

3-RV.2022.120
P 222

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Rohner & Erni Tax AG, Stampfenbachstrasse 38,
8006 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission P.**_____
 vom 8. August 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 7. Juni 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission P._____ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 4'312'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 4'368'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurden gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung CHF 3'945'000.00 nach Ermessen aufgerechnet.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 7. Juni 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. Juni 2022 Einsprache. Sie brachten vor, es sei beim Vermögensvergleich die Fremdfinanzierung von zwei Liegenschaften zu berücksichtigen.

3.

Mit Entscheid vom 8. August 2022 wies die Steuerkommission P._____ die Einsprache ab, soweit darauf eingetreten wurde.

4.

Den Einspracheentscheid vom 8. August 2022 (Zustellung am 10. August 2022) zogen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 13. September 2022 (Postaufgabe am 14. September 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellten den Antrag:

"Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Steuerpflichtigen für 2017 sei auf CHF 228'132 und das steuerbare Vermögen auf CHF 0 festzusetzen."

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

5.

Das Gemeindesteueramt P._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

7.

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

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 wurden mit der Ermessensveranlagung zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Mangels Rechtsschutzinteresse wird auf den Antrag, das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00 festzusetzen, nicht eingetreten.

2.2.

Im Folgenden wird auf die gestützt auf einen Vermögensvergleich mit Einkommensmanko vorgenommene Ermessensveranlagung eingegangen.

3.

3.1.

Mit Einsprache machten die Rekurrenten geltend, dass die im Jahr 2017 erworbenen Liegenschaften in R._____ und S._____ praktisch vollständig mit Hypotheken von insgesamt CHF 4'150'000.00 finanziert worden seien. Diese Hypotheken seien nicht im Vermögensvergleich als Schulden berücksichtigt worden. Damit ergebe sich eine plausible Erklärung für das aus dem Vermögensvergleich resultierende Einkommensmanko. Auf die Aufrechnung von CHF 3'945'000.00 als Einkommen sei folglich zu verzichten. Mit der Einsprache legten die Rekurrenten ausschliesslich Bescheinigungen über die erwähnten Hypotheken ein.

3.2.

Die Vorinstanz führte im Einspracheentscheid aus, dass die Rekurrenten mit der Einsprache weder eine ausgefüllte Steuererklärung 2017 noch eine damit vergleichbare Aufstellung eingereicht hätten. Sie hätten sich lediglich zur Höhe der Schulden geäussert. Damit hätten sie die erforderliche Mitwirkungspflicht nicht nachgeholt. Zudem sei nur eine Position der Veranlagungsverfügung als zu hoch gerügt worden. Dies genüge jedoch bei einer Ermessensveranlagung nicht. Es fehle an einer rechtsgenügenden Begründung der Einsprache.

3.3.

Mit Rekurs machten die Rekurrenten geltend, dass die Vermögenszunahme mit dem fremdfinanzierten Erwerb der Grundstücke in R._____ und S._____ erklärt und plausibel dargelegt worden sei. Damit sei klar gewesen, dass eine Ermessenseinschätzung mit einem Einkommen von

rund CHF 4'300'000.00 nicht pflichtgemäss, sondern offensichtlich unrichtig sei. Zudem machten die Rekurrenten sinngemäss geltend, dass es Aufgabe der Steuerkommission gewesen wäre, eine kurze Nachfrist zur Verbesserung der Einsprache anzusetzen. Dem Rekurs legten die Rekurrenten eine ausgefüllte Steuererklärung für das Jahr 2017 bei. Darin deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 228'132.00. Sie machten geltend, dass die Ermessenseinschätzung auf jeden Fall unzulässig sei, da zwischen dem geschätzten Einkommen und dem effektiven Einkommen ein krasses Missverhältnis vorliege.

3.4.

In seiner Vernehmlassung führte das Gemeindesteueramts P._____ aus, dass die Rekurrenten bereits für die Steuererklärung 2016 ihre Mitwirkungspflicht verletzt hätten, indem sie eingeforderte Unterlagen nicht eingereicht hätten. So seien die genauen Eigentumsverhältnisse von Liegenschaften nicht eruierbar gewesen. Auch seien keine korrekten Zins- und Kapitalausweise vorgelegt worden. Aus den vereinzelt eingereichten Belegen hätte nicht nachvollzogen werden können, welchen Liegenschaften die Hypotheken zuzuordnen gewesen wären. In der Ermessensveranlagung 2017 seien die Schuldzinsen und Schulden von der Vorperiode übernommen worden. Weitere Schulden seien in der Ermessensveranlagung nicht berücksichtigt worden, da absolut unklar gewesen sei, ob die bisherigen Schulden getilgt und ob für die zwei im Jahr 2017 erworbenen Liegenschaften neue Hypotheken aufgenommen worden seien. Ebenfalls sei zu bedenken, dass keine Bank die beiden Liegenschaften zu 100 % fremdfinanzieren würde. Die Finanzierung der beiden Liegenschaften habe absolut nicht nachvollzogen werden können. Die Steuererklärung sei korrekt ausgemahnt worden. Die Steuerbehörde habe gemäss den vorhandenen Unterlagen entschieden. Die Rekurrenten könnten sich nicht darauf berufen, dass eine Nachfrist zur Verbesserung der Einsprache hätte angesetzt werden müssen. Zudem sei in der Abweichungsbegründung der Ermessensveranlagung klar formuliert gewesen, dass die Verfahrenspflichten nicht erfüllt worden seien und deshalb eine Veranlagung nach Ermessen habe vorgenommen werden müssen. Ob weitere einkommensrelevante Positionen vorhanden gewesen seien, habe ebenfalls nicht eruiert werden können.

3.5.

Die Rekurrenten liessen replizieren, dass die ermessenweise Veranlagung aus mehreren Gründen offensichtlich unrichtig erscheine. So seien in der Vermögensvergleichsrechnung die im Jahr 2017 neu erworbenen Liegenschaften zum Erwerbspreis von CHF 4'300'000.00 erfasst. Allerdings sei davon ausgegangen worden, dass diese komplett ohne Hypothek finanziert worden seien. Eine solche Annahme erscheine als offensichtlich unrichtig, zumal auch bereits aus der rechtskräftigen Veranlagung 2016 ersichtlich sei, dass sämtliche in der Schweiz gelegenen Liegenschaften jeweils zu

einem hohen Anteil mit Hypotheken belastet seien. Aus den Bescheinigungen der Hypothekarschulden ergebe sich, dass die Ende 2016 bestehenden Hypotheken auch Ende 2017 nahezu unverändert bestanden hätten. Zusätzlich sei aus den Steuerbescheinigungen ersichtlich, dass die Hypotheken für die Liegenschaft in R. _____ im Umfang von CHF 2'150'000.00 sowie die Liegenschaft in S. _____ im Umfang von CHF 2'000'000.00 in der Steuerperiode 2017 neu begründet worden seien. Ob die Hypothekarschulden dabei den Rekurrenten nur anteilmässig im Verhältnis zum Grundstückanteil zuzuordnen seien oder nicht, ändere an der relativen Betrachtung zwischen beiden Jahren nichts.

4.

Die Steuerkommission P. _____ rechnete gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung ein Einkommensmanko von CHF 3'945'000.00 zum steuerbaren Einkommen auf.

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 (vgl. AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 14; M. 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).

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 die steuerpflichtige Person 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).

5.3.

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

5.4.

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 der steuerpflichtigen Person 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 der steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel die steuerpflichtige Person 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.

(vgl. 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).

5.5.

Das Gemeindesteueramt P._____ hat im Veranlagungsverfahren bei der SVA Aargau Auszüge aus den individuellen Konten (IK) der Rekurrenten einverlangt. Gestützt darauf konnten die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ermittelt werden. Diese wurden in den Vermögensvergleich übernommen. Insofern wurden zumindest die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nicht nach Ermessen festgesetzt. Es handelt sich somit vorliegend um eine teilweise Ermessensveranlagung.

6.

6.1.

6.1.1.

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 (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

6.1.2.

Die Steuerkommission P._____ hat im Veranlagungsverfahren die Rekurrenten nicht aufgefordert, sich zur Vermögensvergleichsrechnung zu äussern. Vermögensvergleiche sind – um das rechtliche Gehör zu wahren – stets vorgängig den steuerpflichtigen Personen zur Stellungnahme vorzulegen – unabhängig davon, ob die Veranlagung vollständig oder teilweise nach Ermessen vorgenommen wurde. Indem die Steuerkommission P._____ die Rekurrenten weder aufgefordert hat, sich zur Vermögensvergleichsrechnung zu äussern, noch eine fehlende Stellungnahme gemahnt hat, wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör der Rekurrenten verletzt. Damit leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

6.2.

Die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren fällt gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsge-

richts in aller Regel ausser Betracht. Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei der Ermessensveranlagung, noch mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen verbieten es, gleich wie auch bei einer fehlenden Mahnung, eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129).

Von einer Rückweisung der Sache kann indessen selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern dann ausnahmsweise 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 wären (vgl. VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]). Vorliegend ist ein solcher Ausnahmefall nicht gegeben.

Folglich werden die Veranlagungsverfügung vom 7. Juni 2022 und der Einspracheentscheid vom 8. August 2022 aufgehoben. Die Angelegenheit wird an die Steuerkommission P._____ zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

6.3.

Aufgrund der Rückweisung aus formellen Gründen sind die materiellen Anträge der Rekurrenten nicht zu prüfen.

7.

7.1.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Steuerkommission P._____ die Rekurrenten zu einer Stellungnahme zum Vermögensvergleich auffordern müssen, sofern nicht auf die im Rekursverfahren eingereichte Steuererklärung mit Beilagen abgestellt werden sollte. Eine ausbleibende Stellungnahme müsste vor der erneuten Vornahme einer Ermessensveranlagung gemahnt werden. Die im Rekursverfahren eingereichte Steuererklärung mit Beilagen wird dem Gemeindesteueramt P._____ mit dem vorliegenden Entscheid zugestellt.

7.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 8. August 2022 ergeben sollte, muss den Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (vgl. VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

8.

8.1.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen der Rekurrenten (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C_390/2021]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Zudem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 974'000.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine höchstens mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem geringen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 5 und Abs. 2 AnwT, § 8b Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 3'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 7. Juni 2022 und der Einspracheentscheid vom 8. August 2022 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission P. _____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt P. _____ (mit Steuererklärung 2017 und Beilagen)

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. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni