

3-RV.2019.171

P 147

Urteil vom 23. September 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schorno Richter Schatzmann Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 10. September 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Februar 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 36'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 43'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. von CHF 40'000.00 nach Ermessen erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. Februar 2019 haben A. und B. mit Schreiben vom 13. März 2019 Einsprache erhoben. Sie stellten sinngemäss den Antrag, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. sei zu reduzieren. Zudem baten sie um eine Fristerstreckung zur Einreichung von Unterlagen bis am 15. April 2019.

3.

Mit Schreiben vom 26. März teilte das Gemeindesteueramt Q. A. und B. mit, dass Einsprachen innert der nicht erstreckbaren Frist von 30 Tagen einzureichen seien und deshalb kein Aufschub für die Einreichung der Unterlagen gewährt werden könne.

4.

Mit Eingabe vom 6. Mai 2019 reichten A. und B. weitere Unterlagen ein.

5.

Mit Entscheid vom 10. September 2019 trat die Steuerkommission Q. auf die Einsprache nicht ein.

6.

Den Einspracheentscheid vom 10. September 2019 (Zustellung am 12. September 2019) zogen A. und B. mit nicht unterzeichnetem Rekurs vom 24. September 2019 (Postaufgabe am 30. September 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellten sinngemäss den Antrag, das steuerbare Einkommen sei zu reduzieren.

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

7.

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 1. Oktober 2019 wurden A. und B. darauf aufmerksam gemacht, dass nicht unterzeichnete Rekurse nicht gültig sind. Es wurde ihnen eine Frist bis am 15. Oktober

2019 gesetzt, um die Rekurskopie unterzeichnet zu retournieren, ansonsten nicht auf den Rekurs eingetreten werden könne.

8.

Mit Eingabe vom 3. Oktober 2019 wurde der Rekurs unterzeichnet retourniert.

9.

Das Gemeindesteueramt Q. (nachfolgend GStA) und das Kantonale Steueramt (nachfolgend KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Strittig ist die ermessensweise Veranlagung der selbständigen Erwerbstätigkeit von CHF 40'000.00.

3.

3.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde 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 pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG).

3.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 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).

3.3.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts die steuerpflichtige Person grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen, und diese Aufforderung 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 (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

3.4.

Gemäss § 65 Abs. 4 StGV sind Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht oder die zur Behebung von formellen Mängeln angesetzte Frist nicht eingehalten haben, unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung zu mahnen, die Verfahrenspflichten innerhalb einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vollständig und richtig zu erfüllen. Die Mahnung ist durch eingeschriebenen Brief oder gegen Empfangsbestätigung zuzustellen. § 65 Abs. 4 StGV findet nicht ausschliesslich hinsichtlich der Einreichung von Steuererklärungen und Beilagen, sondern auch in Bezug auf die Säumnis von Handlungen aufgrund der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen Anwendung (VGE vom 3. April 1996 [BE.94.00169]).

4.

Der Rekurrent betrieb das E. (im Handelsregister eingetragen als E.) in Q.. Der Rekurrent deklarierte im Jahr 2017 ein selbständiges Nettoeinkommen von CHF 401.00 und ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei der F. in S. von CHF 7'752.00. Dieses Einkommen ist im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung im Aargau nur satzbestimmend zu berücksichtigen. Für das Jahr 2017 deklarierten die Rekurrenten somit insgesamt im Kanton Aargau steuerbare Einkünfte von CHF 401.00.

Der Rekurrent reichte eine "Bilanz und Erfolgsrechnung 2017" ein. Mit dieser wurden Einnahmen von CHF 31'597.60, Ausgaben von CHF 31'196.14 und ein "Ertrag" von CHF 401.46 ausgewiesen. Zudem legte er das "Personalsalär von G." sowie die Ein- und Ausgaben, welche jeweils pro Monat aufgeführt sind, ein. Die entsprechenden Belege fehlen.

5.

Die Steuerkommission Q. bringt vor, im Veranlagungsverfahren sei infolge fehlender ordnungsgemässer (vereinfachter) Buchhaltung das selbständige Erwerbseinkommen nach Ermessen auf CHF 40'000.00 festgelegt worden. Die Rekurrenten hätten ihre Unterlagen zu spät eingereicht. Innert der 30-tägigen Einsprachefrist sei die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen weder nachgewiesen noch begründet worden.

6.

Mit Einsprache und Rekurs führten die Rekurrenten aus, die Berechnung von CHF 1'959.80 (Betrag der definitiven Steuerveranlagung 2017 vom 18. Februar 2019) liege weit über dem, was der Rekurrent eingenommen habe. Sie hätten eine Buchhaltung eingereicht aber diese sei vom Gemeindesteueramt Q. nicht als vollständig angesehen worden. Seit der Eröffnung des Bar-Restaurants habe der Rekurrent nur Verlust gehabt. Er bitte darum, die Berechnung des steuerbaren Einkommens nochmals zu überprüfen. Er habe mit Verspätung alle Dossiers nochmals eingereicht.

7.

7.1.

Gemäss Abklärung des Spezialverwaltungsgerichts (Aktennotiz vom 12. August 2021) erging während des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens weder eine Aufforderung, noch eine Mahnung zu einer Aktenergänzung betreffend der selbständigen Erwerbstätigkeit. Insbesondere wurden die Rekurrenten nicht aufgefordert, ein Kassenbuch oder Belege einzureichen. Es wurde zwar ein einfacher Vermögensvergleich erstellt, jedoch liegen keinerlei Unterlagen vor, welche Basis dieser Berechnung bilden würden. In der Abweichungsbegründung zur Steuerveranlagung 2017 wurde lediglich erwähnt, dass die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen infolge fehlender ordnungsgemässer (vereinfachter) Buchhaltung erfolge.

7.2.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch die Steuerkommission Q. ohne weitere Abklärungen oder Untersuchungen nach Einreichung der Steuererklärung 2017 ermessensweise Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet wurde. Weder der Abweichungsbegründung 2017 noch dem Einspracheentscheid lässt sich entnehmen, wie der Betrag des aufgerechneten Einkommens ermittelt wurde. Es ist unklar, ob den Rekurrenten im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Vermögensvergleichsrechnung zugestellt worden ist. Ausweislich der Akten wurden die Rekurrenten nicht gemahnt, sich zu einer Vermögensvergleichsrechnung bzw. zur Finanzierung der Lebenshaltungskosten zu äussern.

7.3.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Aufrechnung jegliche nachvollziehbare Basis fehlt. Damit leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

8.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes fällt die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren in aller Regel ausser Betracht (AGVE 2009 S. 132). Von einer Rückweisung der Sache kann indessen ausnahmsweise selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wäre (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134], mit Hinweis unter anderem auf BGE 133 I 201 und weitere).

9.

Es ist nicht die Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts, erstinstanzlich die erforderlichen Untersuchung vorzunehmen, allenfalls ergänzende Unterlagen einzufordern (und zu mahnen) oder einen vollständigen Vermögensvergleich zu erstellen. Daher sind der Einspracheentscheid vom 10. September 2019 und die Veranlagungsverfügung vom 18. Februar 2019 aufzuheben und die Angelegenheit zur erneuten Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Mangels Vertretung ist den Rekurrenten keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 10. September 2019 und die Veranlagungsverfügung vom 18. Februar 2019 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur erneuten Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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 Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard