

3-RV.2023.140

P 138

Urteil vom 29. August 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

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

beide vertreten durch Cantex Treuhand AG, Bahnstrasse 58,
8105 Regensdorf

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 26. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 26'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 87'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B._____ nach Ermessen auf CHF 65'000.00 festgelegt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2023 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 17. Mai 2023 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B._____ sei auf CHF 35'016.94 zu senken.

3.

Mit Entscheid vom 26. September 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. September 2023 (zugestellt am 29. September 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 26. Oktober 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgenden

"ANTRAG

Das steuerbare Einkommen beim Kanton von CHF 26'477 zum Satz von CHF 87'962 sowie das steuerbare Einkommen beim Bund von CHF 73'062 zum Satz von CHF 73'062 ist anzupassen auf das steuerbare Einkommen beim Kanton von CHF 21'904 zum Satz von CHF 73'314 sowie beim Bund von CHF 58'414 zum Satz von CHF 58'414. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei CHF 0.00."

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._____ und B._____ haben eine Replik erstatten lassen.

7.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses ist der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 26. September 2023. Dieser bezieht sich ausschliesslich auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Deshalb kann auf den Rekurs, soweit er sich auf die Direkte Bundessteuer 2021 bezieht, mangels Anfechtungsobjekt nicht eingetreten werden.

3.

3.1.

Die Rekurrenten haben die Steuererklärung nach erteilter Fristverlängerung bis zum 30. Dezember 2022 am 29. Dezember 2022 einreichen lassen. Dabei deklarierten sie, gestützt auf einen beigelegten Jahresabschluss, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Rekurrentin von CHF 35'016.00.

3.2.

In der Folge erging die Veranlagung. Dabei hat die Steuerkommission Q._____ die hier streitigen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrentin nach Ermessen festgelegt. 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). Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 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 (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kom-

mentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri Bern 2023, § 191 StG N 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30).

4.3.

Das Erfordernis des Untersuchungsnotstands bewirkt zum einen, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt.

Eine weitere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung schreiten dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Sie dürfen und müssen alle zur Klärung des Sachverhalts erforderlichen Unterlagen einverlangen und eigenständig beurteilen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne Weiteres eine Ermessensveranlagung vornehmen, 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: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 24 mit Hinweisen).

4.4.

Somit 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]).

4.5.

Fehlt eine (rechtsgenügende) Mahnung, liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. 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]).

5.

5.1.

Vorliegend ist die teilweise Ermessensveranlagung ohne vorherige Korrespondenz mit den Rekurrenten ergangen. Gemäss Auskunft des Gemeindesteueramtes Q._____ (vgl. Telefonnotiz vom 13. August 2024) erfolgte im Veranlagungsverfahren weder eine Aufforderung zur Aktenergänzung noch eine Mahnung. Die Steuerkommission Q._____ hat die teilweise Ermessensveranlagung somit ohne Einbezug der Rekurrenten allein aufgrund der mit der Steuererklärung eingereichten, als unzureichend beurteilten Unterlagen vorgenommen.

Durch die versäumte Aufforderung an die Rekurrenten zur Einreichung weiterer Unterlagen hat das Gemeindesteueramt Q._____ nicht alle Untersuchungsmittel ausgeschöpft. Zudem fehlte die bei einer Ermessensveranlagung grundsätzlich erforderliche Mahnung. Diese Versäumnisse wiegen umso schwerer, als in der Abweichungsbegründung (genauso wie im späteren Einspracheentscheid) nicht auf die eingereichten Unterlagen Bezug genommen oder konkret begründet wurde, weshalb der vorgelegte Jahresabschluss als ungenügend beurteilt wurde. Der Hinweis auf das künftig erforderliche Kassenbuch ist in diesem Sinne nicht ausreichend, zumal eine nähere Analyse der mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen fehlt.

5.2.

Somit lag kein Untersuchungsnotstand vor, der Voraussetzung einer Ermessensveranlagung bildet. Indem die Steuerkommission Q._____ eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat, ohne die Rekurrenten mittels Aufforderung zur Aktenergänzung beizuziehen, hat sie ihre Untersuchungspflicht verletzt. Zudem fehlte die vor einer Ermessensveranlagung notwendige Mahnung. Damit leidet die Veranlagung an schweren Verfahrensfehlern.

5.3.

Die erforderlichen Untersuchungshandlungen sind durch die Vorinstanz vorzunehmen. Da die Untersuchung noch nicht abgeschlossen war, ist bei einer Rückweisung kein formalistischer Leerlauf zu befürchten. Die ausnahmsweise Heilung der festgestellten Mängel im Rechtsmittelverfahren fällt deshalb ausser Betracht.

5.4.

Vor diesem Hintergrund werden die Veranlagungsverfügung vom 20. April 2023 und der Einspracheentscheid vom 26. September 2023 aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Vorinstanz die vorliegenden Unterlagen zu untersuchen haben und gegebenenfalls weitere Unterlagen einverlangen müssen. Lässt sich der Untersuchungsnotstand dadurch nicht beheben, sind die Rekurrenten rechtsgenüglich zu mahnen, bevor zu einer (allfälligen) Ermessensveranlagung geschritten werden kann.

6.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 26. September 2023 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 (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

7.2.1.

Sodann ist eine Parteientschädigung auszurichten, wobei nur die im Rekursverfahren angefallene Aufwand zu entschädigen ist. Das Einspracheverfahren ist kostenlos (§ 188 Abs. 1 StG und § 189 Abs. 2 StG).

7.2.2.

Einzig mit der Rechnung vom 30. November 2023 werden Kosten für Aufwendungen mit direktem Bezug auf das Rekursverfahren ausgewiesen. Dementsprechend können nur die in Rechnung gestellten Kosten von CHF 528.70 (inklusive Auslagen und MWSt) entschädigt werden. Die Parteientschädigung ist dementsprechend auf CHF 528.70 festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Soweit auf den Rekurs einzutreten ist, werden die Veranlagungsverfügung vom 20. April 2023 und der Einspracheentscheid vom 26. September 2023 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 eine Parteientschädigung von CHF 528.70 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

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, 29. August 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche