

3-RV.2023.55

P 23

Urteil vom 22. Februar 2024

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 23. März 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Februar 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 36'900.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Februar 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 16. März 2023 Einsprache und beantragte, es sei eine Steuerveranlagung aufgrund der effektiven Lohnzusammenstellung vorzunehmen.

3.

Mit Entscheid vom 23. März 2023 trat die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 23. März 2023 (Zustellung am 3. April 2023) hat A._____ mit rechtzeitiger Einsprache (recte: Rekurs) vom 24. April 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt sinngemäss,

er sei gemäss der mit dem Rekurs eingereichten Steuererklärung zu veranlagten.

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 keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache nicht eingetreten. Streitgegenstand bildet somit lediglich die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht materiell auf die Einsprache eingegangen ist, ansonsten die Sache grundsätzlich zur Behandlung zurückgewiesen werden müsste. Eine inhaltliche Prüfung der Ermessensveranlagung hat das Spezialverwaltungsgericht somit nicht vorzunehmen (analog VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337])

3.

Die gegenüber einer Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung gesteigerten Anforderungen an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung – die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (vgl. § 193 Abs. 3 StG) – kommen nur zum Zug, wenn zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen wurde. Als Vorfrage, ob eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung diesen Anforderungen genügt, ist daher zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt waren (VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337]).

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

4.2.

4.2.1.

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 (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage,

Muri-Bern 2023, § 191 StG N 14; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [StHG], Band I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [DBG], Band I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 130 DBG N 30; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).

4.2.2.

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 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: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

4.2.3.

Die Mahnung beinhaltet die letzte Aufforderung an den Steuerpflichtigen, 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; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 18 f.).

5.

Der Rekurrent wurde mehrfach zur Einreichung der Steuererklärung 2020 gemahnt (15. März 2022, 9. August 2022, 25. Oktober 2022) und er wurde über die Folgen der Nichtabgabe der Steuererklärung informiert. Das Gemeindesteuernamt Q. _____ hat das Mahnverfahren korrekt durchgeführt. Der Rekurrent hat trotzdem die Steuererklärung 2020 nicht eingereicht. Damit hat er seine Verfahrenspflichten verletzt, was einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte. Die Steuerkommission Q. _____ eröffnete

daher zu Recht eine Ermessensveranlagung (vgl. SGE vom 16. Dezember 2021 [3-RV.2019.87]).

6.

6.1.

Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 StG).

Das Bundesgericht behandelt die beiden genannten Anforderungen (Begründung sowie Nennung von Beweismitteln) für die Anfechtung von Ermessensveranlagungen in konstanter Praxis (für die Begründung erstmals: BGE 123 II 552 Erw. 4c = Die Praxis [Pra] 87 [1998] Nr. 151 S. 810 f. sowie für die Nennung von Beweismitteln Urteil des Bundesgerichts vom 29. März 2005 [2A.39/2004] Erw. 5.2) als Prozessvoraussetzungen. Das Fehlen einer Begründung und/oder der Nennung von Beweismitteln führt demnach dazu, dass nicht auf das Rechtsmittel eingetreten werden kann (VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337]).

6.2.

6.2.1.

Innert der Einsprachefrist ging bei der Gemeinde Q._____ die folgende "E I N S P R A C H E zur Steuerveranlagung 2020 vom 17. Februar 2022" ein:

"Bezugnehmend auf Ihre oben erwähnte Steuerveranlagung sende ich Ihnen beiliegend die Steuererklärung 2020 und erhebe fristgerecht Einsprache.

Die Steuerveranlagung weist ein viel zu hohes Einkommen aus – in diesem Sinne bitten wir Sie, mir eine korrigierte Steuerveranlagung aufgrund der effektiven Lohnzusammenstellung zuzustellen."

6.2.2.

Entgegen den Ausführungen in der Einsprache, hat der Rekurrent bei der Vorinstanz keine ausgefüllte Steuererklärung 2020 eingereicht (vgl. Einspracheentscheid). Diese wurde vielmehr erst dem Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht beigelegt. Die Einsprache vom 17. Februar 2022 enthält also weder einen zahlenmässig konkreten Antrag, noch eine Begründung. Die Steuerkommission Q._____ ist daher zu Recht nicht auf die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung eingetreten, und es muss nicht geprüft werden, ob die Ermessenausübung der Vorinstanz pflichtgemäss war (SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.162]).

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 90.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 490.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic