

3-RV.2022.99

P 88

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Wick
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 11. Mai 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. November 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 87'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 88'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'704'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'749'000.00) veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen ermessensweise CHF 12'800.00 aus Vermögensvergleich hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 16. Dezember 2021 Einsprache. Er verlangte (zusammengefasst) folgende Korrekturen des Vermögensvergleichs

- Senkung der Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'279.00 auf CHF 2'996.00,
- Reduktion des Einkommensmankos um CHF 2'434.00 auf CHF 10'366.00,
- Berücksichtigung zusätzlicher Einkünfte von CHF 1'120.00,
- Senkung der bezahlten Steuern von CHF 16'360.00 auf CHF 12'156.20,
- Reduktion der Lebenshaltungskosten von CHF 12'000.00 auf CHF 9'000.00,
- Berücksichtigung der (abgezogenen) Berufskosten und des Behördenabzugs von (gesamthaft) CHF 4'400.00 als zusätzliche Einkünfte und
- Herabsetzung des Bargeldbestandes von CHF 205'000.00 auf CHF 200'000.00

und stellte folgendes

"Begehren

Die oben aufgeführten Mängel und Änderungen seien zu korrigieren"

3.

Mit Entscheid vom 11. Mai 2022 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie senkte das steuerbare Einkommen auf CHF 83'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 84'600.00) und erhöhte das steuerbare Vermögen auf CHF 1'712'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'749'000.00). Die Aufrechnung aus Vermögensvergleich reduzierte sie dabei auf CHF 9'000.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. Mai 2022 (zugestellt am 23. Juni 2022) hat A._____ mit Rekurs vom 11. August 2022 (persönlich überbracht) an

das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

"Antrag 1

Gemäss meinem Schreiben vom 16. Dezember 2021 Punkt sechs, sei das Bargeld mit Fr 200 000.- zu veranlagen.

Antrag 2

Die Lebenshaltungskosten sollen auf Fr 9 000.- festgelegt werden."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid 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.

Darin stellt er folgendes, zusätzliches

"Begehren

Das Steueramt Q._____ soll den Beweis erbringen, dass ich diesen Vorentscheid erhielt!

Sollte dieser Beweis nicht erbracht werden können, wird verlangt, dass die Einsprache ohne diesen Vorentscheid beurteilt wird."

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

7.

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 ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

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

3.

3.1.

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).

3.2.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das 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 (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen).

3.3.

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 Mindesteinkommen.
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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 36).

3.4.

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]).

3.5.

Vorliegend gab es insbesondere im Veranlagungsverfahren einen Austausch zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteuernamt Q. _____ (vgl. die E-Mail-Korrespondenz vom 10. bis zum 17. Juni 2021, das E-Mail vom 28. Juni 2021 und das Schreiben vom 16. August 2021). Dem Rekurrenten wurde im Veranlagungsverfahren unter Vorlage des Vermögensvergleichs ein Veranlagungsvorschlag mit der Aufforderung zur Stellungnahme zugestellt (Schreiben vom 16. August 2021). Ebenso wurde ihm im Einspracheverfahren ein Vorbericht mit Beilage eines korrigierten Vermögensvergleichs zur Prüfung zugesandt (Schreiben vom 19. Januar 2022). 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. Zwar enthielt das Schreiben vom 19. Januar 2022 einen Hinweis auf den Beweismittelausschluss. Allein dieser Hinweis erfüllt die Anforderungen an eine Mahnung jedoch nicht.

Gemäss der vorstehenden Rechtsprechung (Erw. 3.4.) ist die Mahnung ein notwendiges Erfordernis vor einer Ermessensveranlagung. Da diese vorliegend fehlt, leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

3.6.

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]).

3.7.

Vorliegend ist kein solcher Ausnahmefall gegeben. Zwar bestand zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteueramts Q._____ offensichtlich (schriftlicher) Kontakt. Dies ersetzt jedoch nicht die grundsätzlich erforderliche Mahnung. Auch Rekurrenten, mit denen man im Austausch steht und die gegebenenfalls weitere (ungeeignete) Unterlagen beibringen, sind zu mahnen, bevor zur Ermessensveranlagung geschritten wird.

Deshalb werden die Veranlagungsverfügung vom 23. November 2021 und der Einspracheentscheid vom 11. Mai 2022 mangels der bei einer Ermessensveranlagung erforderlichen Mahnung aufgehoben, und die Angelegenheit wird an die Steuerkommission Q._____ zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

3.8.

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

4.

4.1.

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.

4.2.

Soweit der Rekurrent im Übrigen vorbringt, dass seine Lebenshaltungskosten CHF 9'000.00 betragen haben sollen, 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.

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]).

6.

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 23. November 2021 und der Einspracheentscheid vom 11. 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:
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