

3-RV.2020.135

P 2

Urteil vom 21. Januar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Hammerer

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Steubu Treuhand GmbH, Rüdigerstrasse 17,
8045 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____**
 vom 19. August 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. März 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 83'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 547'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'237'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 6'922'000.00) veranlagt. Dabei wurden nach Ermessen "weitere Einkünfte" von CHF 400'000.00 zum steuerbaren Einkommen und "übrige Vermögenswerte" von CHF 7'000'000.00 zum steuerbaren Vermögen hinzugerechnet. In der internationalen Steuerauscheidung wurden die ermessensweise festgesetzten Positionen dem Ausland zugewiesen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. März 2020 liessen A. und B. mit Schreiben vom 7. April 2020 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag:

"Aufgrund der aktuellen Lage auf der ganzen Welt bitte ich Sie, um eine Frist bis Ende April um allfällige Unterlagen einzureichen."

3.

Mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 9. April 2020 wurde die Vertreterin von B. und A. darauf hingewiesen, dass die Einsprache den formellen Anforderungen in verschiedener Hinsicht nicht entspreche und zu verbessern sei. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass die Einsprachefrist nicht erstreckt werden könne.

4.

Mit Entscheid vom 19. August 2020 trat die Steuerkommission Q. nicht auf die Einsprache ein.

5.

Den Einspracheentscheid vom 19. August 2020 (Zustellung am 27. August 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 25. September 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"Anträge:

1. Bitte setzen Sie die Positionen 'Weitere Einkommen nach Ermessen', sowie 'Übrige Vermögenswerte nach Ermessen' auf 0.
2. Bitte veranlagten Sie die Position 'Liegenschaftsunterhaltskosten' gemäss eingereichter Steuererklärung. Allfällige Beweismittel diesbezüglich wurden im Laufe des Verfahrens nie verlangt und liegen deshalb auch nicht bei."

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

6.

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

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrenten haben ihr Hauptsteuerdomizil in T. Aufgrund von Eigentum an einem Mehrfamilienhaus sind sie in Q. beschränkt steuerpflichtig. Zudem sind die Rekurrenten Eigentümer eines Mehrfamilienhauses in S..

2.2.

Für das Steuerjahr 2017 reichten die Rekurrenten eine Steuererklärung ein, in der die Faktoren der Liegenschaften in der Schweiz (Steuerwerte, Hypothekarschulden, Erträge, pauschale [Liegenschaft in U.; Nachdeklaration der E. AG mit Schreiben vom 22. Dezember 2017] und effektive Liegenschaftsunterhaltskosten, Schuldzinsen) und Bankkonti bei der F Bank. AG sowie der G. Bank. deklariert wurden.

Zudem wurde ein Lohn aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit aus einem Angestelltenverhältnis mit einem 50-%-Pensum in U. von CHF 12'000.00 angegeben. Als Arbeitgeber war lediglich "a" aufgeführt.

2.3.

2.3.1.

Mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 25. Februar 2019 wurden die Rekurrenten aufgefordert, bis zum 27. März 2019 folgende Angaben und Unterlagen einzureichen:

- Belegmässiger Nachweis (Brief des Kant. Steueramtes Zürich), dass die bezahlten Beiträge an den gemeinnützigen Verein H. steuerbefreit sind
- Hypothekarzinsausweis 2017 Bank I. (deutsche Sprache)
- Belastungsanzeige Bank/Post über bezahlte Darlehenszinsen 2017 an J.
- Zinsausweis 2017 IBAN CH aaa
- Belegmässiger Nachweis des weltweiten Einkommens der Eheleute (Lohnausweise, selbständige Tätigkeit, Taggelder, Wertschrifteneinkommen etc.) und des weltweiten Vermögens der Eheleute (Wertschriftenbestand, Liegenschaften In- und Ausland, Lebensversicherungen etc.)

2.3.2.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2019 wurde die Frist für die Einreichung der verlangten Angaben und Unterlagen bis zum 30. April 2019 erstreckt.

2.3.3.

Mit Schreiben vom 11. September 2019 wurden die Rekurrenten aufgefordert, bis zum 11. Oktober 2019 die Monatsauszüge von Januar bis Dezember 2017 der F Bank., der G. Bank. und der K., weitere Belege über Darlehen und Schuldzinsen sowie die U. Steuerveranlagungen 2016 und 2017 einzureichen. Dem Gesuch vom 23. September um Fristerstreckung bis zum 20. November 2019 wurde vom Gemeindesteuernamt Q. entsprochen.

2.3.4.

Mit Schreiben vom 26. November 2019 liessen die Rekurrenten verschiedene Unterlagen einreichen, nicht jedoch die U. Steuererklärung und Steuerveranlagung für das Jahr 2017. Es wurde geltend gemacht, dass Angestellte und Nichterwerbstätige in U. keine eigene Steuererklärung einzureichen hätten. Allfällige Erwerbseinkommen würden an der Quelle besteuert.

2.4.

2.4.1.

Nachdem die Rekurrenten verschiedene Unterlagen, jedoch keine Kopien der U. Steuerklärungen und Steuerveranlagungen einreichten, unterbreitete das Gemeindesteuernamt Q. ihnen den Veranlagungsvorschlag vom 15. Januar 2020. Darin wurde ausgeführt, dass ohne Nachweis aller vorhandenen Einkommen und Vermögen sowie ohne U. Steuererklärung und Steuerveranlagung weiter Unsicherheit über die Vollständigkeit der deklarierten weltweiten Einkommen und Vermögen bestünden. Dementsprechend könnten die Steuerfaktoren nicht einwandfrei ermittelt werden, so dass eine ermessenweise Festlegung erfolgen müsse. Allfällige Einwände gegen den Veranlagungsvorschlag seien mit entsprechenden Belegen zu begründen. Es seien dafür die vollständigen Deklarationen des weltweiten Einkommens und Vermögens sowie die Vorlage der U. Steuererklärung und Veranlagung oder aber der Nachweis, dass die Rekurrenten in U. keine Deklaration abzugeben hätten, notwendig. Gleichzeitig wurde auf die Folgen der Nichtabgabe der Unterlagen, insbesondere eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen und die Pflicht im Einspracheverfahren, die Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen, aufmerksam gemacht.

2.4.2.

Das Gesuch um Fristerstreckung vom 13. Februar 2020 wurde gleichentags abgewiesen. In der Folge reichten die Rekurrenten keine Unterlagen ein.

2.5.

Die Steuerkommission Q. nahm mit Verfügung vom 17. März 2020 die Veranlagung vor und erfasste "weitere Einkünfte nach Ermessen" von CHF 400'000.00 und "übrige Vermögenswerte nach Ermessen" von CHF 7'000'000.00. In der internationalen Steuerauscheidung wurden die beiden ermessensweise festgesetzten Positionen U. zur Besteuerung zugewiesen und im Kanton Aargau nur satzbestimmend erfasst. In der Abweichungsbegründung 2017 wurde ausgeführt, dass die Positionen "weitere Einkünfte" und "übrige Vermögenswerte" mangels Einreichung der Unterlagen trotz Mahnung nach Ermessen festgesetzt werden mussten.

3.

Die Steuerkommission Q. ist auf die Einsprache der Rekurrenten nicht eingetreten. Im Rekursverfahren ist daher allein zu entscheiden, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgte. Auf die weitergehenden Rekursanträge ist daher nicht einzutreten.

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 pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 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 pflichtgemäsem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2016, § 191 StG N 14; 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; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).

4.3.

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).

4.4.

Die Rekurrenten haben trotz der Mahnung (vgl. Veranlagungsvorschlag) das weltweite Einkommen und Vermögen im Veranlagungsverfahren nicht vollständig deklariert bzw. die zur Abklärung notwendigen Unterlagen nicht eingereicht. Schliesslich haben sich die Rekurrenten mit keinem Wort zu weiteren Einkünften und Vermögenswerten geäussert und mit Stellungnahme vom 26. November 2019 tatsachenwidrig (das dem so ist, haben die Rekurrenten mit der mit den Rekurs eingereichten U. Steuererklärung belegt; vgl. auch die Replik, Ziff. 1, wonach für fünf Steuerperioden eine Steuererklärung nachgereicht werden musste) behauptet, es bestehe keine Pflicht zur Einreichung einer U. Steuererklärung, da eine Besteuerung an der Quelle erfolge.

Die Steuerkommission Q. hat, da die Rekurrenten trotz Mahnung die für die Festsetzung des weltweiten Einkommens und Vermögens notwendigen Unterlagen nicht vollständig eingereicht haben, und die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Rekurrenten damit unklar blieben, zu Recht ermessensweise Aufrechnungen zum Einkommen und Vermögen vorgenommen.

5.

5.1.

5.1.1.

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).

5.1.2.

Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs.

3 Satz 1 StG; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]). Der Nachweis obliegt 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 der Steuerpflichtige, der seine 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 des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

Die Begründung der Einsprache stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (Urteil des Bundesgerichts 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]).

5.2.

Die Rekurrenten haben in der Einsprache vom 7. April 2020 (Eingang bei Gemeindesteuernamt Q. am 8. April 2020) lediglich ausgeführt: "Aufgrund der aktuellen Lage auf der ganzen Welt bitte ich Sie, um eine Frist bis Ende April um allfällige Unterlagen einzureichen." Es ist offensichtlich, dass damit weder ein Antrag noch eine Begründung vorliegt.

5.3.

Das Gemeindesteuernamt Q. hat darauf mit Schreiben vom 9. April 2020 umgehend reagiert und die Vertreterin der Rekurrenten darauf hingewiesen, dass die Einsprache keinen Antrag enthalte und der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung fehle. Die Mängel seien innerhalb der Einsprachefrist zu beheben, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. Dieses Schreiben wurde der Vertreterin der Rekurrenten am 11. April 2020 (und damit vor Ablauf der Einsprachefrist) zugestellt.

5.4.

Die Rekurrenten habe keine Verbesserung der Einsprache vorgenommen. Es fehlt damit nicht nur an einem Antrag, sondern auch an einer rechtsgenügenden Begründung der Einsprache. Die Steuerkommission Q. ist bereits mangels Antrages zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

5.5.

Weiter wurde der Unrichtigkeitsbeweis erst gar nicht angetreten. Die im Veranlagungsverfahren unterlassenen Mitwirkungshandlungen wurden 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)."

Wegen der fehlenden Begründung der Einsprache und da die Rekurrenten damit den Unrichtigkeitsnachweis nicht angetreten haben, ist die Steuerkommission Q. zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten, und es muss nicht geprüft werden, ob die Ermessensausübung durch die Steuerkommission Q. pflichtgemäss war.

5.6.

Es kann dennoch festgehalten werden, dass die ermessensweisen Aufrechnungen zwar hoch sind, in den Vorjahren aber Aufrechnungen in vergleichbarer Höhe von den Rekurrenten jedoch erfolglos angefochten (SGE vom 26. Juli 2018 [3-RV.2018.7], bestätigt durch VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337]) wurden. Zudem sind die Aufrechnungen in der internationalen Steuerauscheidung zu Recht U. zugewiesen worden, so dass sie sich letztlich "nur" auf die Höhe des Steuersatzes auswirken.

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.

5.7.

An diesem Ergebnis vermöchte zudem die erst im Rekursverfahren eingereichte U. Selbstdекlaration (mit und ohne Eingangsstempel) nichts zu ändern, da diese – wie die Rekurrenten selber ausführen lassen – ungeprüft ist. Die von den Rekurrenten mit der Steuererklärung geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 79'512.00 (teilweise

effektive, teilweise pauschale Kosten) wurden von der Vorinstanz mangels eingereichter Belege mit Pauschalen im Umfang von CHF 76'337.00 gewährt. Selbst wenn auf den Rekurs einzutreten gewesen wäre, erschienen die von der Steuerkommission Q. gewährten Liegenschaftsunterhaltskosten angemessen – was aber mangels Eintretens nicht abschliessend zu beurteilen ist.

6.

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

7.

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 einzutreten ist.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 545.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
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, 21. Januar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Hammerer