00 herabzusetzen.

9.

9.1.

Die Beschwerdeführerin lässt unter anderem die Nichtigkeit der Ermessensveranlagung betreffend Direkte Bundessteuer 2017 beantragen.

9.2.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung (bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

- a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist,
- b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und
- c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016]).

In Bezug auf Ermessensveranlagungen hat das Bundesgericht diese Grundsätze dahingehend konkretisiert, dass von der Nichtigkeit einer solchen erst auszugehen ist, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und "in krasse Willkür" verfällt, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.3; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3; 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017, Erw. 5.3.3 f.). Handelt es sich dagegen um einen mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

9.3.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die nach Ermessen vorgenommene Aufrechnung des Lohnes aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit so krass falsch und objektiv in keiner Art und Weise nachvollziehbar sei, dass die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2017 nichtig sei. Die Steuerkommission habe das Einkommen der Beschwerdeführerin zu Unrecht aus einer im Internet frei verfügbaren Information, welche nicht verifiziert sei, abgeleitet bzw. auf Durchschnittslöhne für eine Tätigkeit, welche

sie gar nicht ausgeübt habe, abgestellt. Dies habe zu einer völlig unverhältnismässigen Steuerforderung von rund 80 % des tatsächlich erzielten Renteneinkommens geführt. Damit habe sie ihr Ermessen krass missbraucht, was zur Nichtigkeit der Veranlagung führe.

9.4.

Wie bereits festgestellt, hat die Vorinstanz ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt, indem sie die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat. Es handelt sich dabei aber nicht um einen aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel. Vielmehr handelt es sich um einen minder erheblichen inhaltlichen Mangel, der bloss zur Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung führt. Auch ist nicht festzustellen, dass die Vorinstanz in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Prüfungspflicht verstossen hat und "in krasse Willkür" verfallen ist, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der Beschwerdeführerin bemessen hat. Insbesondere ist hervorzuheben, dass die Beschwerdeführerin durch die Wahrnehmung ihrer Mitwirkungspflichten eine Ermessensveranlagung verhindern konnte.

9.5.

Es ist festzuhalten, dass die Ermessensveranlagung nicht nichtig ist.

10.

Die Steuerkommission Q._____ hat eine Ermessensveranlagung zu Recht vorgenommen, da die Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung nicht im erforderlichen Ausmass mitgewirkt hat. Nichtigkeit der Ermessensveranlagung liegt nicht vor. Der Beschwerdeführerin ist der Unrichtigkeitsbeweis der Ermessensveranlagung nicht gelungen. Durch die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 hat die Vorinstanz ihr Ermessen jedoch nicht pflichtgemäss ausgeübt. Sodann ist die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 auf CHF 20'000.00 zu reduzieren.

11.

11.1.

Als Folge der Reduktion des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sind die Berufsauslagen anzupassen.

11.2.

Für die Berechnung der Autokosten ist eine Wegstrecke von 52 Kilometer, 2 Fahrten pro Tag, 44 Tage (20 % Pensum) und einem Ansatz von CHF 0.70 pro Kilometer massgebend. Insgesamt resultieren daraus Autokosten von CHF 3'203.00 (gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG ist lediglich ein

Maximalbetrag von CHF 3'000.00 abziehbar). Für die auswärtige Verpflegung ist ein Tagessatz à CHF 15.00 einzusetzen. Daraus resultieren Kosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 660.00 (44 Tage à CHF 15.00). Der Pauschalabzug beträgt CHF 2'000.00 (Mindestabzug). Insgesamt resultiert ein Berufsauslagenabzug von CHF 5'660.00 (statt CHF 9'200.00). Die restlichen Abzüge bleiben unverändert. Insgesamt ergibt sich daraus ein steuerbares Einkommen von CHF 41'290.00.

11.3.

Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen beträgt CHF 41'290.00.

12.

12.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Beschwerdeführerin zu über 90 % und damit beinahe vollumfänglich. Dies ist einem vollständigen Obsiegen gleichzusetzen (vgl. SGE vom 22. Mai 2014 [3-RV.2013.107]). Daher sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

12.2.

Zudem ist der Beschwerdeführerin für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG). Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 4'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem eher geringeren Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. In Anbetracht dessen, dass sich der Aufwand der Vertreterin auf vier Parallelverfahren mit gleichen oder ähnlichen Rechtsfragen verteilt hat, wird dem vorliegenden Beschwerdeverfahren die festgesetzte Parteientschädigung zu 25 % mit CHF 500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) zugerechnet.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das steuerbare Einkommen auf CHF 41'290.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni