

3-RV.2022.91

P 7

Urteil vom 25. Januar 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Senn Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 23. Mai 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 166'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration ermessensweise die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ auf CHF 100'000.00, die Einkünfte aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit von B._____ auf CHF 20'000.00 sowie die Mietzinseinnahmen (Einkünfte aus Liegenschaft) auf CHF 24'000.00 festgesetzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Februar 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 18. März 2022 Einsprache. Sie stellten den Antrag, gemäss der beiliegenden Steuererklärung zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 0.00 veranlagt zu werden.

3.

Mit Schreiben vom 30. März 2022 hat das Gemeindesteueramt Q._____ nach einer Vorprüfung der Einsprache den Rekurrenten Anpassungen der Veranlagung vorgeschlagen.

4.

Mit Entscheid vom 23. Mai 2022 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 151'225.00 fest. Dabei wurde die Einsprache in Bezug auf die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ von CHF 100'000.00 und in Bezug auf die Mietzinseinnahmen von CHF 24'000.00 abgewiesen.

5.

Den Einspracheentscheid vom 23. Mai 2022 (Postaufgabe am 24. Juni 2022; Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 25. Juni 2022) zog A._____ mit Rekurs vom 9. Juli 2022 (Postaufgabe am 11. Juli 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellt folgenden Antrag:

"Das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit des Ehemannes sei gemäss den nachgereichten Unterlagen auf CHF 22'720 festzulegen"

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

6.

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

7.

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

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (vgl. AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 172 StG N 2 f.).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteilstellung, mit den genannten Folgen.

3.

Strittig sind die ermessensweise Veranlagung der selbständigen Erwerbstätigkeit von A. _____ von CHF 100'000.00 und der Mietzinseinnahmen von CHF 24'000.00.

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.

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 (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 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 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).

4.3.

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]).

4.4.

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.).

4.5.

Gemäss § 65 Abs. 4 StGV sind Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht oder die zur Behebung von formellen Mängeln angesetzte Frist nicht eingehalten haben, unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung zu mahnen, die Verfahrenspflichten innerhalb einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vollständig und richtig zu erfüllen. Die Mahnung ist durch eingeschriebenen Brief oder gegen Empfangsbestätigung zuzustellen. § 65 Abs. 4 StGV findet nicht ausschliesslich hinsichtlich der Einreichung von Steuererklärungen und Beilagen, sondern auch in Bezug auf die Säumnis von Handlungen aufgrund der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen Anwendung (vgl. VGE vom 3. April 1996 [BE.94.00169]).

5.

5.1.

Nachdem die Rekurrenten wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2019 mit Strafbefehl vom 3. Juni 2021 durch das Kantonale Steueramt gebüsst worden waren, ging beim Gemeindesteueramt Q._____ am 17. November 2021 die ausgefüllte Steuererklärung 2019 ein. Die Rekurrenten deklarierten Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von A._____ bei der C._____ AG von CHF 59'739.00 und Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von A._____ bei seiner Einzelunternehmung "D._____" (nachfolgend: D._____) von CHF 7'137.00 (Reingewinn D._____). Dazu legten sie einen Lohnausweis der C._____ AG und die Buchhaltung der D._____, welche einen Reingewinn von CHF 7'137.00 aufweist, bei.

5.2.

Mit Schreiben vom 26. November 2021 forderte das Gemeindesteueramt Q._____ die Rekurrenten auf, zusätzliche Unterlagen einzureichen. Weiter enthielt das Schreiben folgenden Passus:

"Wir machen Sie hiermit darauf aufmerksam, dass ohne Belege keine Abzüge gewährt werden können. Werden Einnahmen nicht vollständig nachgewiesen, findet eine Veranlagung nach teilweisem Ermessen statt.

Wir danken Ihnen für die Einreichung der Unterlagen bis zum **31. Dezember 2021**. Es folgt KEINE weitere Mahnung. Die Veranlagung wird im Januar 2022 aufgrund der vorhandenen Unterlagen erstellt.
Kontaktieren Sie uns, wenn Sie Fragen haben."

5.3.

Nachdem die Rekurrenten dieser Aufforderung nicht nachgekommen waren, wurden sie von der Steuerkommission Q._____ nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 166'600.00 veranlagt. Dabei wurden ermessensweise die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ bei der D._____ auf CHF 100'000.00, die Einkünfte aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit von B._____ auf CHF 20'000.00 sowie die Mietzinseinkünfte (Einkünften aus Liegenschaft) auf CHF 24'000.00 festgesetzt.

5.4.

Mit Einsprache reichten die Rekurrenten verschiedene Unterlagen ein, darunter eine überarbeitete Buchhaltung der D._____ für das Jahr 2019, welche einen Verlust von CHF 50'574.62 auswies, sowie eine überarbeitete Steuererklärung 2019 (steuerbares Einkommen: CHF 0.00; steuerbares Vermögen: CHF 0.00). Weiter wurden verschiedene Bankkontoauszüge für das Jahr 2019 lautend auf die Rekurrenten und auf die D._____ sowie ein Airbnb Transaktionsverlauf beigelegt. Dieser dokumentiert für das Jahr 2019 abgeschlossene Auszahlungen von insgesamt CHF 9'403.00. Zu den Einkünften von B._____ führten die Rekurrenten aus, dass sie im Jahr 2019 kein Einkommen erzielt habe.

5.5.

Nach einer Vorprüfung der Einsprache schlug das Gemeindesteueramts Q._____ den Rekurrenten mit Schreiben vom 30. März 2022 folgendes Vorgehen vor:

- Einkommen Ehefrau
Auf die Aufrechnung von CHF 20'000 wird verzichtet.
- Selbständige Erwerbstätigkeit
Aufgrund der eingereichten Unterlagen ist nicht nachgewiesen, dass die in diesem Punkt nach Ermessen vorgenommene Steuerveranlagung 2019 nicht korrekt vorgenommen wurde. Es wird an der Besteuerung gemäss Ermessensveranlagung festgehalten.
- Darlehenszinsen
Die Zinsen für die Darlehensschuld gegenüber E._____ können nachgetragen werden.

Die restlichen Faktoren werden gemäss der ursprünglichen Ermessensveranlagung übernommen."

5.6.

Die Steuerkommission Q._____ hielt im Einspracheentscheid fest, dass aus den im Einspracheverfahren eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich sei, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig sei. Im Übrigen wurden die im Schreiben vom 30. März 2022 vorgeschlagenen

Anpassungen übernommen und das steuerbare Einkommen um CHF 15'390.00 auf CHF 151'225.00 reduziert.

5.7.

Mit Rekurs reichten die Rekurrenten eine aktualisierte Buchhaltung 2019 der D. _____ ein. Daraus gehe hervor, dass der Reingewinn im Geschäftsjahr 2019 CHF 22'720.00 betragen habe. Im Rahmen des Einspracheverfahrens seien Unterlagen zur selbstständigen Tätigkeit eingereicht worden. Aus denen sei hervorgegangen, dass im Geschäftsjahr 2019 nur ein geringer Umsatz erzielt worden sei. Die Annahme der Steuerkommission, wonach mit einem kleinen Umsatz ein Reingewinn von CHF 100'000.00 erzielt worden sei, sei nicht nachvollziehbar. Die ermessensweise Festsetzung des Reingewinnes sei deutlich überhöht und aufgrund der eingereichten Unterlagen nicht angemessen. Anstelle der ermessensweisen Festsetzung sei auf den tatsächlich erzielten Reingewinn gemäss nachgereichter Buchhaltung abzustellen.

5.8.

Mit Vernehmlassung machte die Steuerkommission Q. _____ geltend, dass der im Einspracheverfahren geltend gemachte Verlust von CHF 50'574.00 nicht nachvollziehbar sei. Die mit der Einsprache miteingereichten Bankkontoauszüge beträfen private Konten der Rekurrenten. Die Rekurrenten hätten in jedem Verfahren einen anderen Gewinn der D. _____ deklariert. So sei mit der Steuererklärung ein Reingewinn von CHF 7'137.00, im Einspracheverfahren ein Reinverlust von CHF 50'574.00 und im Rekursverfahren wiederum ein Reingewinn von CHF 22'720.00 geltend gemacht worden. Diese unterschiedlichen Deklarationen liessen an der Glaubwürdigkeit stark zweifeln.

6.

6.1.

Mit Schreiben vom 14. Januar 2021 und 30. April 2021 wurden die Rekurrenten vom Gemeindesteueramt Q. _____ gemahnt, ihre Steuererklärung 2019 einzureichen. Indem die Rekurrenten auf diese Mahnungen nicht reagierten, haben sie ihre Verfahrenspflichten verletzt. Die Rekurrenten hätten zu diesem Zeitpunkt – nach erfolgloser Mahnung – daher zu Recht nach Ermessen veranlagt werden können.

6.2.

Am 17. November 2021 ging beim Gemeindesteueramt Q. _____ die Steuererklärung 2019 der Rekurrenten ein. Eine Ermessensveranlagung wurde daher zu Recht nicht vorgenommen bzw. die vorbereitete Ermessensveranlagung wurde den Rekurrenten nie eröffnet. Damit lebte die Untersuchungspflicht des Gemeindesteueramtes Q. _____ wieder auf und das Veranlagungsverfahren war im ordentlichen Verfahren fortzusetzen.

6.3.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hat die Rekurrenten in der Folge zu Recht mit Schreiben vom 26. November 2021 aufgefordert, zusätzliche Unterlagen zur eingereichten Steuererklärung beizubringen. Dieser Aufforderung sind die Rekurrenten nicht nachgekommen.

6.4.

Gemäss Abklärungen des Spezialverwaltungsgerichts (vgl. Aktennotiz vom 14. Dezember 2023) erfolgte auf die Aufforderung zur Aktenergänzung vom 26. November 2021 keine weitere Mahnung. Stattdessen nahm die Steuerkommission Q._____ ohne Mahnung eine Ermessensveranlagung vor. Dieses Vorgehen ist insofern gesetzeswidrig, als für die Vornahme einer Ermessensveranlagung neben der erfolglosen Aufforderung zur Erfüllung der Verfahrenspflichten hier zwingend eine erneute Mahnung nötig war. Der Hinweis im Schreiben vom 26. November 2021, wonach keine (weitere) Mahnung folge, ändert nichts an der Sache. Damit leidet die Ermessensveranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

7.

Die Heilung des festgestellten Mangels 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 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 nicht gegeben.

Folglich werden die Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 2022 und der Einspracheentscheid vom 23. Mai 2022 aufgehoben. Die Angelegenheit wird an die Steuerkommission Q._____ zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

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

8.

8.1.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten zu einer Aktenergänzung auffordern müssen, sofern nicht auf die im Einsprache- und Rekursverfahren eingereichten Unterlagen abgestellt werden sollte. Eine ausbleibende Aktenergänzung müsste vor der erneuten Vornahme einer Ermessensveranlagung gemahnt werden. Die im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen werden dem Gemeindesteuernamt Q._____ mit dem vorliegenden Entscheid zugestellt.

8.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 23. Mai 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]).

9.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen der 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 22. Februar 2022 und der Einspracheentscheid vom 23. Mai 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:
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, 25. Januar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni