

3-RV.2020.45

P 10

Urteil vom 21. Januar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch TC Consulting GmbH, Ulmbergstrasse 4,
8002 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 2. März 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 130'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 133'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 65'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 114'000.00) veranlagt. Es wurden dabei unter anderem Einkünfte aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit der Ehefrau von CHF 60'000.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2020 (Zustellung unbekannt) liessen A. und B. mit Schreiben vom 10. Februar 2020 Einsprache erheben. Sie beantragten, die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit von B. seien auf CHF 0.00 zu setzen.

3.

Mit Entscheid vom 2. März 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. Das steuerbare Einkommen blieb unverändert bei CHF 130'400.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. März 2020 (Zustellung am 6. März 2020) liessen A. und B. mit Rekurs vom 3. April 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellten folgenden Antrag:

"Der Entscheid vom 02. März 2020 sei aufzuheben und die angenommenen Einnahmen einer vermuteten, unterstellten und nicht aussagekräftigen belegten Selbständigkeit von Frau B., über CHF 60'000.- seien zu streichen und die Anerkennung als Hausfrau zu bestätigen."

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

5.

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

6.

A. und B. liessen eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Betriebsbewilligung des Kantons Solothurn vom 21. März 2017 und die anonymen Mitteilungen vom 20. April 2016 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Soweit die Rekurrenten beantragen, die "Anerkennung als Hausfrau" sei zu bestätigen, ist darauf nicht einzutreten. Das Spezialverwaltungsgericht ist dafür nicht zuständig.

3.

3.1.

In der Steuererklärung 2016 gaben die Rekurrenten an, die Ehefrau sei Hausfrau und deklarierten entsprechend kein Erwerbseinkommen der Ehefrau. Im Rahmen einer Selbstanzeige deklarierten sie ein Liegenschafts-Portfolio in Ungarn. Eigentümerin sei ausschliesslich die Rekurrentin.

3.2.

Die Steuerkommission Q. rechnete ein Erwerbseinkommen aus unselbständiger Tätigkeit von CHF 60'000.00 auf. Die Rekurrentin habe in der Steuererklärung 2016 insgesamt neun Liegenschaften und ein Bankkonto zur Nachbesteuerung angemeldet, die vorher nicht deklariert gewesen seien. Die Rekurrentin habe per 12. Februar 2017 eine Betriebsbewilligung für "Sexarbeit" an der D 39, S., erhalten, die am 21. März 2017 erweitert worden sei. Die Rekurrentin sei dort drei Mietverhältnisse eingegangen. Die Steuerkommission Q. sei der Ansicht, dass niemand ohne einschlägige Branchenkenntnisse die Eröffnung eines Studios im Erotikbereich auf Dauer angehe. Die Erweiterung der Konzession kurz nach der ersten Bewilligung lasse auf fundierte Insiderkenntnisse vor Ort schliessen. Zudem sei bereits im Jahr 2016 über die ungarische Bankverbindung eine Rechnung der Gesellschaft XY bezahlt worden. Die XY sei ein Erotikportal.

Zusätzlich könne aufgrund der aufgelegten Bankkontoauszügen der Rekurrenten nicht geklärt werden, wie die Rekurrentin ihren Lebensunterhalt finanziert habe. Vom Ausgabenprofil der Bankverbindung des Rekurrenten könne nicht auf einen gemeinsamen Haushalt mit der Rekurrentin geschlossen werden. Die Finanzierung der Lebenshaltungskosten der Rekurrentin liesse sich nicht nachvollziehen, weshalb die Steuerkommission Q. auf fehlendes (bzw. nicht deklariertes) Einkommen geschlossen habe. Deshalb sei zusätzliches Einkommen aufgerechnet worden.

Fälschlicherweise sei das im Veranlagungsverfahren aufgerechnete Einkommen dem Titel "unselbständiges Haupterwerbseinkommen" zugewiesen worden. Korrekterweise hätte es als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst werden sollen. Zu Gunsten der Rekurrentin werde an dieser formell falschen Zuweisung festgehalten, da sie von pauschalierten Gewinnungskosten profitieren könne.

3.3.

Die Rekurrentin lässt ausführen, dass die Mietverhältnisse erst im 2017 eingegangen und somit für die vorliegend zu prüfende Steuerperiode nicht relevant seien. Die anonymen Schreiben seien nicht "mit Beweismitteln fundiert" und könnten auch auf anderen Problemen zwischen der "Denunziantin" und der Rekurrentin basieren. Die auf den Bankbelegen des Rekurrenten ersichtlichen Einkäufe bei Aldi, Lidl oder Coop seien Lebenshaltungskosten für den gemeinsamen Haushalt. Die kleineren Bargeldbezüge beliefen sich auf CHF 800.00 bis CHF 1'200.00 pro Monat. Darunter seien unter anderem Beträge gefallen, welche an die Rekurrentin übergeben worden seien, um einen Anteil ihrer Kosten zu decken.

Die Rekurrentin habe im Januar 2016 von H. ein Darlehen von umgerechnet CHF 40'000.00 erhalten, welches die Rekurrentin in bar in Ungarn gehortet habe. Von diesem habe sie ihren Lebensunterhalt bezahlt. Im Oktober 2016 habe die Rekurrentin eine Liegenschaft in Ungarn verkauft und den Erlös (HUF 12'600'000.00) – wie üblich in Ungarn – zu 10 % auf ihr Konto überwiesen und den Rest in bar erhalten. Mit diesem Erlös sei das Darlehen im November 2016 zurückbezahlt worden.

3.4.

Die Steuerkommission Q. entgegnet zum Darlehen, dass der Mittelfluss in die Schweiz nicht offengelegt worden sei. Ob und allenfalls in welchem Umfang die Rekurrentin per 31. Dezember 2016 noch über Bargeldguthaben in Ungarn oder anderswo verfügt habe, darüber schweige sich das Rekursschreiben aus.

Die Rekurrentin lässt dazu ausführen, dass sie aus geschäftlichen und familiären Gründen oft zwischen Ungarn und der Schweiz pendelte und sie das Geld in den zugelassenen Tranchen in die Schweiz einführte.

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 bei einem Untersuchungsnotstand die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG).

4.2.

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 (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen).

4.3.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 191 StG N 36).

4.4.

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.

5.1.

Die Rekurrenten wurden zwar im Veranlagungsverfahren mit Aktenergänzung durch das Gemeindesteueramt Q. vom 1. Februar 2019 aufgefordert, "detaillierte Postenauszüge" von fünf Bankkontos und die Bescheinigungen 2016 der Einzahlungen in die Säule 3a einzureichen. Soweit ersichtlich leisteten die Rekurrenten der Aktenergänzung Folge. Ohne auf die Aktenergänzung einzugehen, wurde durch die Steuerkommission Q. ermessensweise Einkommen aufgerechnet. In der Abweichungsbegründung zur Steuerveranlagung wurden jedenfalls nur die Aufrechnungen FABI erwähnt, nicht jedoch die viel einschneidendere Einkommensaufrechnung von CHF 60'000.00.

Eine Steuerbehörde darf, wenn die steuerpflichtige Person auf eine Aktenergänzung reagiert hat, die eingereichten Unterlagen nicht stillschweigend oder pauschal als ungenügend abtun. Die Steuerkommission Q. hätte daher in einer Mahnung auf die Vorbringen bzw. Eingaben der Rekurrenten eingehen bzw. begründen müssen, weshalb die eingereichten Unterlagen und Informationen nicht genügen (vgl. AGVE 1993 S. 284; VGE vom 30. Oktober 1995 [BE.95.00184]; SGE vom 17. Dezember 2015 [3-RV.2015.93]).

5.2.

Weder der Abweichungsbegründung 2016 noch dem Einspracheentscheid lässt sich entnehmen, wie der Betrag des aufgerechneten Einkommens ermittelt wurde. Den Rekurrenten wurde insbesondere weder im Veranlagungsverfahren noch im Einspracheverfahren eine Vermögensvergleichsrechnung zugestellt. Sie wurden zwangsläufig auch nicht gemahnt, sich zu einer Vermögensvergleichsrechnung bzw. zur Finanzierung der Lebenshaltungskosten zu äussern.

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

6.

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).

7.

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 2. März 2020 und die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2020 aufzuheben und die Angelegenheit zur erneuten Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen. Insbesondere wird die Steuerkommission Q. die selbständige Tätigkeit der Rekurrentin, sowie deren Lebensunterhalt und Vermögensentwicklung (Immobilien und Darlehen) genauer zu prüfen haben.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Sodann ist den vertretenen Rekurrenten eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters beläuft sich auf CHF 1'167.30 (inkl. Auslagen und MWSt) und ist angemessen.

Das Gericht erkennt:

1.

Soweit auf den Rekurs eingetreten wird, werden der Einspracheentscheid vom 2. März 2020 und die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2020 aufgehoben und die Angelegenheit zur erneuten Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'167.30 (inkl. Auslagen und MWSt) 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

Kurmann