

3-RV.2019.48

P 54

Urteil vom 25. März 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richterin Sramek
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 19. Dezember 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. September 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 40'700.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde eine Aufrechnung von "nicht nachgewiesenem Einkommens-Manko" im Umfang von CHF 20'000.00 vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. September 2018 liessen A. und B. mit Eingabe vom 21. August 2018 Einsprache erheben.

3.

Mit Entscheid vom 19. Dezember 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2018 (Zustellung nicht bekannt, Versand am 7. Januar 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 6. Februar 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen. Sie stellten folgenden:

"Antrag

Das aufgerechnete Einkommen ist zu korrigieren, resp. zu streichen."

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

5.

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

6.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Der Rekurrent ist unselbständig erwerbender Bauingenieur bei der C. GmbH in Q.. Der Rekurrent deklarierte im Jahr 2016 ein Nettoeinkommen von CHF 27'480.00. Daneben erzielte er ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit als Lehrer an der H. von CHF 8'181.00 sowie als Prüfungsexperte an der I. in S. von CHF 1'231.00. Die Rekurrentin ist bei der C. GmbH für Büroarbeiten angestellt und deklarierte ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 3'248.00. Zu den Einkünften aus Erwerbstätigkeit von insgesamt CHF 40'140.00 ist schliesslich der deklarierte Eigenmietwert des Einfamilienhauses an der X-Strasse 11 in Q. von CHF 6'064.00 hinzuzurechnen. Für das Jahr 2016 deklarierten die Rekurrenten somit insgesamt Einkünfte von CHF 46'204.00.

Die Rekurrenten machen in der Steuererklärung 2016 folgende Abzüge geltend (in CHF):

Berufskosten	4'683
Schuldzinsen	5'045
Beiträge Säule 3a	2'500
Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien	4'000
Vermögensverwaltungskosten	28
<u>Sonderabzug für zweitverdienende Ehegatten</u>	<u>600</u>
Total Abzüge	16'856

Unter Berücksichtigung des Kinderabzugs von CHF 14'000.00 und des Kleinverdienerabzugs von CHF 7'500.00 resultiert gemäss Selbstdeklaration ein steuerbares Einkommen von CHF 7'849.00.

3.

3.1.

Die Steuerkommission Q. hat am 14. März 2019 folgenden Vermögensvergleich erstellt (in CHF):

"Vermögensentwicklung 2016	31.12.2015	31.12.2016
Ersparnisse, Kapitalanlagen	44'085	48'534
Private Fahrzeuge	1	1
Liegenschaften		
Privatliegenschaften		
- AG/Q., X-Strasse 11	376'300	376'300
Betriebsvermögen selbständig Erwerbender		
- Geschäftsaktiven: AG/Q. AG, J. p.m.	1	1
Schulden	-390'000	-390'000
Reinvermögen	30'385	34'834
Vermögens-Zunahme		4'449
Mittelherkunft 2016		
Total Einkünfte (ohne Eigenmietwert)		40'141
Liegenschaftsunterhaltskosten		- 1'516
Berufskosten		- 4'683
Schuldzinsen		- 5'045
Beiträge Säule 3a		- 2'500
Vermögensverwaltungskosten		- 28
Massgebendes Einkommen		26'369
Total Mittelherkunft		26'369
Mittelverwendung 2016		
Vermögens-Zunahme		4'449
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstattung		1'897
Lebenshaltung, Privataufwand, Versicherungen usw.		48'000
Total Mittelverwendung		54'346
Einkommens-Manko pro Jahr		-27'977"

3.2.

Da der Vermögensvergleich ein Einkommensmanko von CHF 27'977.00 ergab, hat die Steuerkommission Q. in Abweichung von der Selbstdeklaration eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 vorgenommen.

3.3.

Strittig ist die Aufrechnung aus Vermögensvergleich. Es ist somit in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung nach § 191 Abs. 3 StG vorlagen. Sind die Voraussetzungen erfüllt, ist auf die formellen Voraussetzungen einer Anfechtung und die Angemessenheit der Ermessensveranlagung einzugehen.

4.

4.1.

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 pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG).

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 191 StG N 14; Markus 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).

4.3.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich 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 (AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]).

5.

5.1.

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]).

5.2.

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]).

6.

6.1.

Die Rekurrenten wurden mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 24. Mai 2018 aufgefordert, zum Vermögensvergleich bzw. zum Einkommensmanko Stellung zu nehmen und weitere Unterlagen einzureichen. Nachdem die Rekurrenten keine Stellungnahme eingereicht hatten, wurden weitere Informationen zur Steuererklärung 2016 sowie Unterlagen mit Schreiben vom 26. Juni 2018 unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen gemahnt.

Mit Schreiben vom 21. August 2018 liessen die Rekurrenten Stellung nehmen und reichten dazu den Nachweis über die Einzahlung in die Säule 3a ein.

6.2.

Aufgrund der eingereichten Unterlagen konnten die Steuerfaktoren nicht einwandfrei ermittelt werden. Es bestand ein Untersuchungsnotstand. Die Steuerkommission Q. eröffnete somit zu Recht eine Ermessensveranlagung (datiert vom 17. September 2018). Zu prüfen bleibt, ob die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgte.

7.

Beim Vermögensvergleich werden der Ermessensveranlagung die Vermögensentwicklung und der Lebensaufwand zu Grunde gelegt. Es handelt sich dabei um eine Methode, die unter Berücksichtigung des Lebens- oder Privataufwandes den Rückschluss auf das Einkommen des Steuerpflichtigen erlaubt. Sie beruht auf folgendem Vorgehen:

1. Aus den Vermögensveranlagungen ergibt sich die Reinvermögensentwicklung.
2. Diese ist um Wertveränderungen zu bereinigen, welche ohne Relevanz für das Einkommen in der Bemessungsperiode sind, also beispielsweise Höher- oder Tieferbewertungen ohne direkten Zusammenhang mit Anschaffungen/Investitionen oder Veräusserungen.
3. Zur bereinigten (= einkommensrelevanten) Vermögensentwicklung sind alle übrigen (d.h. nicht unmittelbar in Vermögenswerten niederschlagenden) Aufwendungen des Steuerpflichtigen in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel der Steuerpflichtige in der Bemessungsperiode allermindestens verfügen musste.
4. Hiervon sind allfällige Mittelzuflüsse, die nicht in Form von (steuerpflichtigem) Einkommen erfolgten, abzuzählen, beispielsweise aus Erbschaft oder als Kapitalgewinn auf Privatvermögen. Daraus ergibt sich das jährliche Mindestreineinkommen.
5. Nach Vornahme der zulässigen Abzüge (einschliesslich Abschreibungen, soweit aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung ein Anspruch darauf besteht) ergibt sich das steuerbare Einkommen.

(zum Ganzen: AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 36).

8.

Gemäss § 193 Abs. 3 StG kann eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat er die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (siehe zum Ganzen Bundesgerichtsurteil vom 29. April 2009 [2C_579/2008], E. 2.1).

9.

Die Rekurrenten stellten in der Einsprache den Antrag, das aufgerechnete Einkommen von CHF 20'000.00 sei zu korrigieren. Als Beilage wurde die Verfügung betreffend Zuspruch der Krankenkassenprämienverbilligung 2016 eingereicht.

Die Steuerkommission hat mit Entscheid vom 19. Dezember 2018 die Einsprache abgewiesen. Die Ermessensveranlagung ist dennoch im Folgenden zu überprüfen.

10.

Die Rekurrenten machen geltend, sie hätten gegenüber den Vorjahren Abstriche bei Ferien, Freizeit und Konsumgütern gemacht und sparsam gelebt. Die Ausgaben für die Krankenversicherung würden lediglich aus den Prämien von CHF 8'545.00 bestehen. Die Einlage in die Säule 3a betrage CHF 2'500.00. Im Jahr 2016 sei die Rekurrentin aufgrund der Geburt ihres Kindes nicht arbeitstätig gewesen. Die Wohnung im 1. Stock würde nicht mehr vermietet werden, da die Privatsphäre durch eine Vermietung eingeschränkt sei und es bei der vormaligen Mieterin zu einer Betreibung gekommen sei. Im Jahr 2016 hätten sie zwei Autos gehabt: einen C mit Jahrgang 2004 und 150'000 km und einen D mit Jahrgang 1997 und ca. 300'000 km. Der O sei seit 2017 ein Geschäftsauto der C. GmbH und habe nichts mit den Rekurrenten zu tun. Der Hypothekarzins habe im Jahr 2016 CHF 5'045.00 ausgemacht. Demgemäss sei die Aufrechnung zu streichen.

11.

11.1.

Im Vermögensvergleich wurde bei der Mittelherkunft 2016 ein "Total Einkünfte (ohne Eigenmietwert)" von CHF 40'141.00 beziffert. Dies entspricht den Angaben der Rekurrenten in der Steuererklärung 2016. Davon hat die Steuerkommission Q. die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 1'516.00 und die Berufskosten von CHF 4'683.00 abgezogen.

Pauschalabzüge sind grundsätzlich zu streichen und durch die effektiven Ausgaben zu ersetzen. Werden jedoch die effektiven Lebenshaltungskosten vom Steuerpflichtigen nicht dargelegt, so dürfen sie von der Veranlagungsbehörde in der Höhe der Pauschalabzüge festgelegt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit Hinweisen). Die Steuerkommission Q. hat bei den Liegenschaftsunterhaltskosten und den Berufskosten mangels Angaben der Rekurrenten somit korrekterweise die Pauschalangaben abgezogen. Des Weiteren wurden deklarierte Abzüge berücksichtigt, wie die Schuldzinsen von CHF 5'045.00, die Beiträge der Säule 3a von CHF 2'500.00 sowie die Vermögensverwaltungskosten von CHF 28.00. Es resultiert ein massgebendes Einkommen von CHF 26'369.00.

11.2.

Bei der Mittelverwendung 2016 wurden von der Vermögens-Zunahme von CHF 4'449.00 (= Gegenüberstellung der Ersparnisse und Kapitalanlagen 2015 und 2016) die bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstattung von CHF 1'897.00 abgezogen.

Zudem wurden Lebenshaltung, Privataufwand und Versicherungen mit CHF 48'000.00 berücksichtigt. Soweit die Rekurrenten vorbringen, dass die

Lebenshaltungskosten nicht CHF 48'000.00 betragen haben sollen, ist darauf hinzuweisen, dass zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt bzw. nachgewiesen sind, regelmässig auf die "Richtlinien für die Berechnung des beitragsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" abgestellt wird. Die Lebenshaltungskosten setzen sich vorliegend wie folgt zusammen:

- Grundbetrag für eine Familie (verheiratetes Ehepaar, zwei Kinder: M., Jahrgang 2008 und N., März 2016) CHF 29'200.00 (Grundbetrag). Der Grundbetrag deckt Nahrung, Kleidung und Wäsche einschliesslich deren Instandhaltung, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas etc. ab.
- Die Krankenkassenprämien 2016 beliefen sich gemäss Prämienrechnung – nach Abzug der Prämienverbilligung, inklusive VVG – auf CHF 8'545.50 (Januar bis März CHF 2'050.20, April bis Dezember CHF 6'495.30).
- Das dritte Kind der Rekurrenten (O., Jahrgang 1999) war im Jahr 2016 in einer sozialpädagogischen Einrichtung untergebracht. Die Rekurrenten bezahlten an die Einwohnergemeinde Q. im Jahr 2016 Elternbeiträge von insgesamt CHF 10'900.00 (Debitorenkontoauszug). Darin sind die weiteren Privatausgaben (Krankenkasse, Privataufwand, Taschengeld usw.) nicht enthalten.

Zusammengerechnet übersteigen diese Kosten bereits CHF 48'000.00. Es gilt dabei hervorzuheben, dass bei dieser Berechnung diverse Ausgabe-posten noch nicht eingerechnet wurden (die ebenfalls zum Existenzminimum gehören), wie die Lebenshaltungskosten der Tochter O., allfällige weitere Sozialbeiträge (wie AHV, IV und EO, Arbeitslosenversicherung, Unfallversicherung, Pensions- und Fürsorgekassen, Berufsverbände) oder Schulung der Kinder. Die Lebenshaltungskosten sind somit in der berechneten Höhe zu berücksichtigen, auch wenn die Rekurrenten geltend machen, sparsamer gelebt zu haben (AGVE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2007.151]).

11.3.

Die Gegenüberstellung von Mittelherkunft und -verwendung ergibt ein Einkommens-Manko von mindestens CHF 27'977.00. Die Steuerkommission Q. hat den Unsicherheiten der Vermögensvergleichsrechnung Rechnung getragen und ermessensweise lediglich CHF 20'000.00 aufgerechnet (zur praxisgemässen Abrundung bei ermessensweisen Aufrechnungen AGVE 2001 S. 205; RGE vom 22. Februar 2007).

12.

Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet. Die Aufrechnung des steuerbaren Einkommens von CHF 20'000.00 ist zu Recht erfolgt. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

13.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 530.00, zu bezahlen.

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, 25. März 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche