

81 Ermessensveranlagung; Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV)

Vor einer Ermessensveranlagung ist der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör zu gewähren.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. März 2013 in Sachen A.L. (3-RV.2012.236).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Der Rekurrent ist selbständig erwerbend. In der Steuererklärung 2011 deklarierte er ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 5'705.00. Zudem gab er an, im Jahr 2011 von seinem Vater total mit "ca." CHF 12'000.00 unterstützt worden zu sein.

2.2.

Die Steuerkommission R. ermittelte das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren wie folgt:

Reingewinn	5'705.00
Div. Aufrechnungen	2'630.00
fehlende Mittel Lebenshaltung	<u>9'665.00</u>
Total	18'000.00

2.3.

Der Rekurrent liess in der Einsprache ausführen, er habe (unter Einbezug der Aufrechnungen von CHF 2'630.00) über Mittel von CHF 20'335.00 verfügt (CHF 5'705.00 + CHF 2'630.00 + CHF 12'000.00). Da er bei seinem Vater und der Stiefmutter wohne, und für Kost und Logis nichts abgeben müsse, reiche dies für die Lebenshaltungskosten aus. Er führe einen sehr bescheidenen Lebenswandel.

2.4.

Im Einspracheentscheid hält die Steuerkommission R. fest, die Buchhaltung des Rekurrenten erfülle die Anforderungen an eine ord-

nungsgemässe Buchhaltung nicht. Zudem könne der Steuererklärung nur die Schenkung von ca. CHF 12'000.00 entnommen werden. Wie sich diese materielle Hilfe konkret gestaltet habe oder wann sie in welcher Höhe geflossen sei, werde jedoch nicht weiter umschrieben. Es fehle an Aufzeichnungen über den Geldfluss.

2.5.

Im Rekurs liess der Rekurrent entgegenen, es sei unverständlich, dass die Bestätigung der Schenkung durch seinen Vater angezweifelt werde. Es sei auch nicht erforderlich, in der Steuererklärung die Geldflüsse genau mit Betrag und Datum anzugeben. Zudem hätte das Gemeindesteueramt R. eine solche Aufstellung verlangen können. Weiter führt der Rekurrent aus, bei der Berechnung der Lebenshaltungskosten müsse vom betriebsrechtlichen Existenzminimum ausgegangen werden, also von rund CHF 10'000.00 pro Jahr. In Bezug auf die Buchführung wurde festgehalten, dass die Aufzeichnungspflicht mit den eingereichten Unterlagen erfüllt werde. Dabei sei zu beachten, dass es sich um eine Nebenerwerbstätigkeit handle.

2.6.

Das Gemeindesteueramt R. hält in seiner Vernehmlassung fest, die Aufzeichnungen erfüllten die Anforderungen an Geschäftsbücher nicht, weshalb eine Einschätzung nach Ermessen erfolgen müsse. Es sei nicht bekannt, wann der Vater den Rekurrenten unterstützt habe. Die Stiefmutter des Rekurrenten habe auf diese Frage angesprochen am Telefon ausgesagt, sie wisse nicht mehr genau, wie hoch die finanzielle Unterstützung im Jahr 2011 gewesen sei. Sie hätten einfach den Betrag von CHF 12'000.00 eingesetzt. Das Gemeindesteueramt R. führt weiter aus, es sei müssig, über die Höhe der Lebenshaltungskosten eine Aussage zu machen, wenn deren Finanzierung unklar sei. Jedoch sprächen die Auslagen für ein Generalabonnement der SBB und Kommunikationskosten von rund CHF 2'000.00 pro Jahr gegen einen bescheidenen Aufwand.

3.

3.1.

3.1.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steu-

erpflichtige 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. Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

3.1.2.

Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaubwürdig ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich die Überprüfung durch einen Vermögensvergleich auf. Ergibt dieser, unter Berücksichtigung der für den Lebensunterhalt benötigten Mittel, ein erhebliches Manko und kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass ein Vermögenszuwachs ganz oder teilweise aus steuerfreien Einkünften resultiert, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (VGE vom 23. Januar 2008 in Sachen E.U. [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen).

3.1.3.

Bei einem selbständig Erwerbenden ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

3.2.

3.2.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG). Nach dem solchermassen formulierten Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer fallen alle Einkünfte, ob wiederkehrend oder einmalig, ob in der Form von Geld oder Naturalien, unter den Einkommenssteuerbegriff und unterliegen damit der Einkommenssteuer (VGE vom 4. November 2009 in Sachen W. + M.J [WBE. 2009.18]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 25 StG N 7). Nicht der Einkommenssteuer unterliegt unter anderem der Geldzufluss aus von Dritten gewährten Darlehen, da damit das Reinvermögen der steuerpflichtigen Person nicht zunimmt (vgl. zur Reinvermögenszugangstheorie: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 25 StG

N 4 f.). Ebenso sind Schenkungen nicht der Einkommenssteuer unterworfen (§ 33 lit. a StG).

3.2.2.

Die Beweislast für das Vorliegen einer Schenkung obliegt als steuermindernde Tatsache der steuerpflichtigen Person (VGE vom 4. November 2009 in Sachen W. + M.J. [WBE.2009.18]).

3.2.3.

Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes und des Spezialverwaltungsgerichtes genügen Bestätigungen von Familienmitgliedern nicht zum Nachweis von in bar ausgerichteten Darlehen oder Schenkungen. Der Zahlungsfluss ist zumindest glaubhaft zu machen, zum Beispiel mittels Belegen der Bankbezüge (AGVE 2008 S. 349; VGE vom 2. Dezember 2009 in Sachen O.S. [WBE.2009.102]).

3.3.

3.3.1.

Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung eines Einzelnen eingreift.

3.3.2.

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör zählt das Recht der Betroffenen, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern. Dies setzt voraus, dass sie die vollständigen Akten kennen können. Es soll verhindert werden, dass die Betroffenen durch die Verwendung von ihnen nicht bekannten Aktenstücken mit den sich daraus ergebenden Tatsachen und Folgerungen überrascht werden. Zieht also die Behörde neue Akten bei, die ihr als Entscheidungsgrundlage dienen, ergibt sich aus der Konsequenz des Äusserungsrechts, dass sie die Betroffenen darüber zu orientieren hat, jedenfalls soweit diese den Beizug nicht von sich aus voraussehen mussten (vgl. VGE vom 7. Dezember 2004 in Sachen H. + K.K. [BE.2004.00113]; RGE vom 20. September 2007 in Sachen H. + L.L.).

3.3.3.

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör bei der Beweiserhebung hat das Verwaltungsgericht Folgendes festgehalten (VGE vom 6. Mai 2008 in Sachen R. + A.J. [WBE.2007.171], mit Hinweis auf AGVE 2002, S. 415 f.; siehe auch StE 2009 B 92.51 Nr. 13, mit Hinweisen):

"Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs ergibt sich der Anspruch der Verfahrensbeteiligten, an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Mündlich oder telefonisch eingeholte Auskünfte sind nur unter einschränkenden Bedingungen zulässig und beweistauglich. Jedenfalls müssen sie schriftlich in einer Aktennotiz festgehalten werden. Weil sie auch so einer Überprüfung durch die Betroffenen nur beschränkt zugänglich sind, sind sie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur insoweit zulässig, als damit blosser Nebenpunkte, namentlich Indizien und Hilfstatsachen, festgestellt werden. Beziehen sich die Auskünfte demgegenüber auf wesentliche Punkte des rechtserheblichen Sachverhalts, ist grundsätzlich die Form einer schriftlichen Anfrage und Auskunft oder einer protokollierten mündlichen Einvernahme zu wählen.

Ebenfalls aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör und aus dem Beweisführungsrecht ergibt sich die Aktenführungspflicht der Behörde, also die Pflicht, alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und wesentlich ist."

Weiter wurde ausgeführt, dass die entsprechende Aktennotiz den Steuerpflichtigen zur Kenntnis zu bringen sei.

3.3.4.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Wenn eine Gehörsverletzung festgestellt wird, ist der angefochtene Hoheitsakt aufzuheben ohne Rücksicht darauf, ob die Anhörung für den Ausgang des Verfahrens relevant ist (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 1709 mit weiteren Hinweisen). Trotz der formellen Natur des Gehörsanspruchs kann ein Mangel in der Gehörsgewährung geheilt werden, wenn die unterlassene Anhörung in ei-

nem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, das eine Prüfung im gleichen Umfang wie durch die Vorinstanz erlaubt. Das ist insbesondere dann geboten, wenn eine Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen würde. Das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht folgen dieser Praxis und nehmen im Einzelfall eine Interessensabwägung vor, welche darüber entscheidet, ob Verletzungen des Anspruches auf rechtliches Gehör durch die Rechtsmittelinstanz geheilt werden sollen oder ob eine Rückweisung an die Vorinstanz erfolgt (AGVE 2004 S. 158 ff.; RGE vom 19. November 2009 in Sachen A. + J.E.; RGE vom 25. September 2008 in Sachen U. + G.W.).

3.4.

Die Steuerkommission R. hat in der Veranlagungsverfügung eine Aufrechnung "fehlende Mittel Lebenshaltung" von CHF 9'665.00 vorgenommen. Dabei ist unklar, gestützt auf welche Rechtsgrundlage diese Aufrechnung vorgenommen wurde. Obwohl die Veranlagung nicht als Ermessensveranlagung bezeichnet wurde, ist eine solche denkbar, da nach Ansicht der Steuerkommission R. keine ordnungsgemässe Buchhaltung vorliegt. Möglich wäre auch eine Ermessensaufrechnung aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung, wobei sich keine entsprechende Berechnung bei den Akten befindet. Schliesslich ist es vorstellbar, dass die Steuerkommission R. die Schenkungen des Vaters nicht anerkannte und die grundsätzlich anerkannten Mittelzuflüsse (teilweise) als Einkommen aufrechnete.

In diesen Fällen hätte die Steuerkommission R. indes nicht ohne weitere Abklärungen im Veranlagungsverfahren direkt eine Aufrechnung vornehmen dürfen. Bei einer Ermessensveranlagung wegen ungenügender Buchführung fehlt es insbesondere an der Aufforderung (und Mahnung) zur Einreichung einer korrekten Buchhaltung. Eine allfällige Vermögensvergleichsrechnung wiederum ist dem Rekurrenten nicht vorgängig zur Stellungnahme zugestellt worden. Bei einer Nichtanerkennung der Schenkung schliesslich wurde der entsprechende Nachweis vom Rekurrenten nicht einverlangt. Hinzu kommt allgemein, dass der Rekurrent nicht aufgefordert wurde, sich

zur Höhe seiner Lebenshaltungskosten zu äussern. Damit wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör des Rekurrenten verletzt.

Im Einspracheverfahren wurde durch die Steuerkommission R. keine Stellungnahme zur Schenkung bzw. zu den Lebenshaltungskosten eingeholt. Dennoch wurde im Einspracheentscheid ausgeführt, der Rekurrent habe sich dazu nicht konkret geäussert. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs wurde damit nicht geheilt. Zudem blieb weiterhin unklar, ob die Steuerkommission R. die Schenkung anerkannte und darüber hinaus eine Ermessensaufrechnung vorgenommen hat, oder ob sie einen Teil der Schenkung (CHF 9'665.00 von CHF 12'000.00) nicht anerkannte.

Die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes R. im Rekursverfahren ist ebenfalls nicht klärend. Völlig unverständlich ist, dass vom Rekurrenten keine Stellungnahme zur Schenkung und zu den Lebenshaltungskosten eingeholt wurde, die Steuerkommission R. sich stattdessen aber telefonisch mit der Stiefmutter des Rekurrenten in Verbindung setzte. Eine Aktennotiz zu diesem Telefonat liegt nicht bei den Akten. So ist unklar, in welchem Zeitpunkt es erfolgte. Auch eine Zustellung an den Rekurrenten zur Stellungnahme erfolgte offensichtlich nicht. Damit liegt eine erneute Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör des Rekurrenten vor.

(...)

3.5.

Unklar ist weiter, wie die Steuerkommission R. die Aufrechnung bzw. die Höhe der Lebenshaltungskosten berechnete. Fraglich ist hier wiederum, ob die Schenkung anerkannt wurde oder nicht.

3.6.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör des Rekurrenten wurde damit durch die Steuerkommission R. mehrfach verletzt.

Zudem ist es nicht möglich, den Einspracheentscheid der Steuerkommission R. materiell zu überprüfen, da weder die Rechtsgrundlage der Aufrechnung noch deren Berechnung bekannt ist.

Im Ergebnis ist der Einspracheentscheid der Steuerkommission R. aufzuheben. Die Angelegenheit wird zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission R. zurückgewiesen.

82 Ermessensveranlagung; Vermögensvergleich (§ 191 Abs. 3 StG)

Bei einer Vermögensvergleichsrechnung sind die effektiven Lebenshaltungskosten einzubeziehen. Auf das Existenzminimum ist nur abzustellen, wenn die steuerpflichtige Person geltend macht, sparsamer gelebt zu haben.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 23. Mai 2013 in Sachen D.G. (3-RV.2012.180).

Aus den Erwägungen

4.3.

4.3.1.

Die Steuerkommission W. hat die Lebenshaltungskosten der Rekurrentin und ihrer beiden Kinder in Anwendung der Ansätze für die Berechnung des Existenzminimums auf CHF 22'200.00 festgesetzt. Dies entspreche der konstanten Rechtsprechung der Steuergerichte.

4.3.2.

Der Steuerkommission W. ist zuzustimmen, dass der Grundbetrag für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc. anhand der "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG" (für das Steuerjahr 2009: Fassung vom 21. Oktober 2009; im Folgenden: Richtlinien) bestimmt wird, auch wenn die steuerpflichtige Person geltend macht, sparsamer gelebt zu haben (AVGE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 in Sachen N.G. [WBE.2007.151]).

Vorliegend macht die Rekurrentin gar nicht geltend, aussergewöhnlich sparsam gelebt zu haben. Im Gegenteil wird in der Einsprache ausgeführt, "(...) dass die Lebenshaltungskosten für einen 3 Personenhaushalt von Fr. 102'000.- absolut genügend sind". Und im Schreiben vom 6. Juli 2012 wird festgehalten, dass "(...) sich Lebenshaltungskosten von rund Fr. 59'000.00 (ergeben), was unter Berücksichtigung der hohen Arbeitsbelastung nach wie vor realistisch ist". In diesem Fall ist kein Grund ersichtlich, für die Lebenshaltungskosten auf die Minimal-Beträge gemäss den Richtlinien abzu-