

3-RV.2022.137
P 129

Urteil vom 29. August 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Rekurrent	A. _____ Zustelladresse: B. _____
-----------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 16. September 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 14. April 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 9'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 40'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 153'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 218'000.00) veranlagt. Dabei wurde A._____ nach Ermessen ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 35'000.00 aufgerechnet. Weiter wurde ein Pauschalabzug für Berufsauslagen von CHF 2'000.00 gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 14. April 2021 hat A._____ mit Schreiben vom 20. April 2021 Einsprache erhoben. Er stellte sinngemäss den Antrag, dass auf die Aufrechnung eines Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu verzichten sei. Weiter wurde ein Zustelldomizil in der Schweiz angegeben.

3.

Mit Entscheid vom 16. September 2022 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut und reduzierte die ermessensweise Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 35'000.00 auf CHF 18'000.00. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 7'751.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 20'962.00 festgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 16. September 2022 (Zustellung am 26. September 2022) zog A._____ mit Rekurs vom 21. Oktober 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellte sinngemäss den Antrag,

die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen.

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Das Hauptsteuerdomizil des Rekurrenten befand sich 2019 unbestrittenermassen in Spanien. Infolge Grundeigentum im Kanton Aargau bestand 2019 eine sekundäre Steuerpflicht (wirtschaftliche Zugehörigkeit).

2.2.

Der Rekurrent reichte die am 4. Januar 2021 unterzeichnete Steuererklärung 2019 ein. Er deklarierte folgende Einkünfte:

Wertschriftenertrag	CHF 429.00
Einkünfte aus Liegenschaft	CHF 12'000.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	- CHF 2'400.00
Total der Einkünfte:	CHF 10'029.00

2.3.

Mit Schreiben vom 12. April 2021 forderte das Gemeindesteueramt Q._____ (nachfolgend: GStA Q._____) den Rekurrenten auf, innert 10 Tagen einen Vertreter in der Schweiz zu benennen.

3.

3.1.

Mit der Veranlagungsverfügung vom 14. April 2021 veranlagte die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 9'100.00 und zu einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 40'900.00. Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wurden ermessensweise auf CHF 35'000.00 festgesetzt (abzüglich Pauschalabzug Berufsauslagen von CHF 2'000.00). Im Übrigen wurde der Rekurrent gemäss Selbstdeklaration veranlagt. Die Veranlagungsverfügung wurde am 16. April 2021 amtlich publiziert.

3.2.

Der Rekurrent holte die definitive Steuerveranlagung 2019 am 19. April 2021 persönlich beim GStA Q._____ ab (vgl. Bestätigung des GStA Q._____).

4.

4.1.

Mit Einsprache machte der Rekurrent geltend, seine einzigen Einnahmen in der Schweiz seien die Mieteinnahmen der Eigentumswohnung in Q._____. Er lebe seit längerem in Spanien und erziele kein Einkommen aus Berufstätigkeit in der Schweiz. Die angerechneten CHF 35'000.00 seien folglich zu streichen, ebenso die Berufsauslagen.

Zudem gab der Rekurrent als Schweizer Korrespondenzadresse die Adresse seiner Mutter, B._____, an.

4.2.

Mit Schreiben vom 21. April 2021 bestätigte das GStA Q._____ den Eingang der Einsprache.

4.3.

Das GStA Q._____ forderte den Rekurrenten mit Schreiben vom 20. April 2022 (Versand an Schweizer Korrespondenzadresse) auf, folgende Unterlagen einzureichen:

- "• Aufstellung mittels Belegen über weltweites Einkommen 2019
- Kopie Einkommensteuerveranlagung des zuständigen spanischen Finanzamtes
- Falls im Ausland keine Einkünfte erzielt worden sind, schriftlicher Bericht wie die Lebenshaltungskosten finanziert worden sind
- Kopie Mietvertrag Stockwerkeigentum Q._____, C-Strasse GB bbb (Einheit Nr. 2)"

4.4.

Mit Eingabe vom 19. Mai 2022 reichte der Rekurrent lediglich den eingeforderten Mietvertrag ein. Zudem erklärte der Rekurrent, dass er sich von der Konsumgesellschaft verabschiedet habe und ein einfaches, bescheidenes und naturverbundenes Leben führe und keiner Erwerbstätigkeit nachgehe. Er verfüge über kein Auto und habe einen vorbildlichen CO2-Fussabdruck. In Spanien müsse er ebenfalls eine Steuererklärung einreichen. Dort habe er nie Probleme gehabt. Er lege jeweils den spanischen und schweizerischen Steuerbehörden die exakt gleichen Unterlagen vor. Zudem gelte das AIA, so dass er sich als gläserner Steuerpflichtiger betrachte. Seine monatlichen Fixkosten betrügen € 450.00 bis € 500.00. Die variablen Kosten decke er durch Mieteinnahmen und Ersparnisse.

4.5.

Die Vorinstanz brachte im Einspracheentscheid vor, dass der Rekurrent in einem wichtigen Tourismuszentrum an der Küste der Region R._____ lebe. Die Ansicht von Google-Maps lasse nicht auf einen naturnahen Lebensstil schliessen. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten handle es sich beim er-

messungsweise aufgerechneten Einkommen von CHF 35'000.00 nicht um ein Einkommen, das in der Schweiz erzielt worden sei. Es handle sich dabei vielmehr um eine Schätzung des ausländischen Einkommens. Dieses werde im Rahmen der Besteuerung nur zur Bestimmung des Steuersatzes herangezogen. Da sich der Vermögensstand des Rekurrenten im Vergleich zum Vorjahr nur um knapp CHF 4'000.00 reduziert habe, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Lebenshaltungskosten über den Vermögensverzehr finanziert worden seien. Für die Schätzung der Lebenshaltungskosten in Südspanien habe die Vorinstanz auf eine Internetpublikation der Webseite www.aaa.com abgestellt.

Obschon der Rekurrent die eingeforderte spanische Steuererklärung vorsätzlich nicht eingereicht und seine Einkommensverhältnisse so vorsätzlich bedeckt gehalten habe, berücksichtige die Vorinstanz die Einwendungen des Rekurrenten im Einspracheverfahren. Die Vorinstanz schätze die Lebenshaltungskosten (Miete, Krankenversicherung und Grundnotbedarf) des Rekurrenten auf mindestens CHF 30'000.00 pro Jahr. Davon könnten CHF 12'000.00 mit dem Mietertrag der Wohnung im Q._____ finanziert werden. Die Differenz von CHF 18'000.00 könne nicht als Vermögensabnahme verifiziert werden und sei folglich als Einkommen im Ausland zu erfassen. Der aufzurechnende Betrag sei somit von CHF 35'000.00 auf CHF 18'000 zu reduzieren.

Der Rekurrent habe trotz mehrmaliger Aufforderung keine Rechtsvertretung in der Schweiz angegeben. Die Eröffnung der Steuerveranlagung 2019 sei daher gemäss der gesetzlichen Weisung im Amtsblatt publiziert worden. Diesen Vorgang habe der Rekurrent selber verursacht, indem er seine Mitwirkungspflichten im Verfahren nicht erfüllt habe.

4.6.

4.6.1.

Mit Rekurs macht der Rekurrent unverändert geltend, dass er weder in der Schweiz noch in Spanien erwerbstätig sei. Deshalb werde die im Einspracheverfahren auf CHF 18'000.00 reduzierte Aufrechnung weiterhin bestritten. Weiter hält er fest, dass er nie dazu aufgefordert worden sei, einen Rechtsvertreter in der Schweiz zu bestimmen. Man habe ihn lediglich gebeten, eine Adresse in der Schweiz anzugeben. Zudem sei es richtig, dass er die spanische Steuerveranlagung trotz Aufforderung durch das GStA Q._____ nicht eingereicht habe. Er habe noch nie eine Steuerveranlagung erhalten. Die spanischen Steuerforderungen würden jeweils automatisch von seinem Konto abgebucht. Er habe eine Kopie der Steuerveranlagung bei den spanischen Steuerbehörden angefragt, jedoch nie etwas erhalten. Er reiche jeweils immer exakt die gleichen Unterlagen bei den Steuerbehörden in der Schweiz und in Spanien ein.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei es sehr wohl möglich, mit monatlich € 1'000.00 ein Luxusleben in einer europäischen Stadt zu führen. Die Schätzung der Lebenshaltungskosten möge auf einzelne Bürger zutreffen, jedoch nicht auf ihn.

4.6.2.

Das GStA Q._____ führt in seiner Vernehmlassung aus, dass der Rekurrent auch im Rekursverfahren seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse in Spanien vorsätzlich nicht offen lege. Es wäre einfach gewesen, die entsprechenden Veranlagungsverfügungen der zuständigen ausländischen Steuerbehörde in Kopie einzureichen.

Der Rekurrent habe jahrelang seine gesetzlichen Mitwirkungspflichten missachtet, indem er sich geweigert habe, eine Rechtsvertretung oder ein Zustelldomizil anzugeben. Zudem habe er vorsätzlich verhindert, die ausländischen Einkommens- und Vermögensverhältnisse transparent zu machen.

4.6.3.

Mit Replik führt der Rekurrent aus, dass er die Adresse seiner Mutter lediglich als Korrespondenzadresse angegeben habe. Er habe nie die Absicht gehabt, seine Mutter als Rechtsvertreterin zu bevollmächtigen. Dies habe das GStA Q._____ selber willkürlich bestimmt. Zudem reiche er jährlich die Steuererklärung ein und habe somit seine Mitwirkungspflicht stets erfüllt.

5.

5.1.

Steuerpflichtige mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland haben ein Zustelldomizil oder eine Vertretung in der Schweiz zu bezeichnen (§ 175 Abs. 3 StG). Ist der Aufenthalt einer nicht vertretenen steuerpflichtigen Person unbekannt oder befindet sie sich im Ausland, ohne in der Schweiz ein Zustelldomizil oder eine Vertretung zu haben, kann ihr eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im kantonalen Amtsblatt eröffnet werden (§ 175 Abs. 4 StG).

5.2.

Mit an die spanische Adresse des Rekurrenten adressiertem Schreiben vom 12. April 2021 machte das GStA Q._____ den Rekurrenten auf seine Pflicht zur Bezeichnung eines Zustelldomizils oder einer Vertretung in der Schweiz aufmerksam und forderte ihn auf, diese Pflicht innert 10 Tagen zu erfüllen. Dieser Aufforderung kam der Rekurrent nicht nach. Am 16. April 2021 wurde die Steuerveranlagung 2019 amtlich publiziert.

5.3.

Die Veranlagungsbehörde war im Grundsatz aufgrund des ausländischen Wohnsitzes des Rekurrenten und mangels Zustelldomizil in der Schweiz

berechtigt, die Steuerveranlagung zu publizieren, auch wenn die Steuerveranlagung bereits am 16. April 2019 amtlich publiziert und damit die von ihr selbst gesetzte zehntägige Frist zur Bezeichnung eines Zustelldomizils oder einer Vertretung in der Schweiz nicht abgewartet wurde. Der Rekurrent hat innert Frist weder ein Zustelldomizil, noch eine Vertretung bezeichnet. Da der Rekurrent die definitive Steuerveranlagung 2019 am 19. April 2021 persönlich beim GStA Q._____ abholte, ist ihm im Steuerverfahren kein Nachteil erwachsen.

6.

6.1.

Strittig ist die ermessensweise Aufrechnung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 18'000.00 (abzüglich Pauschalabzug Berufsauslagen von CHF 2'000.00).

6.2.

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).

6.3.

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 den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Män-

gel 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).

6.4.

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]).

6.5.

Die Mahnung beinhaltet die letzte Aufforderung an den Steuerpflichtigen, die noch nicht (oder noch nicht gehörig) vorgenommene Verfahrenspflicht vollständig und richtig zu erfüllen. Eine gültige Mahnung liegt nur vor, wenn auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird. Die Vornahme der Ermessensveranlagung ist daher mit der Mahnung ausdrücklich in Aussicht zu stellen, und zwar auch dann, wenn davon auszugehen ist, dass die Mahnung keine Wirkung zeigen wird (vgl. § 65 Abs. 4 StGV; RGE vom 18. November 2021 [3-RV.2019.144]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 18 f.).

6.6.

Auf das Schreiben vom 12. April 2021 mit der Aufforderung zur Aktenergänzung erfolgte keine Mahnung durch das GStA Q._____. Stattdessen nahm die Vorinstanz ohne die notwendige Mahnung eine teilweise Ermessensveranlagung vor. Damit leidet die teilweise Ermessensveranlagung an einem schwerwiegenden Verfahrensfehler.

7.

7.1.

Die Heilung der festgestellten Mängel im Einsprache- und/oder im Rekursverfahren fällt gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts 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 bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern nur 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]).

7.2.

Vorliegend ist kein Ausnahmefall gegeben. Folglich werden die Veranlagungsverfügung vom 14. April 2021 und der Einspracheentscheid vom 16. September 2022 aufgehoben. Die Angelegenheit wird an die Steuerkommission Q._____ zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

8.

8.1.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten nochmals zu einer Aktenenergänzung auffordern müssen. Eine ausbleibende Aktenenergänzung müsste vor der erneuten Vornahme einer teilweise Ermessensveranlagung gemahnt werden. Ebenso wären dem Rekurrenten die für die ermessensweise Festsetzung des Einkommens verwendeten Erfahrungszahlen (insbesondere zum notwendigen Lebensunterhalt) mitzuteilen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

8.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 16. 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 (vgl. VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

9.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen des 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). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 14. April 2021 und der Einspracheentscheid vom 16. 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 (Zustelladresse)
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, Obere Vorstadt 37, 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, 29. August 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni