

3-RV.2023.45

P 195

Urteil vom 21. November 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Lämmli
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand,
Seeächerstrasse 11, 5330 Bad Zurzach

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R.**_____
 vom 27. Januar 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. November 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 105'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 114'600.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei rechnete die Steuerkommission R._____ ermessensweise ein Manko von CHF 35'100.00 aus Vermögensvergleich als "Weitere Einkünfte" auf.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. November 2022 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. Dezember 2022 Einsprache erheben. Sie liessen beantragen, dass auf die Aufrechnung des Mankos aus Vermögensvergleich von CHF 35'100.00 zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 27. Januar 2023 trat die Steuerkommission R._____ auf die Einsprache nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. Januar 2023 (Zustellung am 30. Januar 2023) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 1. März 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen folgende Anträge stellen:

"1. Der Nichteintretensentscheid sei aufzuheben. Das Verfahren sei an die Vorinstanz zurückzuweisen zur Durchführung eines Einspracheverfahrens mit folgenden Begehren:

1.1. Das Vermögen per 31. Dezember 2018 sei mit Fr. 0 zu veranlagen (keine Aenderung).

1.2. Das veranlagte Einkommen R._____ von Fr. 105'556 sei um die ermessensweise Aufrechnung gem. Veranlagung 'weitere Einkünfte, Aufrechnung Einkommensmanko' von Fr. 35'100 (Pos.5.5 der Veranlagung) auf Fr. 70'456 zu reduzieren

1.3. U.K.F.

2. Eventualantrag:

2.1. Das steuerbare Einkommen sei im Rekursverfahren zu reduzieren von Fr. 105'556 um die ermessenweise Aufrechnung gem. Veranlagung

'weitere Einkünfte, Aufrechnung Einkommensmanko' von Fr. 35'100
(Pos.5.5 der Veranlagung) auf Fr. 70'456.

2.2. U.K.F."

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

7.

Mit Schreiben vom 28. August 2023 und 8. Dezember 2023 liessen A._____ und B._____ weitere Unterlagen einreichen.

8.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission R._____ ist auf die Einsprache der Rekurrenten nicht eingetreten. Anfechtungsobjekt ist insoweit ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Nicht einzugehen ist auf die materielle Rechtslage (vgl. VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.384]). Insoweit ist auf den Eventualantrag nicht einzutreten.

3.

Die Rekurrenten beantragen einerseits die Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz und andererseits verlangen sie die Anweisung, wie das Einkommen und Vermögen im erneuten Einspracheverfahren festzulegen seien. Im Rekursverfahren ist wie ausgeführt (vgl. Erw. 2) lediglich der Nichteintretensentscheid zu prüfen. Insofern ist auf die über die Rückweisung hinausgehenden Anträge (Ziff. 1.1 und 1.2) nicht einzutreten.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Steuererklärung 2018 ist am 27. Januar 2020 eingegangen. Darin deklarierten die Rekurrenten den Erwerb einer Liegenschaft in T._____ (Antritt: tt.mm. 2018; Antrittsgrund: Kauf; Kaufpreis: CHF 84'622.00). Die Vorinstanz forderte die Rekurrenten deshalb mit Schreiben vom 7. März 2022 unter anderem zur Einreichung folgender Unterlagen und Angaben auf:

- Sie deklarieren den Kauf einer Liegenschaft in T._____ von Fr. 84'622. Bitte reichen Sie uns den vollständigen Kaufvertrag sowie einen Zahlungsnachweis (Überweisungsbeleg) der ausländischen Liegenschaft ein.
- Wie wurde die Liegenschaft finanziert?"

4.1.2.

Mit Schreiben vom 2. April 2022 reichten die Rekurrenten eine "abfotografierte Version" des Kaufvertrages und eine auf Deutsch übersetzte Version des Kaufvertrages ein. Weiter führten die Rekurrenten aus, sie hätten im Jahr 2015 begonnen, sich nach einem geeigneten Grundstück in T._____ umzusehen. Schliesslich seien sie bei vier Bekannten fündig geworden, welche ein entsprechendes Grundstück als Erbengemeinschaft besessen hätten. Mit diesen sei ein informeller "Bausparvertrag" abgeschlossen worden. Ab dem Jahr 2015 seien regelmässig kleinere oder grössere

Tranchen nach T. _____ auf ein vereinbartes Konto überwiesen worden. Da Banktransfers direkt von einer Schweizer Bank an eine T. _____ Bank mit enormen Überweisungs- und Empfangsgebühren verbunden gewesen wären, seien die Überweisungen nach T. _____ von ihrem Schweizer Bankkonto über dafür spezialisierte Überweisungsinstitute auf ein T. _____ Bankkonto erfolgt. Das Empfangskonto in T. _____ sei im Besitz der Schwägerin des Rekurrenten gewesen. Es sei als "Vertrauens-Sparkonto" benutzt worden, da die Schwägerin des Rekurrenten die Mitglieder der Erbengemeinschaft ebenfalls gut gekannt habe. Monatlich bzw. zweimonatlich hätten die Rekurrenten den vier Liegenschaftsbesitzern darüber Rechenschaft abgelegt, wie sich der Gesamtbetrag auf diesem Konto in Richtung des bereits vereinbarten Kaufbetrages von ₣ 300'000.00 entwickelt habe. Weiter erklärten die Rekurrenten, dass die Finanzierung der Liegenschaft aus Rückzahlungen von Krediten durch Schuldner, durch Pensionskassen- bzw. Freizügigkeitsguthaben der Rekurrentin und durch Ersparthes erfolgt sei.

4.2.

4.2.1.

Die Vorinstanz forderte die Rekurrenten mit Schreiben vom 13. April 2022 zur Einreichung folgender Unterlagen auf:

"Mit einer ersten Aktenergänzung haben wir die Überweisungsbelege zum Kauf der Liegenschaft in T. _____ eingefordert. Mit Schreiben vom 02.04.2022 geben Sie uns an, dass die Zahlungen der Liegenschaft in Teilbeträgen von ihrem Schweizer Bankkonto auf ein ausländisches Konto (lautend auf Ihre Schwägerin) überwiesen wurde.

- Bitte reichen Sie uns deshalb die Überweisungsbelege von Ihrem Schweizer Bankkonto auf das ausländische Bankkonto sowie den Überweisungsbeleg vom ausländischen Konto an die Verkäuferschaft ein.

Wir weisen Sie daraufhin, dass die Zahlungen der Liegenschaft zu belegen sind. Kann dieser Nachweis nicht erbracht werden, wird durch das Steueramt geprüft, ob eine Aufrechnung der fehlenden Zahlungsnachweise zu erfolgen hat."

4.2.2.

Die Rekurrenten reichten mit Schreiben vom 1. Juli 2022 zahlreiche G. _____ Bank-Kontoauszüge (Kontonummer: aaa; lautend auf D. _____) aus den Jahren 2015 bis 2018 sowie einzelne Überweisungsbelege von Geldüberweisungsinstituten ein. Die Rekurrenten führten aus, dass die meisten Überweisungen über das Geldüberweisungsinstitut C. _____ getätigt worden seien. Während der Corona-Pandemie habe die Gesellschaft Konkurs angemeldet und befände sich mittlerweile in Liquidation. Von C. _____ hätten sie einzig für das Jahr 2017 eine

Transaktionszusammenstellung und einzelne, sich darauf beziehende Transaktionsbelege ausfindig machen können.

4.3.

Mit der letzten Mahnung vom 9. September 2022 wurde den Rekurrenten eine letzte Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Unterlagen eingeräumt. Sie wurden über die Folgen der Nichteinreichung der Unterlagen informiert. Es wurde ein Vermögensvergleich, welcher ein Einkommensmanko von CHF 35'163.00 auswies, beigelegt. Auch innert der letzten Frist wurden die Unterlagen nicht eingereicht.

4.4.

Mit Verfügung vom 24. November 2022 wurden die Rekurrenten von der Vorinstanz zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 105'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 114'600.00) veranlagt. Dabei rechnete die Vorinstanz ermessensweise ein Manko von CHF 35'100.00 aus Vermögensvergleich als "Weitere Einkünfte" auf.

4.5.

In der Abweichungsbegründung wurde unter anderem folgendes festgehalten:

"255: Weitere Einkünfte

Die Vermögensvergleichsrechnung zeigte ein Einkommensmanko von Fr. 35'163 auf. In der Steuererklärung 2018 wurde neu eine Liegenschaft in T._____ mit einem Kaufpreis von Fr. 84'622 deklariert. Mit Schreiben vom 04.02.2022 gaben Sie an, dass Sie die Liegenschaft in T._____ durch Überweisung von Teilbeträgen über mehrere Jahre von Ihrem Schweizer Bankkonto auf ein T._____ Bankkonto finanziert hatten. Daraufhin wurden Sie gebeten, die Überweisungen von Ihrem Schweizer Bankkonto lückenlos zu belegen. Einige Zahlungen konnten durch Überweisungsbelege nachgewiesen werden. Ein vollständiger, lückenloser Nachweis konnte jedoch nicht erbracht werden. Dadurch konnte das Einkommensmanko nicht vollständig erklärt werden. Aus diesem Grund ist das Einkommensmanko als übriges Einkommen aufzurechnen."

5.

5.1.

Mit Einsprache liessen die Rekurrenten die Streichung der Aufrechnung des Einkommensmankos von CHF 35'163.00 beantragen. Sie liessen ausführen, dass die Zahlungen in den Jahren 2015 bis 2017 aus ihrem Vermögen auf das T._____ Bankkonto irrtümlicherweise in den Vorperioden 2015, 2016 und 2017 nicht als Vermögen deklariert worden seien. Diese Zahlungen würden nun von der Vorinstanz in der Steuerperiode 2018 als Einkommen besteuert, obschon die Rekurrenten diese Beträge nicht als Einkommen realisiert hätten. Die Nichtdeklaration der Zahlungen als Vermögen in den Jahren 2015 - 2017 seien in einem Nachsteuerverfahren zu

besteuern. Eine Einkommensaufrechnung in der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2018 sei nicht begründet, da die Rekurrenten dieses Einkommen nicht im Jahr 2018 realisiert hätten. Es gebe daher kein Einkommensmanko im Jahr 2018. Die Aufrechnung des Einkommensmankos aufgrund eines nicht vollständig lückenlosen Nachweises sei nicht begründet. Obwohl die Zahlungen bereits über 4 Jahre zurücklägen, hätten die Rekurrenten jeden Geldeingang auf dem T._____ Konto belegen können.

5.2.

Die Vorinstanz hielt mit Einspracheentscheid fest, aus den eingereichten Kontoauszügen sei ersichtlich, dass am Tag des Liegenschaftserwerbs Zahlungseingänge über den gesamten Kaufpreis erfolgt (von wem sei nicht erkennbar) und gleichentags wieder bezogen worden seien. Dies decke sich nicht mit den bisherigen Ausführungen, wonach die Teilzahlungen über Jahre geleistet worden seien. Weiter führte die Vorinstanz aus, dass die Finanzierung der ausländischen Liegenschaft und das damit verbundene Einkommensmanko trotz Aktenergänzung und Mahnung im Veranlagungsverfahren nicht nachgewiesen und belegt worden sei. Der daraus resultierende Untersuchungsnotstand habe zu einer Ermessensveranlagung geführt. Das Einkommensmanko, welches sich aus dem Vermögensvergleich ergeben habe, sei nach Ermessen aufgerechnet worden. Die Ermessensveranlagung sei demnach zu Recht erfolgt. Bei einer Einsprache gegen einer Ermessensveranlagung sei die offensichtliche Unrichtigkeit innerhalb der Einsprachefrist nachzuweisen. Da keinerlei Belege oder Unterlagen (insbesondere Nachweis Belastung Schweizer Bankkonto) mit der Einsprache eingereicht worden seien, sei die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung vorliegend nicht innerhalb der Einsprachefrist nachgewiesen worden. Auf die Einsprache sei daher nicht einzutreten.

6.

6.1.

Mit Rekurs lassen die Rekurrenten an den im Veranlagungs- und Einspracheverfahren vorgebrachten Ausführungen festhalten. Weiter lassen sie geltend machen, dass die Vorinstanz ihre gesetzliche Mitwirkungspflicht ungenügend erfüllt habe. Die Rekurrenten hätten sich mit grossem Fleiss darum bemüht, den Sachverhalt bezüglich Sperrkonto, Ratenzahlungen und Finanzierung der Liegenschaft in T._____ offen zu legen. Die stellvertretende Leiterin des Gemeindesteueramtes R._____ habe gewusst, dass die Rekurrenten damals nicht fachkundig vertreten gewesen seien. Sie hätte daher die Rekurrenten als Laien bei der Sachverhaltsermittlung unterstützen und die offenen Fragen zusammen mit den Rekurrenten klären müssen. Es seien jedoch weder Abklärungen gemacht noch Rückfragen gestellt worden, nachdem bekannt geworden sei, dass bereits im Jahr 2015, 2016 und 2017 Teilzahlungen nach T._____ geflossen seien. Die Vorinstanz habe ihre Untersuchungspflicht daher

nicht gehörig erfüllt und sei insbesondere nicht auf die beiden Schreiben und auf die Beilagen der Rekurrenten eingegangen.

6.2.

In seiner Vernehmlassung hält das Gemeindesteueramt R. _____ fest, dass die Rekurrenten lediglich Geldeingänge auf ein T. _____ Konto von einem Geldtransferinstitut nachgewiesen hätten. Woher aber das Geld, welches der Vermittler weitergeleitet habe, gekommen sei, sei von den Rekurrenten nicht belegt worden. Die Rekurrenten hätten nicht belegt, dass sie selbst die Zahlungen von ihrem Schweizer Bankkonto an den Vermittler vorgenommen hätten und dieser das Geld auf das T. _____ Konto weitergeleitet habe. Weiter führte das Gemeindesteueramt R. _____ aus, dass mit der Einsprache keine Belege, welche den Abfluss vom Schweizer Bankkonto zur Äufnung eines Guthabens in T. _____ nachweisen könnten, nachgereicht worden seien. Da die Mitwirkungshandlungen (lückenloser Finanzierungsnachweis, insbesondere der Abfluss vom Schweizer Bankkonto) nicht innerhalb der Einsprachefrist nachgeholt worden seien, sei auf die Einsprache nicht einzutreten gewesen. Auch sei mit Rekurs der Ursprung des Geldes (Schweizer Bankkonto) nicht belegt worden. Es seien wiederum nur die Eingänge auf dem T. _____ Konto ersichtlich. Dass diese aber von den Rekurrenten aus der Schweiz überwiesen worden seien, sei nicht ersichtlich und noch immer nicht belegt.

6.3.

Die Rekurrenten lassen mit Replik geltend machen, dass es vorliegend keinen Untersuchungsnotstand gegeben habe. Der Kaufpreis der Liegenschaft sei unbestritten (CHF 300'800.00 zuzüglich Verkaufsspesen). Die Rekurrenten hätten die Finanzierung der Kaufpreistraten aus eigenen Mitteln durch Zahlungen ab dem Jahr 2015 nachgewiesen. Jede einzelne Überweisung sei dokumentiert. Die Rekurrenten hätten das Geld jeweils von diversen Banken bezogen und dann einen Geldtransfer über in der Schweiz ansässige Transferinstitute nach T. _____ vorgenommen. Es gebe vorliegend keine Zahlungen von einer Schweizer Bank an die G. _____ Bank. Die Rekurrenten hätten deshalb auch keine Überweisungsbelege von einem Schweizer Bankkonto nach T. _____ der Vorinstanz zustellen können. Es seien somit keine Verfahrenspflichten von den Rekurrenten verletzt worden, wenn sie der Vorinstanz nicht existente Belege einer Schweizer Bank nicht zugestellt hätten. Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien daher nicht gegeben gewesen. Weiter wird ausgeführt, dass in der Vermögensvergleichsrechnung die Äufnung des angesparten Betrages von CHF 59'918.00 bis zum 31. Dezember 2017 nicht berücksichtigt worden sei. Unter Berücksichtigung dieser Guthabensweise der Vermögensvergleich kein Manko mehr auf.

6.4.

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2023 liessen die Rekurrenten weitere Unterlagen einreichen. Unter anderem wurde das Protokoll der Besprechung zwischen den Rekurrenten und der Steuerbehörde vom 22. November 2023 betreffend Veranlagung der direkten Bundessteuer 2018 sowie eine Aufstellung der Bargeldbezüge (inkl. Belege) für die Finanzierung der Liegenschaft in T._____ eingereicht.

7.

Nachfolgend ist einleitend zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht verletzt hat (vgl. Erw. 8). Anschliessend ist zu klären, ob die teilweise Ermessensveranlagung zu Recht erfolgt ist (vgl. Erw. 9). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob die Rekurrenten mit der Einsprache den Unrichtigkeitsbeweis angetreten haben (Erw. 10).

8.

8.1.

Im Veranlagungsverfahren gilt die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (vgl. § 179 Abs. 1 StG). Der in dieser Bestimmung normierte Untersuchungsgrundsatz besagt, dass die Veranlagungsbehörde den für die Entscheidung massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist umfassend. Diese ist verpflichtet, mit den gesetzlich vorgesehenen Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ergründen und das rechtserhebliche Tatsachenmaterial zu sammeln (vgl. RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2010.66]). Die Beweislast der Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen führt nicht zur Aufhebung des Untersuchungsgrundsatzes.

8.2.

Bei internationalen Rechtsgeschäften sind an den Nachweis des Zahlungsflusses besonders strenge Anforderungen zu stellen, da sich ausländische

Sachverhalte weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden entziehen. So ist in internationalen Verhältnissen ein Zahlungsfluss zumindest glaubhaft zu machen, beispielsweise mittels Belegen über entsprechende Bankbezüge (vgl. VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.83]; VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.102], bestätigt durch Entscheidung des Bundesgerichts vom 20. Mai 2010 [2C_32/2010] betreffend in bar erfolgte Darlehensrückzahlungen von Töchtern der steuerpflichtigen Person; SGE vom 25. Januar 2024 [3-RV.2023.14]; SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.115]; SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.90]; RGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.146]; RGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.60]).

8.3.

Nachdem die Vorinstanz nach Einreichung der Steuererklärung gestützt auf die eingereichten Unterlagen die Finanzierung des Kaufs der Liegenschaft in T._____ nicht nachvollziehen konnte, hat sie die Rekurrenten mit mehreren Aktenergänzungen aufgefordert, Unterlagen einzureichen. Vorliegend erscheint dieses Vorgehen der Vorinstanz als sinnvoll, um den massgeblichen Sachverhalt abzuklären.

8.4.

Die Anordnung einer persönlichen Vorladung liegt im Ermessen einer Veranlagungsbehörde (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 182 StG N 22). Wird darauf verzichtet bzw. wird es als nicht nötig empfunden, zieht das nicht automatisch eine Verletzung der Untersuchungspflicht nach sich. Vorliegend hat die Vorinstanz die Rekurrenten nicht vorgeladen. Eine Verletzung der Untersuchungspflicht ist darin nicht ersichtlich, zumal die Rekurrenten gemäss § 190 Abs. 2 StG berechtigt waren, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Das haben sie jedoch nicht gemacht.

8.5.

Es ist daher festzustellen, dass die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt hat.

9.

9.1.

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 bei einem Untersuchungsnotstand die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG).

9.2.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich die Überprüfung durch einen Vermögensvergleich auf. Ergibt dieser, unter Berücksichtigung der für den Lebensunterhalt benötigten Mittel, ein erhebliches Manko und kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass ein Vermögenszuwachs ganz oder teilweise aus steuerfreien Einkünften resultiert, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (vgl. VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]).

9.3.

9.3.1.

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 (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 14; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [StHG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [DBG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).

9.3.2.

Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstandes hat zum einen zur Folge, dass - ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person - keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn aus der Verfahrenspflichtverletzung kein Untersuchungsnotstand resultiert.

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen (und müssen), 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 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 (vgl. VGE vom 14. März 2019 [WBE.2018.343]; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.135]). 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; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.45]; RGE vom 22. September 2011 [3-RV.2010.232]).

9.3.3.

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.).

9.4.

Mit Schreiben vom 2. April 2022 erklärten die Rekurrenten, dass sie die Überweisungen von ihrem Schweizer Bankkonto über dafür spezialisierte Überweisungsinstitute auf ein T._____ Konto vorgenommen hätten. Daraufhin forderte das Gemeindesteuernamt R._____ die Rekurrenten auf, Überweisungsbelege von ihrem Schweizer Bankkonto einzureichen. Mit Schreiben vom 1. Juli 2022 konnten die Rekurrenten nur vereinzelte Überweisungsbelege einreichen. Damit konnten lediglich Überweisungen von rund einem Drittel des Kaufpreises nachgewiesen werden. Einen lückenlosen Nachweis der Überweisungen des Kaufpreises von ₣ 300'000.00 konnten die Rekurrenten nicht erbringen. Die Rekurrenten wurden mit der letzten Mahnung vom 9. September 2022 zur Einreichung von zusätzlichen Unterlagen aufgefordert und über die Folgen der Nichtabgabe der Unterlagen informiert. Das Gemeindesteuernamt R._____ hat damit das Mahnverfahren korrekt durchgeführt. Die Rekurrenten haben demgegenüber keinen lückenlosen Nachweis der Überweisungen des vollen Kaufpreises innert der eingeräumten letzten Frist erbracht. Damit haben sie ihre Verfahrenspflichten verletzt, was einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte. Die Steuerkommission R._____ hat somit zu Recht eine (teilweise) Ermessensveranlagung vorgenommen.

10.

10.1.

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).

10.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (vgl. § 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 (vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13).

10.3.

Die Rekurrenten liessen mit Einsprache vom 22. Dezember 2022 im Wesentlichen die bereits im Veranlagungsverfahren vorgebrachten Ausführungen wiederholen. Ein lückenloser Nachweis der Überweisungen für die Liegenschaft in T. _____ wurde nicht erbracht. Es ist daher festzuhalten, dass es die Rekurrenten unterlassen haben, die im Veranlagungsverfahren versäumte Mitwirkungshandlung nachzuholen. Die Rekurrenten haben somit den Unrichtigkeitsbeweis nicht angetreten. Die Vorinstanz ist folglich zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

10.4.

Mit Bezug auf das Rekursverfahren ist darauf hinzuweisen, dass im Einspracheverfahren fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekursverfahren nicht mehr berücksichtigt werden können, sofern zuvor eine Aufforderung und ein Hinweis auf die Säumnisfolgen erfolgt ist (§ 194 Abs. 2 StG). Dies war vorliegend der Fall, hat doch das Gemeindesteueramt R. _____ in der letzten Mahnung vom 9. September 2022 ausdrücklich auf den Beweismittelausschluss hingewiesen. Die von den Rekurrenten im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen sind somit unbeachtlich.

11.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerkommission R. _____ ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt hat. Die Vorinstanz hat zu Recht eine teilweise Ermessensveranlagung vorgenommen, da die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung nicht im erforderlichen Ausmass mitgewirkt haben und den Untersuchungsnotstand nicht beseitigt haben. Die Rekurrenten haben den Unrichtigkeitsbeweis der teilweisen Ermessensveranlagung nicht angetreten. Die Vorinstanz ist somit zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

12.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

13.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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 Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebühr von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 890.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R. _____

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, 21. November 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni