

3-RV.2022.67

P 31

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 5. April 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 48'400.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdenkulation ermessensweise ein Manko von CHF 18'000.00 aus Vermögensvergleich als "Einkünfte aus weiteren Vergütungen" und bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ein Privatanteil Auto von CHF 1'800.00 zum Einkommen aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Februar 2022 erhoben A._____ und B._____ mit undatiertem Schreiben (eingegangen beim Gemeindesteueramt Q._____ am 25. März 2022) Einsprache. Sie beantragen darin sinngemäss, dass die in der Mittelverwendung 2020 angeführten Lebenshaltungskosten von CHF 34'800.00 auf CHF 12'000.00 zu reduzieren seien. Zudem sei auf die Aufrechnung des Privatanteils Auto von CHF 1'800.00 zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 5. April 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. April 2022 (Zustellung am 5. Mai 2022) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 3. Juni 2022 (Postaufgabe am 4. Juni 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sinngemäss wird beantragt,

es sei auf die Aufrechnung aus Vermögensvergleich von CHF 18'000.00 sowie auf den Privatanteil Auto von CHF 1'800 zu verzichten. Es seien Fahrtkosten von CHF 5'729.00 zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

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.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2020 Geschäftsleiter der C. _____ GmbH. Die Rekurrentin war Hausfrau.

3.

3.1.

In der Steuererklärung 2020 deklarierten die Rekurrenten CHF 47'695.00 (Rekurrent) als Einkommen aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit.

3.2.

3.2.1.

Im Veranlagungsverfahren wurden die Rekurrenten mit Schreiben vom 6. August 2021 aufgefordert, zusätzliche Unterlagen einzureichen, die mit Schreiben vom 8. September 2021 gemahnt wurde. Am 29. September 2021 reichten die Rekurrenten die Prämienrechnung der Visana vom 11. August 2020 für den Rekurrenten und seine Kinder, die Prämienrechnung der Sanitas vom 28. Mai 2020 für die Rekurrentin, einen Einzahlungsschein für die Miete, sowie den Kontoauszug des Postfinance-Kontos des Rekurrenten für den Zeitraum vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 ein.

3.2.2.

In der Folge erging die Veranlagung. Zu den ermessensweise auf CHF 18'000.00 festgesetzten Einkünften aus weiteren Vergütungen vermerkte die Steuerkommission Q. _____ "Aufrechnung Manko aus Vermögensvergleich". Der Vermögensvergleich lag der Veranlagung erstmals bei. Zudem verlangte die Steuerkommission Q. _____ in der Abweichungsbeurteilung 2020, dass mit einer allfälligen Einsprache die Kontodetails des Kontokorrents vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 gegenüber der C. _____ GmbH sowie die Postenauszüge vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 sämtlicher bisher nicht deklarierten Bank- bzw. Postcheckkonten einzureichen seien.

3.3.

3.3.1.

Mit der Einsprache machten die Rekurrenten geltend, dass die in der Mittelverwendung 2020 aufgeführten Lebenshaltungskosten in Höhe von CHF 34'800.00 zu hoch seien und auf CHF 12'000.00 zu berichtigen seien.

Dabei reichten sie weitere Unterlagen, wie einen Darlehensvertrag vom 3. Juni 2019 mit E._____ betreffend Darlehen an die C._____ GmbH, eine Vereinbarung des Rekurrenten mit der C._____ GmbH betreffend das Fahrzeug Peugeot 206 schwarz, die Erfolgsrechnung 2020 der C._____ GmbH, sowie den Kontenauszug des Geschäftskontos der C._____ GmbH vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 ein.

3.3.2.

Im Einspracheentscheid vom 5. April 2020 ging die Steuerkommission Q._____ weder auf die Einwendungen der Rekurrenten bezüglich Vermögensvergleich, noch auf die eingereichten Unterlagen ein.

4.

4.1.

Die Aufrechnung von CHF 18'000.00 aus Einkommensmanko im Veranlagungsverfahren erfolgte ermessensweise.

4.2.

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).

4.3.

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 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).

4.4.

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.).

4.5.

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).

4.6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hat die in der Steuererklärung 2020 deklarierten Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit 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.

5.

5.1.

5.1.1.

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]).

5.1.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat im Veranlagungsverfahren den Rekurrenten keine Möglichkeit gegeben, 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 Q._____ die Rekurrenten weder aufgefordert hat, sich zur Vermögensvergleichsrechnung zu äussern, noch auf die eingereichten Unterlagen im Veranlagungsverfahren eingegangen ist, wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör der Rekurrenten verletzt. Damit leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

5.2.

5.2.1.

Sodann hat die Steuerkommission Q._____ mit Einspracheentscheid vom 5. April 2022 die Begründungspflicht verletzt, indem sie auf die Rügen be-

züglich des Vermögensvergleichs sowie auf die zusätzlich eingereichten Unterlagen nicht eingegangen ist.

5.2.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

5.3.

Die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und 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 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 entgegen der Ansicht der Steuerkommission Q._____ nicht gegeben.

Folglich werden die Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 2022 und der Einspracheentscheid vom 5. April 2022 aufgehoben. Die Angelegenheit wird an die Steuerkommission Q._____ zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

5.4.

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

6.

6.1.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten zu einer Stellungnahme zum Vermögensvergleich auffordern müssen. Eine ausbleibende Stellungnahme müsste vor der erneuten Vornahme einer Ermessensveranlagung gemahnt werden.

6.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 5. April 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]).

7.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 2022 und der Einspracheentscheid vom 5. April 2022 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner