

3-RV.2023.142

P 17

Urteil vom 20. Februar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 11. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Oktober 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 44'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 60'200.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurde bezüglich der in R._____ ausgeübten selbständigen Erwerbstätigkeit von A._____ eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 10'000.00 vorgenommen, wodurch der aus dieser Tätigkeit deklarierte Verlust entsprechend sank.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. Oktober 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 16. November 2021 (richtig: 16. November 2022) Einsprache. Sie stellten den Antrag, es sei auf die Aufrechnung von CHF 10'000.00 zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 11. September 2023 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte die Aufrechnung von CHF 10'000.00 auf CHF 5'000.00 und berücksichtigte im Einspracheverfahren nachgemeldete Einkünfte von CHF 2'500.00 aus der in Q._____ ausgeübten selbständigen Erwerbstätigkeit von A._____. Damit sank das satzbestimmende Einkommen auf CHF 57'700.00, während das steuerbare Einkommen auf CHF 45'900.00 festgelegt wurde.

4.

4.1.

Den Einspracheentscheid vom 11. September 2023 (zugestellt am 4. Oktober 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 30. Oktober 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende Anträge:

- "1. Würdigung der rechtsmissbräuchlichen Intransparenz im Kontext gleichzeitigen Wirkens im Steueramt und in der Steuerkommission
2. Beschwerde bezüglich Erhöhung des steuerbaren Einkommens unter dem Titel 'mangelhafte Buchhaltung und Unsicherheitsrisiko' sei gutzuheissen
3. Kosten des Beschwerde- und des Rekursverfahrens seien der Rekursgegnerin aufzuerlegen"

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

4.2.

4.2.1.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2021 (richtig: 30. Oktober 2023) haben A._____ und B._____ beim Gemeindesteueramt Q._____ zudem "Einsprache" (richtig: Rekurs) gegen die Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2023 (Veranlagung nach Einspracheentscheid) erhoben. Sie beantragen den Verzicht auf die Aufrechnung von CHF 5'000.00.

4.2.2.

Dieses Schreiben vom 30. Oktober 2023 hat das Gemeindesteueramt Q._____ zuständigkeitshalber an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergeleitet.

5.

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

6.

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

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen (E-Mail vom 7. Januar 2025).

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.

2.1.

Die Rekurrenten beschwerten sich über den Ablauf des Verfahrens. Sie machen insbesondere geltend, die Vorsteherin des Gemeindesteueramtes könne nicht gleichzeitig als "Leiterin Steuern" und als Aktuarin der Steuerkommission tätig sein (Antrag 1). Es sei aus der Korrespondenz nicht klar ersichtlich, wann die Einsprache an die Steuerkommission weitergeleitet bzw. seit wann die Angelegenheit von der Steuerkommission behandelt worden sei. Die Zuständigkeit sei unklar geblieben, insbesondere sei nicht zu erkennen gewesen, wann die Vorsteherin/Leiterin des Gemeindesteueramtes in eigener Sache und wann sie als Aktuarin der Steuerkommission agiert habe. Darauf ist vorab einzugehen.

2.2.

2.2.1.

Gemäss § 163 Abs. 1 StG führt jede Einwohnergemeinde ein Gemeindesteueramt. Der Gemeinderat bestimmt eine Vorsteherin oder einen Vorsteher (Leiterin/Leiter) sowie eine Stellvertreterin oder einen Stellvertreter. Das Gemeindesteueramt bereitet die Veranlagungen vor, errechnet die Steuerbeträge und eröffnet die Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide. Es führt das Protokoll der Veranlagungsbehörde der Gemeinde, das Steuerregister und die notwendigen Kontrollen (§ 163 Abs. 3 StG).

Zudem wird in jeder Einwohnergemeinde zur Beurteilung der Steuerpflicht und zur Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuer eine Steuerkommission bestellt (§ 164 Abs. 1 StG). Die Steuerkommission besteht aus einer kantonalen Steuerkommissarin oder einem kantonalen Steuerkommissär, der Vorsteherin oder dem Vorsteher (Leiterin/Leiter) des Gemeindesteueramtes sowie drei von der Einwohnergemeinde gewählten Mitgliedern. Jede Einwohnergemeinde wählt zudem ein Ersatzmitglied (§ 164 Abs. 2 StG). Die Steuerkommission konstituiert sich selbst (§ 61 Abs. 1 StGV). Sie wählt insbesondere ihren Präsidenten / ihre Präsidentin selbst (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 164 StG N 17).

2.2.2.

Die Veranlagung wird in der Regel im Namen der Steuerkommission durch eine Delegation, bestehend aus der kantonalen Steuerkommissärin oder dem kantonalen Steuerkommissär sowie der Vorsteherin oder dem Vorsteher (Leiterin/Leiter) des Gemeindesteueramtes, vorgenommen. Die Beurteilung der Steuerpflicht erfolgt durch die Delegation (§ 164 Abs. 3 StG).

2.2.3.

Für das Einspracheverfahren gelten die gleichen Grundsätze wie für das Veranlagungsverfahren (§ 194 Abs. 1 StG). Im Einspracheverfahren ordnet das Gemeindesteueramt die für die sachgemässe Erledigung der Einsprache erforderlichen Untersuchungen, Vorladungen und Aktenergänzungen an und sorgt für die beförderliche Erledigung der Einsprachen (§ 68 Abs. 1 StGV).

Über die Einsprache entscheidet die Veranlagungsbehörde (§ 195 Abs. 1 StG), somit die Steuerkommission. Im Gegensatz zu den Veranlagungen werden Einsprachen von der gesamten Steuerkommission beurteilt (§ 164 Abs. 4 lit. a StG i.V.m. § 61 Abs. 3 StGV). Die Präsidentin oder der Präsident ist für die Abfassung der von der Steuerkommission gefällten Einspracheentscheide verantwortlich und unterzeichnet zusammen mit der protokollführenden Person (Leiterin/Leiter des Gemeindesteueramtes) die Einspracheentscheide (§ 68 Abs. 2 StGV). Der schriftlich begründete Einspracheentscheid ist der steuerpflichtigen Person zu eröffnen (§ 195 Abs. 3 StG).

2.3.

2.3.1.

Aus den gesetzlichen Vorgaben ergibt sich, dass die Steuerkommission über Einsprachen entscheidet, das Gemeindesteueramt jedoch diese Entscheide mittels der durchzuführenden Untersuchung vorbereitet. Daraus folgt, dass die Vorsteherin/Leiterin des Gemeindesteueramtes, die ebenfalls Mitglied der Steuerkommission ist, im Einspracheverfahren von Gesetzes wegen in beiden Rollen tätig sein muss.

2.3.2.

Aus den Vorbringen der Rekurrenten geht hervor, dass diese das Gemeindesteueramt und die Steuerkommission als verschiedene Instanzen wahrnehmen. Richtig ist, dass das Gemeindesteueramt und die Steuerkommission verschiedene Behörden mit unterschiedlichen Aufgaben sind. Jedoch trifft nicht zu, dass das Gemeindesteueramt die Veranlagungen vornimmt und die Steuerkommission (nur) über Einsprachen entscheidet. Stattdessen ist die Steuerkommission gemäss den vorgenannten Gesetzesbestimmungen sowohl für die Veranlagung als auch für den Einspracheentscheid zuständig. Auch wenn die Veranlagung in den meisten Fällen von der Delegation der Steuerkommission vorgenommen wird, so erfolgt sie doch im

Namen der Steuerkommission. Die Einsprache ist in diesem Sinne ein nicht devolutives Rechtsmittel, das sich dadurch kennzeichnet, dass die verfügende Behörde die Einsprache, die gegen ihre eigene Verfügung erhoben wurde, beurteilt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 192 StG N 3).

2.3.3.

Deshalb ist aus formeller Sicht nicht zu beanstanden, dass die Vorsteherin/Leiterin des Gemeindesteueramtes Q._____ – wie die Rekurrenten monieren – eine Verfügung oder ein Schreiben einmal als "Leiterin Steuern", ein anderes Mal als "Aktuarin Steuerkommission" unterzeichnet, tut sie dies doch in Erfüllung der ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben. Entscheidend für das Verfahren ist einzig, dass die zuständigen Behörden ihre Aufgaben gemäss den gesetzlichen Bestimmungen wahrnehmen und erfüllen. Dies ist vorliegend geschehen, hat doch das Gemeindesteueramt Q._____ das Einspracheverfahren durchgeführt und die Steuerkommission Q._____ über die Einsprache entschieden.

Die diesbezüglichen Einwände der Rekurrenten sind deshalb unbegründet.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2020 mit Geschäften in R._____ und in Q._____ selbständig erwerbstätig. Für die selbständige Erwerbstätigkeit in R._____ wies die Erfolgsrechnung des Rekurrenten einen Verlust von CHF 32'537.00 aus.

3.2.

Dieses Ergebnis aus der Tätigkeit in R._____ wurde von der Steuerkommission Q._____ in der Veranlagungsverfügung mit zwei Aufrechnungen von CHF 304.00 ("PA Unkosten H._____ nicht geschäftsmässig begründet") und CHF 10'000.00 ("Unsicherheitsrisiko mangelhafte Buchhaltung") korrigiert, wodurch sich der Verlust entsprechend reduzierte.

3.3.

Die Aufrechnung von CHF 10'000.00 erfolgte ermessensweise. Es 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 ermit-

telt 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; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 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. Wie die Rückfrage beim Gemeindesteueramt Q._____ ergeben hat, erfolgte im Veranlagungsverfahren weder eine Aufforderung zur Aktenergänzung noch eine Mahnung (E-Mail des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 10. Januar 2025). 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, was zwingend erforderlich gewesen wäre. Namentlich lag kein fehlerhaftes, sondern gar kein Kassenbuch vor. Durch die fehlende Aufforderung zur Einreichung eines Kassenbuchs im Veranlagungsverfahren konnte die Steuerkommission Q._____ zum Zeitpunkt der Veranlagung gar nicht wissen, ob ein ordentlich geführtes Kassenbuch vorlag. Zudem fehlte die bei einer Ermessensveranlagung grundsätzlich erforderliche Mahnung. Hinzu kommt, dass in der Abweichungsbegründung nicht konkret begründet wurde, weshalb das vorgelegte Jahresergebnis als ungenügend beurteilt wurde. Der Hinweis auf die mangelhafte Buchhaltung ist in diesem Sinne nicht ausreichend, zumal nicht einmal erwähnt wurde,

dass das fehlende Kassenbuch (wie sich erst später aus dem Einspracheentscheid ergab) Grund für die Ablehnung der Buchhaltung war.

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. Auch fehlte die vor einer Ermessensveranlagung grundsätzlich notwendige Mahnung. Damit leidet die Veranlagung an schweren Verfahrensfehlern.

5.3.

Zwar hat die Vorinstanz die erforderlichen Untersuchungshandlungen im Einspracheverfahren (teilweise) nachgeholt. Auch eine Mahnung ist im Einspracheverfahren erfolgt. Jedoch müssen die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung bereits im Veranlagungsverfahren erfüllt sein, weshalb die Handlungen im Einspracheverfahren keine Heilung bewirkt haben. Ebenso fällt aufgrund der schwerwiegenden Verfahrensfehler im Veranlagungsverfahren eine ausnahmsweise Heilung der festgestellten Mängel im Rekursverfahren ausser Betracht.

5.4.

Vor diesem Hintergrund werden die Veranlagungsverfügung vom 18. Oktober 2022 und der Einspracheentscheid vom 11. September 2023 aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

6.

Aufgrund der Rückweisung an die Vorinstanz ist die materielle Frage der Aufrechnung von CHF 5'000.00 zu den Einkünften aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten in R._____ (Antrag 2) nicht zu prüfen.

7.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 11. 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]).

8.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 18. Oktober 2022 und der Einspracheentscheid vom 11. September 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:
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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche