

3-RV.2019.87

P 179

Urteil vom 16. Dezember 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Herzog Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. März 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. November 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 101'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 101'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. November 2018 haben A. und B. mit Schreiben vom 13. Dezember 2018 bzw. 21. Dezember 2018 Einsprache erhoben. Sie stellten sinngemäss den Antrag, das ermessensweise festgelegte steuerbare Einkommen sei zu reduzieren.

3.

Mit Entscheid vom 28. März 2019 trat die Steuerkommission Q. nicht auf die Einsprache ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. März 2019 (Versanddatum 2. April 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 25. April 2019 (Postaufgabe am 30. April 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen sinngemäss den Antrag, die Ermessensveranlagung sei aufzuheben und eine Einreichfrist für die Buchhaltung sei zu gewähren.

5.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragten die Abweisung des Rekurses.

6.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. getätigt (E-Mail des Gemeindesteueramt Q. vom 11. November 2021).

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 (3-RV.2019.88 und 3-RV.2019.89) in Sachen A. und B. beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 26. Juni 2014 [WBE.2014. 67]).

2.2.

Der Rekurs wurde nur von der Rekurrentin unterzeichnet. Da keine getrennte Ehe vorliegt, kommt dem Rekurrenten im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

3.

Die Steuerkommission Q. ist auf die Einsprache nicht eingetreten. Das Spezialverwaltungsgericht hat nur zu überprüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid rechtmässig ist. Trifft das zu, muss der Rekurs abgewiesen werden. Erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als falsch, so ist er aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. So oder anders hat sich das Steuerrekursgericht im vorliegenden Verfahren mit der Veranlagung materiell nicht zu befassen (VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009. 384]). Auf den Rekurs ist daher nicht einzutreten, soweit damit eine Reduktion des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten beantragt wird.

4.

4.1.

Der Rekurrent ist Landwirt, seine Ehefrau ist Mitarbeiterin im Betrieb des Ehemannes. Die Rekurrenten reichten für das Jahr 2015 weder eine Steuererklärung noch eine Buchhaltung ein.

4.2.

Den Rekurrenten wurden über zwei Jahre lang Fristerstreckungen zur Einreichung der Steuererklärung 2015 gewährt (Fristerstreckung vom 5. April 2016, Fristerstreckung vom 28. September 2016, Schreiben vom 24. Februar 2017, letzte Mahnung vom 24. März 2017, erneutes Fristerstreckungsgesuch/letzte Mahnung vom 5. April 2017, erneutes Fristerstreckungsgesuch/letzte Mahnung vom 7. Juli 2017, Fristerstreckung vom 20. Dezember 2017, Schreiben vom 24. April 2018). Die Rekurrenten reichten die Steuererklärung 2015 nicht innert Frist ein.

Die Rekurrenten wurden mit der letzten Mahnung vom 21. September 2018 zur Einreichung der Steuererklärung 2015 innerhalb von 20 Tagen aufgefordert und über die Folgen der Nichtabgabe der Steuererklärung und der Unterlagen informiert. Auch innert letzter Frist wurde die Steuererklärung 2015 nicht abgegeben.

4.3.

Mit Verfügung vom 21. August 2018 wurden die Rekurrenten von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 101'300.00 veranlagt.

5.

5.1.

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).

5.2.

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 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [StHG], Band I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [DBG], Band I/ 2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 130 DBG N 30; M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).

5.3.

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.

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).

5.4.

Die Mahnung beinhaltet die letzte Aufforderung an den Steuerpflichtigen, die noch nicht (oder noch nicht gehörig) vorgenommene Verfahrenspflicht vollständig und richtig zu erfüllen. Eine gültige Mahnung liegt nur vor, wenn auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird. Die Vornahme der Ermessensveranlagung ist daher mit der Mahnung ausdrücklich in Aussicht zu stellen, und zwar auch dann, wenn davon auszugehen ist, dass die Mahnung keine Wirkung zeigen wird (§ 65 Abs. 4 StGV; RGE vom 21. Februar 2008; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 18 f.).

5.5.

Die Rekurrenten wurden mit der letzten Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung 2015 über die Folgen der Nichtabgabe der Steuererklärung und der Unterlagen informiert (Schreiben vom 21. September 2018). Das Gemeindesteuernamt Q. hat das Mahnverfahren korrekt durchgeführt. Die Rekurrenten haben dennoch weder die Steuererklärung 2015 noch die dazugehörigen Unterlagen eingereicht. Damit haben die Rekurrenten ihre Verfahrenspflichten verletzt, was einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte. Die Steuerkommission Q. eröffnete somit zu Recht eine Ermessensveranlagung.

6.

6.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden. Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte

der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

6.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt, kann sie die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 192 Abs. 2 und § 193 Abs. 3 Satz 1 StG; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE. 2009. 101]). Der Nachweis obliegt dabei der steuerpflichtigen Person und ist bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE. 2007.342]). Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§193 Abs. 3 Satz 2 StG). In der Begründung der Einsprache ist der Sachverhalt in substantiierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird die steuerpflichtige Person, die ihre Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen – also eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen – müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (Urteil der Bundesgerichte vom 29. April 2009 [2C_579/ 2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 4 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (Bundesgerichtsurteil vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13; VGE vom 6. März 2009 [WBE.2008.353]).

6.3.

6.3.1.

Die Rekurrenten führten in der Einsprache vom 13. Dezember 2018 (Postaufgabe am 18. Dezember 2018, Zustellung an das Gemeindesteueramt Q. am 19. Dezember 2018) folgendes aus:

"Wir erschrecken sehr als wir die def. Steuerveranlagungen von den Jahren 2015 – 2017 erhielten.

(...)

Wollen Sie eigentlich unsere Existenz ruinieren?

Von Frau E. haben Sie schon ein paar Schreiben erhalten, dass ich in der Buchhaltung enorm in Rückstand geraten bin."

6.3.2.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2018 wurden die Rekurrenten umgehend auf die Formvorschriften (Antrag und Begründung) und Anfechtungsmöglichkeiten der Einsprache, sowie auf die notwendigen Unterlagen hingewiesen. Die Mängel seien innerhalb der Einsprachefrist zu beheben, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne.

6.3.3.

In der (zweiten) Einsprache vom 21. Dezember 2018 machten die Rekurrenten geltend, sie hätten ein Arztzeugnis eingereicht, dies müsse reichen. Des Weiteren hielten sie nochmals fest, dass die definitiven Steuerveranlagungen 2015 bis 2017 viel zu hoch seien.

6.4.

Es kann – wie nachfolgend gezeigt wird – offenbleiben, ob mit den Einspracheschreiben ein (Laien-)Antrag vorgelegt wurde, da die Rekurrenten weder die Steuererklärung 2015 noch eine andere Aufstellung von Einkommen und Vermögen eingereicht und damit den Unrichtigkeitsnachweis nicht angetreten haben.

6.5.

Aufgrund der Einreichung der ärztlichen Unterlagen ist zu prüfen, ob die von der Rekurrentin vorgelegten Schreiben die Nichteinreichung der Steuererklärung 2015 zu entschuldigen vermögen.

Die Rekurrentin ist gemäss den eingereichten ärztlichen Unterlagen (Schreiben von Frau E., Psychiaterin FMH, vom 11. Juni 2012, vom 18. Januar 2013, vom 31. Mai 2013 und vom 4. Dezember 2018; Arzttermine 2014/2015 bei Frau E.) seit Jahren in Therapie bei Frau E., Psychiaterin FMH. Frau E., bestätigt, dass die Rekurrentin aufgrund krankheitsbedingter begrenzter Konzentrationsfähigkeit, plötzlichen Migräneattacken, verminderter Belastbarkeit und verminderter Stresstoleranz ihre Arbeitszeit in kleine Zeitschritte einteilen müsse und die Buchhaltungen 2015, 2016 und 2017 erst verspätet abschliessen könne.

Es fällt auf, dass die Rekurrentin auch in den jeweils vorhergehenden Jahren mit der Einreichung der Unterlagen und Steuererklärung verspätet war. Allerdings ist festzuhalten, dass es der Rekurrentin gemäss den ärztlichen Aussagen nicht unmöglich ist, die Buchhaltung und die Steuererklärung zu erstellen. Generell kann die Erkrankung somit nicht als Entschuldigung für die Nichteinreichung der Steuererklärung 2015 dienen.

Die Rekurrenten haben die Steuererklärung 2015 bis am 12. Oktober 2018 (letzte Frist) – nach mehrmaligen Fristerstreckungen – nicht eingereicht. Sie hatten somit – auch unter Berücksichtigung der Krankheit der Rekurrentin – genügend Zeit, die Buchhaltung zu erstellen und zusammen mit

der Steuererklärung einzureichen. Nebenbei ist festzustellen, dass die Rekurrentin offenbar trotz ihrer Krankheit sehr wohl in der Lage war, diverse Schreiben in Bezug auf andere Verfahren (z.B. Todesfall F., Erbschaft G., KESB-Verfahren betreffend Antrag auf kombinierte Beistandschaft für die Rekurrentin) auszufertigen. Im Übrigen hätte auch der Rekurrent die Steuererklärung 2015 erstellen – oder wie bisher – eine Drittperson mit der Ausfertigung beauftragen können.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die eingereichten ärztlichen Unterlagen die vorliegende Nichteinreichung der Buchhaltung und der Steuererklärung 2015 nicht zu entschuldigen vermögen.

6.6.

Mit den Einspracheschreiben wurde der Unrichtigkeitsbeweis erst gar nicht angetreten. Die Rekurrenten haben die im Veranlagungsverfahren unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachgeholt. Das aargauische Verwaltungsgericht führt dazu im Urteil vom 30. November 2016 (WBE.2016.109) das Folgende aus (Kursivschrift im Original):

"II.

2.3.

[...] Die Erfordernisse an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung hängen nicht davon ab, ob diese nach pflichtgemässem Ermessen erfolgt ist, sondern bloss, ob diese *zu Recht* nach Ermessen vorgenommen wurde (Mahnung, Untersuchungsnotstand). Die Frage, ob die Steuerbehörde bei der Festsetzung der Steuerfaktoren ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat, ist erst dann zu überprüfen, wenn der Steuerpflichtige den Unrichtigkeitsnachweis antritt (keine Rolle spielt, ob ihm dies misslingt)."

Da die Rekurrenten mit der Einsprache den Unrichtigkeitsnachweis nicht angetreten haben, ist die Steuerkommission Q. zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten. Es muss nicht geprüft werden, ob die Ermessensausübung durch die Steuerkommission Q. pflichtgemäss war.

7.

7.1.

Es kann dennoch festgehalten werden, dass die Steuerkommission Q. bei der Ermessensveranlagung für das Steuerjahr 2015 auf die Vorjahreszahlen 2014 abgestellt hat. Im Steuerjahr 2014 wurden die Rekurrenten am 18. Juli 2016 ermessensweise zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 69'285.00 veranlagt. Dabei hatte die Steuerkommission Q. den Gewinn aus der selbständigen Tätigkeit mit CHF 65'844.00 erfasst. Die dagegen erhobene Einsprache wurde zurückgezogen.

Der für 2015 ermessensweise veranlagte steuerbare Gewinn aus der selbständigen Tätigkeit von CHF 79'000.00 wurde gegenüber dem Gewinn 2015 höher angesetzt, was einer pflichtgemässen Ermessensausübung

entspricht: Insbesondere liegen auch Steuermeldungen und Angaben zu den Direktzahlungen vor. Die übrigen Einkünfte und Abzüge wurden weitgehend gemäss dem Vorjahr übernommen und entsprechen somit der pflichtgemässen Ermessensausübung.

7.2.

Die Nichtigkeit der Ermessensveranlagung im Sinne des Urteils des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016 und 2C_680/2016 = StE 2017 B. 93.5 Nr. 33) wird durch die Rekurrenten zu Recht nicht geltend gemacht.

8.

Die Steuerkommission Q. ist zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

9.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, 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, 16. Dezember 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann