

3-RV.2023.130

P 37

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 6. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Juli 2023 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 109'400.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen nach Ermessen festgesetzte Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 94'000.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Juli 2023 erhob A. _____ mit Schreiben vom 27. Juli 2023 Einsprache. Die Steuerkommission Q. _____ ging vom folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Die eingeschätzten Einnahmen widersprechen der Tatsache, dass einerseits das Jahr 2020 das erste Jahr ihrer Selbstständigkeit gewesen sei und andererseits die Corona-Pandemie die Schülerakquisition massiv erschwert bis verunmöglicht habe."

3.

Mit Entscheid vom 6. September 2023 trat die Steuerkommission Q. _____ auf die Einsprache nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. September 2023 (Zustellung am 8. September 2023) hat A. _____ mit rechtzeitigem (undatiertem) Rekurs (Postaufgabe am 2. Oktober 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragt,

"dass meine Steuerangelegenheit erneut überprüft wird, unter Berücksichtigung der bereitgestellten Unterlagen."

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

5.

Die Steuerkommission Q. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ hat eine Replik erstattet.

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.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache nicht eingetreten. Anfechtungsobjekt ist insoweit ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Trifft das zu, muss der Rekurs abgewiesen werden. Erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als falsch, so ist er aufzuheben und die Angelegenheit ist zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. So oder anders hat sich das Spezialverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren mit der Veranlagung materiell nicht zu befassen. Auf den Rekurs ist daher nicht einzutreten, soweit damit eine Reduktion des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrentin beantragt wird (SGE vom 16. Dezember 2021 [3-RV.2019.87]).

3.

3.1.

Die Rekurrentin ist selbständig erwerbende C. Die Vorinstanz forderte sie nach Eingang der Steuererklärung 2020 mit Schreiben vom 23. Januar 2023 zur Einreichung der folgenden Unterlagen und Angaben bis zum 22. Februar 2023 auf:

- "- sämtliche Kontoblätter der Buchhaltung 2020
- Kassa-Buch 2020
- Belege zu Konto Fahrzeuge
- Belege zu Konto AHV / Vorsorgeeinrichtungen / Unfallvers. / Krankentaggeldervers.
- Gemäss Meldung haben Sie EO (Corona) erhalten. Sind diese Leistungen in der Erfolgsrechnung verbucht?"

Mit der letzten Mahnung vom 21. März 2023 wurde der Rekurrentin eine letzte Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Unterlagen eingeräumt und sie wurde über die Folgen der Nichteinreichung der Unterlagen informiert. Auch innert der letzten Frist wurden die Unterlagen nicht eingereicht.

3.2.

Mit Verfügung vom 24. Juli 2023 wurde die Rekurrentin von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 109'400.00 veranlagt. Die Einkünfte aus selbstständiger Haupt-

erwerbstätigkeit wurden mangels zuverlässiger Unterlagen nach Ermessen auf CHF 94'000.00 festgesetzt (vgl. Details zur Steuerveranlagung 2020 sowie Abweichungsbegründung 2020).

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 pflichtgemäßem 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 pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 24; M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).

4.3.

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.

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 die Steuerpflichtige zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern diese der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung ihrer 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).

4.4

Die Mahnung beinhaltet die letzte Aufforderung an die Steuerpflichtige, 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 (§ 65 Abs. 4 StGV; SGE vom 18. November 2021 [3-RV.2019.144]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 18 f.).

4.5.

Die Rekurrentin wurde mit der letzten Mahnung zur Einreichung von zusätzlichen Unterlagen über die Folgen der Nichtabgabe der Unterlagen informiert (Schreiben vom 21. März 2023). Das Steueramt Q._____ hat das Mahnverfahren korrekt durchgeführt. Die Rekurrentin hat aber die verlangten Unterlagen innert der eingeräumten letzten Frist nicht eingereicht. Damit hat sie ihre Verfahrenspflichten verletzt, was einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte. Die Steuerkommission Q._____ setzte somit das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu Recht nach Ermessen fest.

5.

5.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden. Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

5.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]). Der Nachweis obliegt dabei der steuerpflichtigen Person und ist bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG). In der Begründung der Einsprache ist der Sachverhalt in substantiierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird die steuerpflichtige Person, die ihre Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 4 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973). Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu

erbringen ist (Bundesgerichtsurteil vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13).

5.3.

Die Rekurrentin führt in der Einsprache vom 27. Juli 2023 unter anderem das Folgende aus:

- "- Aufgrund meiner ungenügenden kaufmännischen Kenntnisse habe ich mich nach einem günstigen Buchhalter/in umsehen müssen. Leider habe ich mich nachträglich betrachtet für eine Buchhalterin entschieden, welche die Erwartungen der Steuerbehörden nicht erfüllen konnte. Ich habe mich bedauerlicherweise darauf verlassen, dass die Buchhalterin B._____ meine Interessen gewissenhaft gegenüber den Steuerbehörden vertritt und rechtzeitig alle nötigen Unterlagen einreicht.
- Betreffend nicht eingereichtes Kassabuch und die Übertragung des Kassensaldos per 31.12.2020 auf das Privatkonto kann ich Ihnen versichern, dass ich alle nötigen Unterlagen an Frau B._____ weitergeleitet habe und es ist mir leider unbekannt, weshalb sie das Kassabuch nicht eingereicht und den Kassensaldo auf das Privatkonto übertragen hat. Ich ging aufgrund von verschiedenen Besprechungen davon aus, dass sie ihrer Arbeit gewissenhaft nachgekommen sei. Ebenso betrifft es auch die Unterlagen zu den Fahrzeugen, zur Vorsorge und zu den Personalversicherungen die ich Frau B._____ fristgerecht übergeben hatte.
- Gemäss der Buchhalterin B._____, wurden die entsprechenden Unterlagen im März 2023 an die von Ihnen genannte E-Mail-Adresse D.____@Q.____.ch gesendet. Ich selbst habe ebenfalls am 29.03.2023 einen Versuch unternommen, die Unterlagen an die Adresse zu senden. Leider blieb auch mein Versuch ohne Erfolg – unsere E-Mails kamen mit entsprechenden Fehlermeldungen zurück. Daraufhin informierte mich meine Buchhalterin, dass sie die Unterlagen vollständig per Post versenden werde.
- Ich ging deshalb davon aus, dass meine Buchhaltung in Ordnung sei und war sehr überrascht, als ich die Einschätzung des Steueramtes erhalten habe. Ich kann Ihnen versichern, dass die Nichteinreichung des Kassabuchs, die Übertragung des Kassensaldos auf das Privatkonto und die fehlenden Unterlagen zu den Fahrzeugen, zur Vorsorge und zu den Personalversicherungen nicht willentlich geschahen und dies auch nicht wieder vorkommen wird.
- Die von Ihnen eingeschätzten Einnahmen widersprechen der Tatsache, dass einerseits das Jahr 2020 das erste Jahr meiner Selbstständigkeit war und andererseits die Corona Pandemie die Schülerakquisition massiv erschwert bis verunmöglicht hat.

Für weitere Informationen oder Unterlagen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung. In Zukunft werde ich meine Buchhaltung von einer anderen (hoffentlich kompetenteren) Gesellschaft führen lassen."

5.4.

Da die Rekurrentin mit der Einsprache keine Unterlagen eingereicht hat, wurde der Unrichtigkeitsnachweis erst gar nicht angetreten. Sie hat die im Veranlagungsverfahren durch ihre Buchhalterin unterlassenen Mitwirkungshandlungen, welche der Rekurrentin als eigene zuzurechnen sind (SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.58] mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung), nicht nachgeholt. Das aargauische Verwaltungsgericht führt dazu im Urteil vom 30. November 2016 (WBE.2016.109) das Folgende aus (Kursivschrift im Original):

"II.

2.3.

[...] Die Erfordernisse an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung hängen nicht davon ab, ob diese nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt ist, sondern bloss, ob diese *zu Recht* nach Ermessen vorgenommen wurde (Mahnung, Untersuchungsnotstand). Die Frage, ob die Steuerbehörde bei der Festsetzung der Steuerfaktoren ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat, ist erst dann zu überprüfen, wenn der Steuerpflichtige den Unrichtigkeitsnachweis antritt (keine Rolle spielt, ob ihm dies misslingt)."

Da die Rekurrentin mit der Einsprache den Unrichtigkeitsnachweis nicht angetreten hat, ist die Steuerkommission Q._____ zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten. Es muss nicht geprüft werden, ob die Ermessensausübung durch die Steuerkommission Q._____ pflichtgemäss war (SGE vom 16. Dezember 2021 [3-RV.2019.87]).

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic