

3-RV.2022.134

P 85

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	--

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. September 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2022 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 70'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 131'000.00 veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen ermessensweise CHF 20'000.00 aus Vermögensvergleich hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Juli 2022 erhob A. mit Schreiben vom 29. Juli 2022 Einsprache. Er stellte den Antrag, es sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 28. September 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. September 2022 (zugestellt am 21. Oktober 2022) hat A. mit Rekurs vom 2. November 2022 (Postaufgabe am 3. November 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgenden Antrag:

"Die Aufrechnung nach Ermessen sei aufzuheben."

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt XY vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission Q. hat die hier streitige Aufrechnung nach Ermessen vorgenommen. Vorab ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren.

3.

3.1.

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).

3.2.

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).

3.3.

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: SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.48]; AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 36).

3.4.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts 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]).

3.5.

Vorliegend gab es sowohl im Veranlagungsverfahren als auch im Einspracheverfahren einen regen Austausch zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteuernamt XY (vgl. für das Veranlagungsverfahren das Schreiben vom 2. Juli 2021 und die E-Mail-Korrespondenz vom 17. Juli bis zum 17. August 2021 sowie für das Einspracheverfahren das Schreiben vom 4. August 2022, die E-Mail-Korrespondenz vom 14. und 15. August 2022, das Schreiben vom 15. August 2022 und die E-Mail Korrespondenz vom 18. bis zum 26. August 2022). Der Rekurrent wurde unter Vorlage des Vermögensvergleichs aufgefordert, eine Stellungnahme und/oder weitere Unterlagen einzureichen (vgl. im Veranlagungsverfahren das Schreiben

vom 2. Juli 2021 sowie im Einspracheverfahren das Schreiben vom 4. August 2022). Eine Mahnung mit der Androhung einer Ermessensveranlagung und den daran geknüpften Rechtsfolgen (Umkehr der Beweislast im Einspracheverfahren [§ 193 Abs. 3 StG] sowie Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren [§ 194 Abs. 2 StG]) erfolgte im Veranlagungsverfahren jedoch nicht. Gemäss der vorstehenden Rechtsprechung (Erw. 3.4.) ist die Mahnung ein notwendiges Erfordernis vor einer Ermessensveranlagung. Da diese vorliegend fehlt, leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

3.6.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts fällt die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren 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, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129). 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 wären (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]).

3.7.

Vorliegend ist kein solcher Ausnahmefall gegeben, obwohl zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteueramts XY mehrfach kommuniziert wurde. Der Rekurrent hat selbst im Rekursverfahren weitere (neue) Angaben zu seinen konkreten Ausgaben vorgebracht (Pachtzins, Verpflegungskosten, vgl. nachfolgend Erw. 4.2.), so dass – anders als bei einem nicht erfassten Kassenbuch, das nicht nachträglich erstellt werden kann – nicht auszuschliessen ist, dass noch weitere Informationen vom Rekurrenten erhältlich gewesen wären. Im Übrigen ersetzt auch eine ausführliche Korrespondenz nicht die grundsätzlich erforderliche Mahnung. Auch Rekurrenten, die auf Aktenergänzungen antworten und gegebenenfalls weitere (ungeeignete) Unterlagen beibringen, sind zu mahnen, bevor zur Ermessensveranlagung geschritten wird.

Deshalb werden die Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2022 und der Einspracheentscheid vom 28. September 2022 mangels der bei einer Ermessensveranlagung erforderlichen Mahnung aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

4.

4.1.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Steuerkommission Q. den Rekurrenten mahnen müssen, das Finanzierungsmanko in der Vermögensvergleichsrechnung zu begründen. Die Mahnung muss dabei die Androhung einer Ermessensveranlagung mit den daran geknüpften Rechtsfolgen (Umkehr der Beweislast im Einspracheverfahren [§ 193 Abs. 3 StG] sowie Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren [§ 194 Abs. 2 StG]) enthalten.

4.2.

Bei der Vermögensvergleichsrechnung und der Festsetzung der Aufrechnung wird die Steuerkommission Q. die von der Arbeitgeberin gewährten Spesen von CHF 600.00 bei der Mittelherkunft zusätzlich zu berücksichtigen haben. Beim Berufskostenabzug von insgesamt CHF 8'299.00 ist zu beachten, dass der Pauschalabzug (übrige Berufskosten) von CHF 2'789.00 zu streichen und der (ebenfalls pauschale) Verpflegungsabzug von CHF 1'600.00 durch die tatsächlich getätigten Ausgaben (250 x CHF 4.50 gemäss Angaben des Rekurrenten im Rekurs) zu ersetzen sind. Schliesslich sind bei der Mittelverwendung zusätzlich die Kosten der Motorfahrzeugversicherung von CHF 442.30 sowie der im Rekurs vom Rekurrenten genannte Pachtzins von CHF 936.00 (jährlich) hinzuzurechnen. Zudem könnte es dienlich sein, eine Bescheinigung der Saldierung des C.-Kontos (gemäss Deklaration per 8. Dezember 2020) einzuverlangen.

4.3.

Soweit der Rekurrent im Übrigen vorbringt, dass die Lebenshaltungskosten für ihn CHF 4'000.00 (E-Mail vom 24. Juli 2021) bzw. rund CHF 4'500.00 (Zusammenstellung des Privataufwandes vom 14. August 2022 ohne Steuern) betragen haben sollen, ist darauf hinzuweisen, dass zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind, regelmässig auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" abgestellt wird. Danach betragen die Lebenshaltungskosten für den alleinstehenden Rekurrenten CHF 14'400.00. Dieser Betrag ist zu berücksichtigen, auch wenn der Rekurrent – ohne konkreten Nachweis – geltend macht, sparsamer gelebt zu haben (AGVE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2007.151]).

Sollte der Rekurrent im erneuten Veranlagungsverfahren tatsächlich eine (teilweise) Eigenversorgung aufgrund landwirtschaftlich genutzter Fläche rechtsgenüglich nachweisen können (vgl. E-Mail vom 28. Juli 2021), kann gegebenenfalls ein (geringer) Abschlag auf den Lebenshaltungskosten gewährt werden.

5.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 28. September 2022 ergeben sollte, muss dem 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 (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2022 und der Einspracheentscheid vom 28. September 2022 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt XY

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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche