

3-RV.2022.80

P 98

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Wick Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------------	--

Rekurrent	C. _____
-----------------	-----------------

vertreten durch Dr. iur. Angelica M. Schwarz, Rechtsanwältin,
Voser Rechtsanwälte, Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 16. Mai 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2020 wurde C._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 387'300.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 821'000.00 veranlagt. Dabei wurde in Abweichung von der Selbstdекlaration ein Reingewinn nach Ermessen von CHF 372'000.00 als Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2020 erhob C._____ mit Schreiben vom 21. Oktober 2020 Einsprache. Er beantragte sinngemäss, dass die erfolgte Aufrechnung nach Ermessen bei den Einkünften zu streichen und auf das effektiv erzielte Einkommen abzustützen sei.

3.

Mit Entscheid vom 16. Mai 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 16. Mai 2022 (Zustellung am 7. Juni 2022) liess C._____ mit Rekurs vom 24. Juni 2022 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen und stellte folgende

"ANTRÄGE

1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 16. Mai 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sei aufzuheben.
2. Die von der Steuerkommission Q._____ ermessensweise vorgenommenen Aufrechnungen von Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit in Höhe von CHF 372'000 sei zu streichen und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen entsprechend zu reduzieren.
3. Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen sei mit CHF 0.00 zu veranlagen.
4. *Eventualiter* sei der Fall ins Veranlagungsverfahren vor der Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer).

6. *Prozessualer Antrag:* Dem Rekurrenten seien (voraussichtlich zusammen mit der Vernehmlassung der Steuerkommission Q.____) die Akten der Steuerkommission Q.____ zum vorliegenden Verfahren zuzustellen."

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.

C.____ liess eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q.____ weitere Abklärungen getroffen (E-Mail vom 7. März 2024).

8.

Mit Schreiben vom 8. März 2024 wurde C.____ Akteneinsicht gewährt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2016 gemäss Selbstdenklaration Arbeitnehmer der B._____ GmbH (nachfolgend: B._____ GmbH). In der Steuererklärung 2016 deklarierte der Rekurrent dementsprechend CHF 54'000.00 als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit. Bis und mit Steuerperiode 2015 war der Rekurrent als selbständig Erwerbender mit seinem Einzelunternehmen A._____, C._____ (nachfolgend: EU A._____) tätig und deklarierte ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

2.2.

2.2.1.

Die B._____ GmbH wurde am tt.mm. 2006 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen mit dem Zweck "[...] ". Am tt.mm. 2015 wurde sie infolge Sitzverlegung nach R._____ im Handelsregister des Kantons Aargau gelöscht. Am tt.mm. 2020 wurde die B._____ GmbH wiederum im Handelsregister des Kanton S._____ infolge Sitzverlegung nach T._____ gelöscht. Die Gesellschaft hat Sitz an der U-Strasse 43 in T._____. Der Rekurrent war Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Ab Mutation vom tt.mm. 2017 fungierte der Rekurrent als Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung mit Einzelunterschrift (Internet-Auszüge aus dem Handelsregister des Kantons Aargau, des Kanton S._____ und des Kanton W._____ vom 15. April 2024).

2.2.2.

Die EU A._____ wurde am tt.mm. 2003 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen mit dem Zweck "[...] ". Sie wurde am tt.mm. 2023 wieder gelöscht. Der Rekurrent war als Inhaber mit Einzelunterschrift eingetragen (Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 15. April 2024).

3.

3.1.

3.1.1.

Im Veranlagungsverfahren wurde der Rekurrent vom Gemeindesteueramt Q._____ mit Schreiben vom 22. April 2020 aufgefordert, den Lohnausweis der B._____ GmbH für das Jahr 2016, die Bilanz und Erfolgsrechnung 2016 ("Fortsetzung der beiliegenden Bilanz") sowie den Schuldzinsbeleg 2016

und die Kopie des Darlehensvertrags betreffend "Darlehen D._____, V._____" einzureichen. Mit Schreiben vom 2. Juli 2020 und 12. August 2020 wurde diese Aktenergänzung gemahnt.

3.1.2.

Der Darlehensvertrag zwischen dem Rekurrenten sowie D._____ vom tt.mm. 2013, die Belastungsanzeigen des Kontokorrents des EU A._____ bei der E._____ AG per 1. Juli 2016 mit Zahlungsgrund "Zins 2. Quartal", per 30. September 2016 mit Zahlungsgrund "Zins 3.Quartal 2016" und per 30. Dezember 2016 mit Zahlungsgrund "Zins Anlage Q4" in der Höhe von je CHF 3'000.00 jeweils zugunsten D._____, V._____ wurden eingereicht. Nach wie vor fehlten jedoch der Lohnausweis der B._____ GmbH pro 2016 sowie die Bilanz und Erfolgsrechnung pro 2016.

3.1.3.

Mit der Veranlagung wurden neben den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ("LA: B._____ GmbH, R._____") ermessensweise CHF 372'000.00 als Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit – im Titel in den Details zur Steuerveranlagung wurde eine Betriebsstätte der EU A._____ in Q._____ erwähnt – aufgerechnet. Wie bzw. auf welcher Basis die Steuerkommission den aufgerechneten Betrag berechnete, wurde nicht näher begründet.

3.2.

3.2.1.

Mit der Einsprache machte der Rekurrent geltend, dass das EU A._____ 2016 inaktiv gewesen sei, da deren Geschäfte per 2016 in die B._____ GmbH eingebracht worden seien. Die B._____ GmbH werde im Kanton S._____ besteuert. Mit der Ermessensveranlagung werde das kumulierte private und geschäftliche Einkommen kumuliert. Der Gewinn der B._____ GmbH habe aber nichts mit seinem privaten Einkommen zu tun. Die Grundlagen der Ermessenseinschätzung seien damit falsch. Der Rekurrent brachte weiter vor, es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass auch für Gesellschafter ein Lohnausweis ausgestellt werden müsse, da im Kanton S._____ seit dem 1. Januar 2020 keine Lohnmeldepflicht mehr bestehe. Der Lohn einer gesellschaftergeführten Gesellschaft basiere auf den privaten Zuwendungen der Gesellschaft und einer im Erfolgsfall hohen Dividende. Mit der Einsprache wurden zudem weitere Unterlagen, wie die Bilanz und Erfolgsrechnung pro 2016 des EU A._____ (inaktiv) und der Lohnausweis pro 2016 der B._____ GmbH eingereicht.

3.2.2.

Im Einspracheverfahren verlangte das Gemeindesteueramt Q._____ mit Schreiben vom 22. Juni 2021 den Jahresabschluss (Bilanz und Erfolgsrechnung) pro 2016 und pro 2017 der B._____ GmbH, sämtliche Detailkontenblätter zu den beiden obenstehenden Jahresabschlüssen, den

Sacheinlagevertrag betreffend Übergang des EU A._____ sowie die Kopien der definitiven Steuerveranlagungen 2016 und 2017 der B._____ GmbH.

Mit E-Mail vom 22. Juli 2021 wurden die Veranlagungsverfügungen pro 2016 und pro 2017 betreffend B._____ GmbH, der Abschluss der B._____ GmbH pro 2016 sowie das Kontenblatt 5800 Bezüge Gesellschafter C._____ der B._____ GmbH pro 2016 eingereicht.

Am 31. März 2022 erfolgte seitens des Gemeindesteueramtes Q._____ eine letzte Aufforderung zur Aktenergänzung zur Einsprache, da noch nicht alle einverlangten Unterlagen eingereicht worden seien.

Am 20. April 2022 reichte der Rekurrent den Abschluss pro 2016 der B._____ GmbH, die Kontenblätter des Geschäftsjahres 2016 der B._____ GmbH, den Abschluss pro 2017 der B._____ GmbH sowie die Kontenblätter des Geschäftsjahrs 2017 der B._____ GmbH ein.

3.2.3.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Mai 2022 hielt die Steuerkommission Q._____ fest, dass der Rekurrent das EU A._____ betreibe bzw. betrieben habe. Gestützt auf eine Buchprüfung hätten in den Jahren 2014 und 2015 erhebliche Aufrechnungen vorgenommen werden müssen. Da 2016 zur selbständigen Erwerbstätigkeit keine Deklaration erfolgt sei und keine Unterlagen eingereicht worden seien, sei eine ermessenweise Aufrechnung "in Anlehnung an die Vorjahre" erfolgt. Mit der Einsprache werde geltend gemacht, die EU A._____ sei in die B._____ GmbH umgewandelt bzw. deren Geschäft in diese "eingelagert" worden.

Werde eine Einzelunternehmung in eine juristische Gesellschaft übertragen, seien für eine steuerneutrale Umwandlung steuerrechtliche Voraussetzungen zu erfüllen. Stille Reserven eines Personenunternehmens würden bei Umstrukturierungen nur dann nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbestehe und die bisher für die Einkommenssteuer massgebliche Werte übernommen werden (§ 28 Abs. 1 lit. b StG). Zu erwähnen sei im Weiteren § 28 Abs. 2 StG, wonach bei einer Umstrukturierung nach § 28 Abs. 1 lit. b StG die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den §§ 206 ff. StG nachträglich besteuert werden, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden.

Es verstehe sich von selbst, dass für eine steuerneutrale Umstrukturierung ordnungsgemäss Buch geführt werden müsse. Die von der B._____ GmbH übernommenen Werte müssten mit den Schlusswerten des EU A._____ vergleich- und nachvollziehbar sein. Dies sei mitunter der Grund, weshalb

im Veranlagungsverfahren die Bilanz sowie die Erfolgsrechnung 2016 des EU A._____ einverlangt worden sei. Liege keine Jahresrechnung vor, könne weder der allenfalls noch erzielte Erfolg im Rahmen der Einzelunternehmung als auch die Einbringung dieses Unternehmens in die B._____ GmbH überprüft werden. Der Steuerkommission sei schlussendlich nichts Anderes übriggeblieben, als das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit pro 2016 nach Ermessen festzulegen. Dabei habe sie sich an den Resultaten der Vorjahre orientiert.

Weiter hat die Steuerkommission festgestellt, dass in den Jahresrechnungen der B._____ GmbH keinerlei Verbuchungen ersichtlich seien, welche auf die Übernahme von Aktiven und Passiven der Einzelunternehmung hindeuten. Dies stehe im Widerspruch zur Behauptung in der Einsprache, wonach ab dem Jahr 2016 die Geschäfte der Einzelfirma in die B._____ GmbH "eingelagert" worden seien.

Gemäss § 193 Abs. 3 StG können die steuerpflichtigen Personen Veranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Mit der Einsprache, den ergänzenden Ausführungen und den zusätzlich (nicht vollständig) eingereichten Unterlagen sei es dem Rekurrenten in keiner Weise gelungen, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu beweisen.

4.

4.1.

Die umstrittene Aufrechnung von CHF 372'000.00 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfolgte ermessensweise. Es sind damit die Voraussetzungen für eine Ermessenveranlagung zu prüfen.

4.2.

4.2.1.

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. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

4.2.2.

Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich etwa die Überprüfung durch einen Vermögensvergleich auf. Ergibt der Vermögensvergleich, 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.).

4.2.3.

Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden. Sind Erfahrungszahlen vorhanden, ist bei Ermessensveranlagungen in der Regel auf diese abzustellen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich vom 5. Juli 1988 = StE 1989 ZH B 93.5 Nr. 12). Die Anwendung von Erfahrungszahlen setzt jedoch stets voraus, dass ein brauchbarer Anknüpfungspunkt bekannt ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 31). Weichen die deklarierten Angaben wesentlich von den Erfahrungszahlen ab, ist ebenfalls eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 23).

4.3.

4.3.1.

Aus den Veranlagungsdetails der definitiven Steuerveranlagung 2016 vom 22. September 2020 ergibt sich, dass ein Reingewinn nach Ermessen in der Höhe von CHF 372'000.00 als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet wurde. Es lässt sich jedoch nicht nachvollziehen, gestützt auf welche konkreten Grundlagen die Aufrechnung masslich festgesetzt wurde.

4.3.2.

Im Veranlagungsverfahren fand keine Prüfung (wie z.B. mittels Vermögensvergleichsrechnung) statt, mit der sich eine Aufrechnung in dieser Grössenordnung rechtfertigen liesse. Die Steuerkommission Q._____ bezog sich offenbar auf das Ergebnis der Buchprüfung der Vorjahre und scheint einen Zuschlag addiert zu haben.

4.3.3.

Dieser Mangel wurde im Einspracheverfahren nicht beseitigt. Auch im Einspracheverfahren und im Einspracheentscheid wurde lediglich erwähnt, dass die Steuerkommission sich an den Resultaten der Vorjahre orientiert und damit nicht willkürlich gehandelt habe.

4.4.

Die Vorinstanz hat die Aufrechnung von CHF 372'000.00 nicht begründet, sondern diesen Betrag ohne jegliche nachvollziehbare (dokumentierte) Prüfung zum steuerbaren Einkommen des Rekurrenten hinzugerechnet. Erforderlich wäre jedoch der Nachweis eines Aufrechnungstatbestandes bzw. von Aufrechnungsgrundlagen gewesen. Das Abstellen auf einen die

Jahre 2014 und 2015 betreffenden Buchprüfungsbericht ersetzt die Prüfung der masslichen Grundlagen für eine Ermessensveranlagung nicht. Ein Nachweis einer Aufrechnungsbasis fehlt völlig. Mit ihrem Vorgehen im Veranlagungsverfahren hat die Vorinstanz die ihr obliegende Begründungspflicht und damit den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

Eine "Heilung" ist im Einspracheverfahren nicht erfolgt. Auch bei einer nicht steuerneutralen Umstrukturierung – davon scheint die Vorinstanz im Einspracheverfahren neu ausgegangen zu sein – muss das Resultat der Aufrechnung begründet werden.

5.

Der Rekurs erweist sich demnach im Ergebnis als begründet. Die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2020 sowie der Einspracheentscheid vom 16. Mai 2022 sind aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen. Dabei hat die Steuerkommission Q._____ auch eine Überprüfung des Wertschriftenverzeichnis pro 2016 vorzunehmen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Zudem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

6.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte – ebenso wie durch Notare, Steuerberater und Treuhänder – stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend liegt der Streitwert bei rund CHF 67'000.00. Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine maximal mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 3'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung 2016 vom 22. September 2020 sowie der Einspracheentscheid vom 16. Mai 2022 werden aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'000.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (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, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner