

3-RV.2021.107

P 166

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Rechtsanwältin,
Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 3. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Juni 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 113'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Nebst den deklarierten Unterhaltsbeiträgen, wurde A._____ nach Ermessen ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 angerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2020 hat A._____ mit Schreiben vom 7. September 2020 Einsprache erhoben. Sie stellte sinngemäss den Antrag, dass die Ermessensveranlagung durch eine neue Veranlagung gemäss der eingereichten Steuererklärung 2017 zu ersetzen sei.

3.

Mit Entscheid vom 3. Juni 2021 trat die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 3. Juni 2021 (Zustellung am 8. Juni 2021) hat A._____ mit Rekurs vom 2. Juli 2021 (Postaufgabe am 5. Juli 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt sinngemäss den Antrag, die Ermessensveranlagung sei aufzuheben.

5.

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

6.

Mit Schreiben vom 12. November 2021 und 10. Dezember 2021 reichte A._____ weitere Eingaben ein.

7.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2022 liess A._____ Stellung nehmen und folgende Anträge stellen:

- "1. In Gutheissung des Rekurses sei der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 3. Juni 2021 aufzuheben und festzustellen, dass die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 nichtig ist.

2. Eventualiter sei in Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 3. Juni 2021 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 26'035.00 zu reduzieren.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

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

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2021.108 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018, 3-BB.2021.11 betreffend Direkte Bundessteuer 2018 und 3-BB.2022.1 betreffend Direkte Bundessteuer 2017 in Sachen von A._____ beigezogen.

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) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache der Rekurrentin infolge Verspätung nicht eingetreten. Anfechtungsobjekt ist insoweit ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist.

3.

3.1.

Die Rekurrentin lässt vorerst die Nichtigkeit der Ermessensveranlagung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 rügen.

3.2.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung (bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

- a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist,
- b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und
- c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016]).

In Bezug auf Ermessensveranlagungen hat das Bundesgericht diese Grundsätze dahingehend konkretisiert, dass von deren Nichtigkeit erst auszugehen ist, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und "in krasse Willkür" verfällt, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.3; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3; 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017, Erw. 5.3.3 f.). Handelt es sich dagegen um einen mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

3.3.

Die Rekurrentin macht geltend, dass die nach Ermessen vorgenommene Aufrechnung des Lohnes aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit so krass falsch und objektiv in keiner Art und Weise nachvollziehbar sei, dass die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 nichtig sei. Die Steuerkommission habe das Einkommen der Rekurrentin zu Unrecht aus einer im Internet frei verfügbare Information, welche nicht verifiziert sei, abgeleitet bzw. auf Durchschnittslöhne für eine Tätigkeit, welche sie gar nicht ausgeübt habe, abgestellt. Dies habe zu einer völlig unverhältnismässigen Steuerforderung von rund 80 % des tatsächlich erzielten Renteneinkommens geführt. Damit habe sie ihr Ermessen krass missbraucht, was zur Nichtigkeit der Veranlagung führe.

3.4.

3.4.1.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§ 191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso grösser ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

3.4.2.

3.4.2.1.

Die Steuerkommission Q._____ rechnete der Rekurrentin ermessenweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 auf. Aus den Akten und insbesondere aus dem Einspracheentscheid geht nicht hervor, woraus die Steuerkommission die Höhe dieses Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit hergeleitet hat. Das Spezialverwaltungsgericht hat unter anderem die Akten zum Verfahren 3-BB.2022.1 (Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 3. Juni 2021 betreffend Direkte Bundessteuer 2017) beigezogen. Aus dem Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 6. Dezember 2021 betreffend Direkte Bundessteuer 2017 kann folgende Herleitung zur Höhe der Aufrechnung von CHF 100'000.00 als unselbstständiges Einkommen entnommen werden:

"Auf der Website *lohnanalyse.ch* wird für die Tätigkeit als Geschäftsführer*in ein Bruttolohn zwischen CHF 72'800 und CHF 500'000 pro Jahr aufgeführt. Der Durchschnittslohn wird mit CHF 183'427 ausgewiesen. Für eine Tätigkeit im Teilzeitpensum wird ein Durchschnittslohn von CHF 99'692 angezeigt.

Die Veranlagungsbehörde ist von einer Tätigkeit im Teilzeitpensum ausgegangen und hat den dafür ausgewiesenen Durchschnittslohn gemäss der Website *lohnanalyse.ch* von CHF 99'692 auf CHF 100'000 aufgerundet.

Die Steuerkommission Q._____ sieht in der Festsetzung des Lohnes aus der B._____ AG keine Überschreitung des Ermessensspielraums. In der Veranlagungsverfügung wurde das ermessenweise festgesetzte Einkommen unter Ziff. 1.1 als *Lohnausweis B._____ AG nach Ermessens 100'000* ausgewiesen."

3.4.2.2.

Die Webseite *lohnanalyse.ch* wird von einer deutschen Gesellschaft betrieben und hat als Vision den Aufbau einer umfassenden, unabhängigen, kostenfreien und länderübergreifenden Lohndatenbank für Deutschland, die Schweiz und Österreich (vgl. www.lohnanalyse.ch/ch/service/ueber-lohn-analyse.html). Weiter wird die Funktionsweise folgendermassen beschrieben:

"Alle Löhne auf unserer Plattform wurden ausschließlich von Benutzern der Plattform selber eingegeben. Jeden Monat erhalten wir auf diesem Wege rund 800 neue Lohneinträge - unterteilt nach Land, Bundesland/Kanton, Geschlecht, Qualifikation und weiteren Lohnparametern wie Urlaubstage und Wochenarbeitszeit.

Jeder Lohneintrag wird von *lohnanalyse* in zwei Schritten überprüft:

- Nach der Eintragung nimmt unser System eine automatische Plausibilitätsprüfung vor, indem der Lohn mit den bereits eingetragenen Löhnen verglichen wird. Weicht der Lohn übernatürlich ab, wird dies entsprechend registriert
- Der Lohneintrag wird zu einem unserer Redakteure geschickt. Dieser kontrolliert in einem weiteren Schritt ob die Angaben zueinander passen. Erst nach diesem zweiten Prüfpunkt wird der Eintrag entweder freigeschaltet oder aber überarbeitet oder gelöscht.

Mit diesem Verfahren können wir sicherstellen, eine größtmögliche Qualität für unsere Besucher anzubieten. Momentan ist lohnanalyse auf die DACH-Region (Deutschland, Österreich, Schweiz) beschränkt. Ein Ausbau auf weitere Länder und Sprachen ist bereits geplant..."

Es handelt sich dabei somit um eine Datenbank, welche Daten von Benutzern der Plattform zusammenführt und kategorisiert.

3.4.2.3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Auswertungen der Webseite lohnanalyse.ch von der Vorinstanz zu Recht als Erfahrungszahlen für eine Ermessensveranlagung beigezogen werden durften.

Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden.

Gemäss eigenen Angaben werden jeden Monat 800 neue Lohneinträge aufgenommen. Über die Anzahl effektiv in die Datenbank aufgenommenen Einträge und bei wie vielen Einträgen es sich effektiv um Schweizer Löhne von Geschäftsführerinnen und Geschäftsführer handeln, ist nicht bekannt. Es kann folglich nicht beurteilt werden, ob es sich um eine repräsentative Anzahl handelt. Über die Zuverlässigkeit der Angaben kann festgehalten werden, dass die Einträge, bevor sie in die Datenbank aufgenommen werden, einer Plausibilitätsprüfung unterzogen werden. Wie diese Prüfung konkret ausgestaltet bzw. durchgeführt wird, ist nicht bekannt.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die Auswertungen der Webseite lohnanalyse.ch nicht genügen, um als Erfahrungszahlen beigezogen zu werden. Es kann nicht beurteilt werden kann, ob für eine Ermessensveranlagung die Anzahl der Einträge repräsentativ bzw. die Angaben zuverlässig sind.

3.4.3.

Indem die Vorinstanz die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat, hat sie ihr Ermessen fehlerhaft und damit nicht pflichtgemäss ausgeübt.

3.5.

Die Vorinstanz hat ihr Ermessen zwar nicht pflichtgemäss ausgeübt, indem sie die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat. Es handelt sich dabei aber nicht um einen aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel. Vielmehr handelt es sich um einen minder erheblichen inhaltlichen Mangel, der bloss zur Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung führt. Auch ist nicht festzustellen, dass die Vorinstanz in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstossen hat und "in krasse Willkür" verfallen ist, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der Rekurrentin bemessen hat. Insbesondere ist hervorzuheben, dass die Rekurrentin durch die Wahrnehmung ihrer Mitwirkungspflichten eine Ermessensveranlagung verhindern konnte.

3.6.

Es ist festzuhalten, dass die Ermessensveranlagung nicht richtig ist.

4.

4.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 187 Abs. 1 StG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden. Die Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Veranlagung folgenden Tag zu laufen (§ 186 Abs. 1 StG).

4.2.

Die definitive Steuerveranlagung 2017 wurde am 26. Juni 2020 zugestellt (vgl. Sendungsverfolgung Brief A-Post Plus Sendungsnummer aaa). Die 30-tägige Einsprachefrist begann somit am 27. Juni 2020 zu laufen und endete am 27. Juli 2020. Die Einsprache datiert vom 7. September 2020 und ist bei der Vorinstanz am 8. September 2020 eingegangen. Die Einsprache wurde somit verspätet erhoben.

4.3.

Die Rekurrentin macht in der Einsprache unzutreffend geltend, die Veranlagung nicht erhalten zu haben (vgl. Erw. 3.2.). Hinderungsgründe werden dagegen nicht geltend gemacht. Aus den Akten ergeben sich ebenso wenig Anhaltspunkte für einen Hinderungsgrund, mit dem die Verspätung erklärt werden könnte. Der angefochtene Einspracheentscheid ist insoweit zu bestätigen.

5.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Einsprache verspätet erfolgt ist. Die Steuerkommission Q._____ ist damit zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

6.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs damit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens von der Rekurrentin zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege vom 5. April 2022 bezog sich lediglich auf das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer 2017 und betrifft folglich nicht das vorliegende Rekursverfahren. Ohnehin müsste der Rekurs als aussichtslos bezeichnet werden, so dass ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege abgewiesen werden müsste.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'200.00 bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (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, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni