

3-RV.2023.100

P 26

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 7. Juni 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. August 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 49'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit ermessensweise auf CHF 30'000.00 festgesetzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. August 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. September 2022 Einsprache. Er beantragte eine Veranlagung gemäss seiner (abgeänderten) Deklaration, wonach das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 0.00 betrug (bisher CHF 3'500.00).

3.

Mit Entscheid vom 7. Juni 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 7. Juni 2023 (Zustellung am 22. Juni 2022) hat A._____ mit Rekurs vom 24. Juli 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt (sinngemäss) den Antrag, die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit seien auf CHF 0.00 festzusetzen.

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

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.

2.1.

Gemäss Meldungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Februar 2019, vom 22. Mai 2019 sowie vom 6. Mai 2020 hatte der Rekurrent jeweils zwecks Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit folgende Kapitalleistungen aus der 2. Säule bezogen:

- Am 29. Januar 2019: CHF 50'341.40 aus einem Freizügigkeitskonto (vgl. Steuermeldung vom 20. Februar 2019);
- am 15. März 2019: CHF 12'830.15 aus der Pensionskasse der B._____ AG (vgl. Steuermeldung vom 22. Mai 2019);
- am 2. März 2020: CHF 13'089.80 aus der Pensionskasse der B._____ AG (vgl. Steuermeldung vom 6. Mai 2020).

2.2.

Für die Steuerperiode 2020 deklarierte der Rekurrent Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 28'681.00 sowie Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 3'500.00.

Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit ("C._____") legte der Rekurrent der Steuererklärung keinen Geschäftsabschluss oder ähnliche Aufzeichnungen bei.

2.3.

Aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen schätzte die Steuerkommission Q._____ in der Veranlagungsverfügung die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 30'000.00. Zudem strich sie die als Abzug geltend gemachten Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder von CHF 407.00 aufgrund unzureichender Unterlagen.

2.4.

Mit der Einsprache machte der Rekurrent (neu) geltend, er habe in der Steuerperiode 2020 keine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt und folglich daraus kein Einkommen erzielt.

3.

3.1.

Die Festlegung der Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit auf CHF 30'000.00 im Veranlagungsverfahren erfolgte ermessensweise. Vorab ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren.

3.2.

3.2.1.

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).

So ist bei einem Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

3.2.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.). Wenn buchmässige Aufzeichnungen fehlen oder mangelhaft sind, ist die Steuerbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigt. Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzuspüren. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.360] sowie VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

3.2.3.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. Diese Aufforderung ist 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]).

3.2.4.

Fehlt eine (rechtsgenügende) Mahnung, liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes 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]).

3.3.

3.3.1.

Vorliegend ist die Steuererklärung des Rekurrenten am 15. September 2021 eingegangen. Am 25. Mai 2022 erfolgte eine Aktenergänzung bezüglich der Aufzeichnungen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Diese wurde vom Rekurrenten mit Telefonat sowie mit E-Mail vom 21. Juni 2022 beantwortet. Am 22. August 2022 erfolgte die Veranlagung. Gemäss telefonischer Auskunft des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 16. Januar 2024 (vgl. Aktennotiz) ist zwischen der Aktenergänzung vom 25. Mai 2022 bzw. der Antwort des Rekurrenten vom 21. Juni 2022 und der Veranlagung vom 22. August 2022 keine weitere Korrespondenz zwischen dem Steueramt und dem Rekurrenten geführt worden.

Zwar wurde der Rekurrent im nachfolgenden Einspracheverfahren (infolge einer weiteren Aktenergänzung) mit Schreiben vom 16. November 2022 ausdrücklich gemahnt. Es wurde ihm die Vornahme einer Ermessensver-

anlagung sowie der Beweismittelausschluss gemäss § 194 Abs. 2 StG angedroht. Jedoch ist im Veranlagungsverfahren vor der Ermessensveranlagung eine entsprechende Mahnung unterblieben.

3.3.2.

Gemäss der vorstehenden Rechtsprechung (Erw. 3.2.3.) ist die Mahnung ein notwendiges Erfordernis vor einer Ermessensveranlagung. Da diese vorliegend fehlt, leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

Die ausnahmsweise Heilung des festgestellten Mangels (vgl. oben Erw. 3.2.4.) fällt ausser Betracht. Zwar bestand zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteuernamt Q._____ ein schriftlicher und mündlicher Kontakt im Veranlagungsverfahren. 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 22. August 2022 und der Einspracheentscheid vom 7. Juni 2023 mangels der bei einer Ermessensveranlagung erforderlichen Mahnung aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

4.

Aufgrund der Rückweisung an die Vorinstanz ist die materielle Frage der Aufrechnung zu den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit nicht zu prüfen. Jedoch ist auf Folgendes hinzuweisen:

- Sollten sich im erneuten Veranlagungsverfahren keine Hinweise auf eine tatsächlich ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit ergeben (wie der Rekurrent selber geltend macht und was aufgrund der unselfständigen Erwerbstätigkeit nicht unplausibel erscheint), wird zu prüfen sein, ob dem (missbräuchlichen) Bezug der Pensionskassengelder statt durch eine ermessensweise Aufrechnung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit einer (ordentlichen) (Nach-) Besteuerung der bezogenen Beträge zu bezeugen ist.
- Bezüglich Kindesunterhalt sind die im Einspracheverfahren eingereichten Belege zu prüfen.

5.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 7. Juni 2023 ergeben sollte, muss dem Rekurrenten die Gelegenheit ein-

geräumt 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 22. August 2022 und der Einspracheentscheid vom 7. Juni 2023 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, 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

Betsche