

**3-RV.2023.34**

P 145

**Urteil vom 19. September 2024**

|           |                                                                                 |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Wick<br>Richter Schorno<br>Gerichtsschreiber Ceni |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------|

|           |                 |
|-----------|-----------------|
| Rekurrent | <b>A.</b> _____ |
|-----------|-----------------|

vertreten durch HR Global Invest GmbH, Untere Grubenstrasse 3,  
5070 Frick

|            |                                                                                                                                         |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 7. Dezember 2022</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 22. Februar 2022 wurde A.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 75'800.00 veranlagt. Dabei rechnete die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ in Abweichung von der Selbstdeklaration ermessensweise Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 20'000.00 auf.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 22. Februar 2022 liess A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 24. März 2022 Einsprache erheben. Es wurde beantragt, es sei auf die Aufrechnung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 20'000.00 zu verzichten sowie ein Abzug für Berufsverbandsbeiträge zu gewähren.

**3.**

Mit Entscheid vom 7. Dezember 2022 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2022 (Zustellung an die Vertreterin am 13. Dezember 2022) liess A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 30. Januar 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Es wurde ausgeführt:

"Da uns kein Entscheid aktuell vorliegt, müssen wir vorab ohne Begründung den Rekurs einreichen, und bitten Sie diesen noch zu akzeptieren.

In den nächsten Tagen erhalten Sie noch weitere Post."

**5.**

Das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ (GStA Q.\_\_\_\_\_) beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragt, auf den Rekurs sei nicht einzutreten, eventualiter sei der Rekurs abzuweisen.

**6.**

A.\_\_\_\_\_ liess eine Replik erstatten.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob innert der Rechtsmittelfrist ein gültiger Rekurs eingereicht wurde.

#### **2.2.**

##### **2.2.1.**

##### **2.2.1.1.**

Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Allfällige Beweismittel sollen bezeichnet und soweit als möglich beigelegt werden (§ 196 Abs. 2 StG). Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten. Sind Antrag und Begründung unklar oder widersprüchlich, ist unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen (§ 196 Abs. 3 StG).

##### **2.2.1.2.**

Beim Antrag und bei der Begründung eines Rekurses handelt es sich somit um Gültigkeitsvoraussetzungen. Fehlen Antrag und/oder Begründung, obwohl in der Rechtsmittelbelehrung des Einspracheentscheides auf deren Notwendigkeit und die Folge des Nichteintretens beim Fehlen hingewiesen wurde, stellt es nach Ablauf der Rechtsmittelfrist keine unverhältnismässige Sanktion dar, ohne Ansetzung einer Nachfrist auf den Rekurs nicht einzutreten (analog VGE vom 12. September 2012 [WBE.2011.431] mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 4. März 2010 [2C\_567/2009]; VGE vom 21. Juli 2014 [BE.2004.00195]).

##### **2.2.1.3.**

An den Antrag werden keine hohen Anforderungen gestellt. Aus dem Rekurs muss jedoch wenigstens sinngemäss ersichtlich sein, dass und inwieweit die Steuerpflichtigen den Einspracheentscheid anfechten wollen. Das Spezialverwaltungsgericht muss wissen, was die Rekurrenten konkret am Einspracheentscheid auszusetzen haben. Die Erklärung, sie seien mit dem Einspracheentscheid nicht zufrieden, die blosser Kundgabe des Rekurswillens, genügt nicht. Der Antrag kann sich auch aus der Begründung des Rekurses ergeben (vgl. SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2022.32]; SGE vom 23. November 2017 in Sachen [3-RV.2017.109]; RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2006.228]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 196 StG N 19, mit weiteren Hinweisen).

#### **2.2.1.4.**

Auch an die Begründung eines Rekurses werden keine hohen Anforderungen gestellt. Mit der Begründung ist darzulegen, in welchen Punkten der angefochtene Entscheid nach Auffassung der Rekurrenten Mängel aufweist. Eine Begründung ist formell ausreichend, wenn erkennbar ist, was die Steuerpflichtigen zur Stellung ihres Antrages bewogen hat. Dass die Begründung auch tauglich und durchschlagend (und nicht etwa lückenhaft und unerheblich) ist, wird dagegen nicht vorausgesetzt. Dies ist eine Frage der materiellen Beurteilung. In der Regel führt daher nur das Fehlen jeglicher Begründung zur Ungültigkeit eines Rekurses. Keine gültige Rekursbegründung liegt vor, wenn in der Rekursschrift lediglich die bereits in der Einsprache vorgebrachten Rügen stereotyp wiederholt werden und überhaupt keine Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid stattfindet (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2022.99], mit weiteren Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 20, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

#### **2.2.2.**

Mit Rekurs wird geltend gemacht, dass der Einspracheentscheid der Vertreterin nicht zugestellt worden sei. Weiter wurde beantragt, dass der unbegründete Rekurs zu akzeptieren sei. Dem Rekurs wurde ein E-Mailverkehr mit B.\_\_\_\_\_ (Leiter Steuern GSTA Q.\_\_\_\_\_) beigelegt. Daraus ist ersichtlich, dass die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten und die ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit bestritten werden. Damit ist erkennbar, was der Rekurrent konkret am Einspracheentscheid auszusetzen hat. Insofern sind die minimal erforderlichen Anforderungen an einen Rekurs erfüllt.

### **2.3.**

#### **2.3.1.**

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 187 Abs. 1 StG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden. Die Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Veranlagung folgenden Tag zu laufen (§ 186 Abs. 1 StG).

#### **2.3.2.**

Der Einspracheentscheid trägt das Versanddatum 12. Dezember 2022 und wurde am 13. Dezember 2022 eingeschrieben der Vertreterin zugestellt (vgl. Sendungsnummer aaa). Der Einwand der Vertreterin, sie habe den Einspracheentscheid nicht erhalten, ist offensichtlich tatsachenwidrig. Die 30-tägige Einsprachefrist hat somit am 14. Dezember 2022 zu laufen begonnen und unter Berücksichtigung der Gerichtsferien vom 18. Dezember 2022 bis 2. Januar 2023 am Montag, 30. Januar 2023 (vgl. §

186 Abs. 2 StG) geendet. Der mit 30. Januar 2023 datierte Rekurs (Postaufgabe gleichentags) ist somit rechtzeitig erfolgt.

#### **2.4.**

Es ist festzuhalten, dass der Rekurs die minimalen Anforderungen an einen Rekurs erfüllt und rechtzeitig erfolgt ist. Auf den Rekurs ist einzutreten.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Rekurrent deklarierte in seiner Steuererklärung 2019 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 61'914.00. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ rechnete in Abweichung von der Selbstdeklaration ermessensweise Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 20'000.00 (Reingewinn Einzelunternehmung bis 26. März 2019) auf.

#### **3.2.**

Mit Einsprache führte der Rekurrent aus, dass er keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen sei und die Aufrechnung daher nicht akzeptiere. Mit Schreiben vom 17. Mai 2022 erklärte das GStA Q.\_\_\_\_\_, dass der Steuerpflichtige im Jahr 2018 selbständig erwerbend (C.\_\_\_\_\_) gewesen sei. Die D.\_\_\_\_\_ GmbH sei am 26. März 2019 gegründet worden. Somit gehe die Steuerbehörde davon aus, dass die selbständige Erwerbstätigkeit bis zum 25. März 2019 ausgeübt worden sei. Da keine weiteren Angaben zur selbständigen Erwerbstätigkeit gemacht worden seien, sei eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 erfolgt. Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ aus, dass der Rekurrent trotz mehrmaliger Aufforderung (inklusive Mahnung) keine Unterlagen eingereicht habe. Es hätten daher keine Erkenntnisse vorgelegen, dass die Veranlagung fehlerhaft ausgefallen sei.

#### **3.3.**

Mit Rekurs hielt der Rekurrent an seinen Ausführungen fest, wonach er keiner selbständiger Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Dazu legte er einen Auszug aus dem Handelsregister der Einzelunternehmung C.\_\_\_\_\_ bei. Daraus sei ersichtlich, dass der Rekurrent nicht als Inhaber der Einzelunternehmung C.\_\_\_\_\_ eingetragen gewesen sei. Weiter sei über diese Einzelunternehmung am tt.mm. 2018 der Konkurs eröffnet worden. Daher hätten im Jahr 2019 gar keine Umsätze generiert werden können. Eine Buchhaltung für das Jahr 2019 habe daher nie existiert und habe folglich nicht eingereicht werden können. Mit Replik wurde weiter geltend gemacht, dass das GStA Q.\_\_\_\_\_ bereits mit der Veranlagungsverfügung 2018 zu Unrecht ermessensweise Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet habe. Leider habe der Rekurrent dazumal die Einsprachefrist ferienbedingt verpasst. Jedoch habe er das GStA Q.\_\_\_\_\_ explizit darauf aufmerksam gemacht, dass er 2018 keiner selbständigen

Erwerbstätigkeit nachgegangen sei und die Aufrechnung daher ungerechtfertigt sei.

#### **4.**

##### **4.1.**

Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurden ermessensweise auf CHF 20'000.00 festgelegt. Vorab ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren.

##### **4.2.**

###### **4.2.1.**

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 pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

###### **4.2.2.**

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 (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

###### **4.2.3.**

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 (vgl. 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 un-

nötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wären (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]).

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

Aus den Akten ist nicht ersichtlich, dass der Rekurrent nach Einreichung der Steuererklärung 2019 im Veranlagungsverfahren aufgefordert wurde, eine bestehende Ungewissheit (über eine mögliche selbständige Erwerbstätigkeit) zu beseitigen. Erst im Einspracheverfahren wurde der Rekurrent zur Beurteilung seiner Einsprache zur Aktenergänzung aufgefordert (inklusive Mahnung). Weiter wurden ihm erst im Einspracheverfahren die Vornahme einer Ermessensveranlagung sowie der Beweismittelausschluss gemäss § 194 Abs. 2 StG angedroht.

##### **4.3.2.**

Eine Mahnung ist bereits im Veranlagungsverfahren ein notwendiges Erfordernis für eine Ermessensveranlagung. Da vorliegend eine Aufforderung zur Beseitigung der Ungewissheit und eine Mahnung im Veranlagungsverfahren gänzlich fehlen, leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler. Die ausnahmsweise Heilung des festgestellten Mangels fällt hier ausser Betracht.

Deshalb werden die Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 2022 und der Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2022 mangels der für eine Ermessensveranlagung erforderlichen Aufforderung zur Beseitigung der Ungewissheit und mangels Mahnung aufgehoben. Die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zurückgewiesen.

#### **5.**

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 7. Dezember 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 (vgl. VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

#### **6.**

##### **6.1.**

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen des Rekurrenten (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C\_390/2021]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

**6.2.**

Zudem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Steuerberater stellt der staatlich Anwaltstarif (AnwT) vom 10. November 1987 die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 3'800.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 600.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Die Veranlagungsverfügung vom 7. Februar 2022 und der Einspracheentscheid vom 7. Dezember 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 eine Parteientschädigung von CHF 600.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin des 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, 19. September 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni