

3-RV.2022.86

P 86

Urteil vom 25. Mai 2023

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 14. Juni 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Dezember 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 88'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 740'000.00 veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen ermessensweise CHF 25'000.00 aus Vermögensvergleich hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Dezember 2021 erhob A. mit Schreiben vom 31. Dezember 2021 Einsprache. Er stellte (sinngemäss) den Antrag, es sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 25'000.00 zu verzichten.

3.

Am 1. März 2022 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 14. Juni 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 14. Juni 2022 (zugestellt am 16. Juni 2022) hat A. mit Rekurs vom 2. Juli 2022 (Postaufgabe am 1. Juli 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

"Schriftlicher Antrag:
Veranlagungsdetails Pos. 5.5 Einkommens Manko ist zu Streichen.
Fr. 25000,- Beilage"

"Antrag: Der Einsprache-Entscheid vom 14. Juni ist ungültig und ersatzlos aufzuheben. Beilagen"

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

6.

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

7.

A. hat eine Replik erstattet. Darin stellt er folgende (zusätzliche)

"Anträge:

Frau C. ist als Präsidentin zu ersetzen durch den gewählten Vice-Präsidenten Herr D.

Beschlüsse welche unter den unzulässigen Vorsitz von Steuerkommissarin Frau C. gefasst wurden sind aufzuheben. Zu Unrecht erhobene Steuern müssen zurückerstattet werden.

Der zivilrechtliche Wohnsitz von Herr Aktuar E. ist abzuklären."

"Antrag:

Veranlagungsdetails Pos.5.5 Manko von Fr. 25'000 ist unbegründet und ersatzlos zu streichen. Die zu Unrecht verlangten Steuern verlange ich zurück."

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

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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.

Zunächst ist auf den Antrag des Rekurrenten bezüglich Zusammensetzung der Steuerkommission sowie Gültigkeit der Verfügungen der Steuerkommission einzugehen.

Der Rekurrent begründet seinen Antrag damit, dass die Präsidentin der Steuerkommission gleichzeitig Steuerkommissarin sei, was nicht zulässig sei. Zudem müsse die Präsidentin einer Kommission der Gemeinde Q. einen festen Wohnsitz in Q. haben. Es sei auch abzuklären, wo der Aktuar, Herr E., seinen Wohnsitz habe.

2.2.

Gemäss § 163 Abs. 1 StG führt jede Einwohnergemeinde ein Gemeindesteueramt. Der Gemeinderat bestimmt eine Vorsteherin oder einen Vorsteher sowie eine Stellvertreterin oder einen Stellvertreter.

In jeder Einwohnergemeinde wird zur Beurteilung der Steuerpflicht und zur Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuer eine Steuerkommission bestellt (§ 164 Abs. 1 StG). Die Steuerkommission besteht aus einer kantonalen Steuerkommissarin oder einem kantonalen Steuerkommissär, der Vorsteherin oder dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes sowie drei von der Einwohnergemeinde gewählten Mitgliedern. Jede Einwohnergemeinde wählt zudem ein Ersatzmitglied (§ 164 Abs. 2 StG). Die Steuerkommission konstituiert sich selbst (§ 61 StGV). Sie wählt insbesondere ihren Präsidenten / ihre Präsidentin selbst (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 164 StG N 17).

Somit wählen die Stimmberechtigten jeder Einwohnergemeinde drei Mitglieder sowie ein Ersatzmitglied aus dem Kreis ihrer Stimmberechtigten. Demgegenüber wird der kantonale Steuerkommissär, der von Amtes wegen Mitglied der Steuerkommission der ihm zugeteilten Einwohnergemeinden ist, als Mitarbeiter des KStA vom Kanton angestellt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 164 StG N 15).

2.3.

Die Steuerkommission Q. besteht aus der Steuerkommissärin Frau C., dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes Herr E. und drei gewählten Mitgliedern sowie einem Ersatzmitglied (vgl. <https://www.Q.ch>). Die Steuerkommissärin Frau C. ist gleichzeitig Präsidentin der Steuerkommission. Damit entspricht die Zusammensetzung der Steuerkommission Q. den gesetzlichen Vorgaben, weshalb sie gültige Verfügungen erlassen kann. Nicht erforderlich ist, dass der vom Gemeinderat bestimmte Steueramtsvorsteher sowie die vom Kanton angestellte Steuerkommissärin Wohnsitz in der betreffenden Gemeinde haben.

Die Einwände des Rekurrenten sind unbegründet. Der diesbezügliche Antrag des Rekurrenten (erster Antrag in der Replik) ist abzuweisen.

3.

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

4.

4.1.

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).

4.2.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaubwürdig 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).

4.3.

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, a.a.O., § 191 StG N 36).

4.4.

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]).

4.5.

Vorliegend gab es sowohl im Veranlagungsverfahren als auch im Einspracheverfahren einen regen Austausch zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteuernamt Q. (vgl. für das Veranlagungsverfahren die Schreiben vom 16. und 26. September 2021 sowie vom 1. und 15. Oktober 2021 und für das Einspracheverfahren die Schreiben vom 4., 6., 11. und 15. Januar 2022). Der Rekurrent wurde unter Vorlage des Vermögensvergleichs aufgefordert, eine Stellungnahme und/oder weitere Unterlagen ein-

zureichen (vgl. im Veranlagungsverfahren das Schreiben vom 16. September 2021 sowie im Einspracheverfahren das Schreiben vom 4. Januar 2022). Zudem fand eine Einspracheverhandlung statt. 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. 4.4.) ist die Mahnung ein notwendiges Erfordernis vor einer Ermessensveranlagung. Da diese vorliegend fehlt, leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

4.6.

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]).

4.7.

Vorliegend ist kein solcher Ausnahmefall gegeben. Zwar wurde zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteueramt Q. ausführlich korrespondiert. Dies ersetzt jedoch 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 20. Dezember 2021 und der Einspracheentscheid vom 14. Juni 2022 mangels der bei einer Ermessensveranlagung erforderlichen Mahnung aufgehoben, und die Angelegenheit wird an die Steuerkommission Q. zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

5.

5.1.

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.

5.2.

Mit Bezug auf die im Vermögensvergleich auf CHF 8'400.00 festgesetzten Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit etc., 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 machen sollte, sparsamer gelebt zu haben (AGVE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2007.151]).

5.3.

Weiter ist zu beachten, dass die Vorladung vor die Veranlagungsbehörde erfolgt (§ 190 Abs. 2 StG). Entscheidende Behörde im Einspracheverfahren und somit Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 i.V.m. § 194 Abs. 1 StG ist die Steuerkommission (§ 164 Abs. 4 lit. a StG i.V.m. § 61 Abs. 3 StGV). Eine Verhandlung im Einspracheverfahren hat – soweit sich die steuerpflichtige Person nicht mit der Anhörung durch eine Delegation der Steuerkommission einverstanden erklärt – vor der gesamten Steuerkommission stattzufinden (RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.; RGE vom 20. Dezember 2007 [3-RV.2007.227], Erw. 2.4.2.; RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2005.50026], Erw. 3.b; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 9 sowie § 164 N 15 jeweils am Ende).

6.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 14. Juni 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]).

7.

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 20. Dezember 2021 und der Einspracheentscheid vom 14. Juni 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 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, 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