

3-RV.2024.45

P 180

Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung Präsident Fischer
Richter Elmiger
Richter Loser
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch lic. iur. Anna Papis, Rechtsanwältin,
Müller Papis AG, Bahnhofstrasse 44, Postfach, 8022 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 13. März 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. November 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2017 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'606'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 1'717'200.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 4'376'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 6'790'000.00) veranlagt. Der Veranlagung liegen "Einkünfte nach Ermessen (Finanzierungsmanko)" von CHF 1'295'000.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. November 2023 erhob die damalige Vertreterin von A._____ mit Schreiben vom 21. Dezember 2023 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Die Veranlagungsverfügungen vom 21. November 2023 sind aus den vorstehend genannten Gründen aufzuheben. Die Steuerbehörde stellt anschliessend zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest, wie dies in Art. 123 Abs. 1 DBG und § 179 Abs. 1 StG AG vorgesehen ist."

3.

Mit Entscheid vom 13. März 2024 ist die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache nicht eingetreten.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. März 2024 (Zustellung am 18. April 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 21. Mai 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Begehren:

- "1. Der Einsprache- bzw. Nichteintretensentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 13. März 2024 (aaa) sei aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zzgl. MWST zu Lasten der Staatskassen."

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.

Die Vertreterin von A. _____ hält an ihren Anträgen/Ausführungen fest.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache 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 (SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.131]).

3.

3.1.

Nach zwei Fristerstreckungen und zwei Mahnungen reichte A._____ am 4. März 2021 die Steuererklärung 2017 ein (steuerbares Einkommen CHF 290'151.00; steuerbares Vermögen CHF 677'858.00).

3.2.

Mit Schreiben vom 16. März 2021 teilte die Abteilung Steuern der Q._____ der damaligen Vertreterin von A._____ mit, dass die Vermögensentwicklung nicht im Verhältnis zum deklarierten Reineinkommen stehe und stellte ihr den Vermögensvergleich zur Stellungnahme zu. Ausserdem wurde um die Einreichung diverser Unterlagen bis zum 15. April 2021 ersucht. Am 12. April 2021 wurde eine Fristerstreckung bis zum 31. Mai 2021 gewährt.

3.3.

Am 26. August 2021 fand eine Besprechung mit A._____ und der damaligen Vertreterin statt.

3.4.

Mit Schreiben vom 2. September 2021 wurde A._____ bzw. seine damalige Vertreterin aufgefordert, bis zum 31. Dezember 2021 die vollständig und korrekt ausgefüllte Steuererklärung inkl. Belege gemäss der Besprechung vom 26. August 2021 einzureichen. Am 21. Januar 2022 wurden diese Unterlagen gemahnt und eine letzte Frist von 20 Tagen eingeräumt.

3.5.

Am 8. März 2023 reichte die damalige Vertreterin von A._____ "ein Rektifikat zur Steuererklärung 2017 inklusive Belege" ein (steuerbares Einkommen CHF 213'176.00; steuerbares Vermögen CHF 0.00).

3.6.

Mit Verfügung vom 21. November 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2017 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'606'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 1'717'200.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 4'376'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 6'790'000.00) veranlagt. Der Veranlagung liegen "Einkünfte nach Ermessen (Finanzierungsmanko)" von CHF 1'295'000.00 zu Grunde.

Die Steuerkommission Q._____ hat eine Ermessensveranlagung vorgenommen, weil die am 8. März 2023 eingereichte Steuererklärung offensichtlich in diversen Punkten unvollständig sei, d.h. die eingeforderte "vollständig ausgefüllte Steuererklärung" trotz Mahnung nicht eingereicht worden sei (Verletzung der Mitwirkungspflicht).

3.7.

Die Vertreterin ist der Auffassung, dass die Steuerkommission Q._____ nach Eingang der Steuererklärung am 8. März 2023 den Rekurrenten vor Vornahme einer Ermessensveranlagung (nochmals) hätte auffordern (und gegebenenfalls mahnen) müssen, weitere Unterlagen einzureichen, falls sie der Auffassung gewesen sei, dass Unterlagen gefehlt hätten oder der Sachverhalt ungewiss war. Da dies unterlassen worden sei, liege ein Verfahrensfehler vor. Es müsse daher im Einspracheverfahren auch nicht der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Veranlagung erbracht werden (vgl. Einsprache und Rekurs).

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

4.2.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaubwürdig 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 (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]).

4.3.

4.3.1.

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 (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 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).

4.3.2.

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 (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 (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]).

4.4.

Die Steuerkommission Q._____ hat eine ermessenweise Einkommensaufrechnung vorgenommen, weil sie der Auffassung ist, dass die am 8. März 2023 eingereichte korrigierte Steuererklärung in diversen Punkten offensichtlich unvollständig ist. Sie eröffnete die Veranlagungsverfügung, ohne dem Rekurrenten vorgängig mitzuteilen, in welchen Punkten nach ihrer Auffassung die eingereichten Unterlagen unvollständig sind. Aufgrund der

dargelegten Rechtsprechung hätte die Steuerkommission Q._____ indes nicht direkt zu einer Ermessensveranlagung schreiten dürfen. Sie hätte den Rekurrenten mahnen müssen, weitere dienliche Unterlagen einzureichen. Eine Steuerbehörde darf, wenn die steuerpflichtige Person auf eine Akteneinforderung reagiert hat, die eingereichten Unterlagen nicht stillschweigend oder pauschal als ungenügend abtun. Die Steuerkommission Q._____ hätte in einer Mahnung begründen müssen, weshalb die eingereichten Unterlagen und Informationen nicht genügen (AGVE 1993 S. 284; VGE vom 30. Oktober 1995 [BE.95.00184]; VGE vom 14. April 1993 [BE.92.00343]; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.45]; SGE vom 22. November 2018 [3-RV.2018.155]; SGE vom 21. März 2019 [3-RV.2018.110]; SGE vom 21. März 2019 [3-RV.2018.131]; RGE vom 20. Januar 2011 [3-RV.2010.71]).

4.5.

Der von der Steuerkommission Q._____ vertretenen Auffassung, es könne nicht angehen, dass durch Einreichung von immer wieder unvollständigen Steuererklärungen jeweils von neuem die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde auflebe und umfangreiche Aufforderungen zur Aktenergänzung erfolgen müssten, die jeweils nicht oder nur ungenügend erfüllt werden (vgl. Vernehmlassung vom 9. Juli 2024), kann nicht zugestimmt werden. Gemäss der dargelegten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung können Aufforderung und Mahnung grundsätzlich nur dann unterbleiben, wenn die steuerpflichtige Person den Sachverhalt der Natur der Sache nach nicht mehr klären kann. Diese Voraussetzung ist vorliegend nicht erfüllt. Nach Auffassung der Steuerkommission Q._____ wich die am 8. März 2023 eingereichte Steuererklärung in den folgenden Punkten (nicht abschliessend aufgezählt) von den tatsächlichen Verhältnissen ab (vgl. Einspracheentscheid vom 13. März 2024, S. 4):

- 100 Anteilscheine der B._____ aus dem Vorjahr wurden nicht deklariert
- Konto bbb aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto ccc aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto ddd aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto eee aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto fff aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto ggg aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto hhh aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto iii aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Konto jjj aus dem Vorjahr wurde nicht deklariert
- Eröffnungsdatum und -nachweis des Konto kkk fehlt
- Eröffnungsdatum und -nachweis des Konto ccc, Deklaration unterlassen
- Eröffnungsdatum und -nachweis des Konto lll, Deklaration unterlassen
- Eröffnungsdatum und -nachweis des Konto mmm, Deklaration unterlassen
- Liegenschaft in Q._____, C-Weg wurde nicht deklariert
- Liegenschaft in Q._____, D-Strasse wurde nicht deklariert
- Hotel in E._____ wurde nicht deklariert
- Wohnungen in E._____ wurden nicht deklariert
- Land in E._____ wurde nicht deklariert
- Beim eingereichten Mieterspiegel sind nicht mehr die identischen Wohnungen / Geschäftsräume aufgeführt wie in den Vorjahren
- Darlehen und Kontokorrent aus dem Vorjahr wurden nicht mehr deklariert

Die vorliegende Situation ist nicht vergleichbar mit dem in der Rechtsprechung als Ausnahme erwähnten mangelhaften Kassenbuch. Der Sachverhalt lässt sich im vorliegenden Fall in all den aufgeführten Punkten grundsätzlich klären. Die nach Auffassung der Steuerkommission Q._____ nach Einreichung der korrigierten Steuererklärung immer noch fehlenden Unterlagen hätten daher vor der Vornahme der Veranlagung gemahnt werden müssen, auch wenn es sich um eine wiederholte Unterlassung der Einreichung von Unterlagen handelt. Einzig wenn nach erfolgter Mahnung vom Steuerpflichtigen erneut dieselben (oder keine) Unterlagen eingereicht werden, darf eine Steuerkommission ohne das rechtliche Gehör zu verletzen eine Ermessensveranlagung vornehmen (vgl. VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.250]). Das ist jedoch vorliegend nicht der Fall, denn der Rekurrent deklarierte in den beiden eingereichten Steuererklärungen ganz unterschiedliche Steuerfaktoren (vgl. Erw. 3.1. und 3.5.).

Die Ermessensveranlagung vom 21. November 2023 leidet damit an einem schwerwiegenden Verfahrensfehler.

4.6.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat im Urteil vom 21. Oktober 2009 (WBE.2009.111 = AGVE 2009 S. 129; ebenso VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.50]) ausgeführt, dass eine Heilung des durch die fehlende Aufforderung und Mahnung bestehenden Verfahrensmangels im anschliessenden Rechtsmittelverfahren aufgrund der verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei einer Ermessensveranlagung sowie der auf die Feststellung der offensichtlichen Unrichtigkeit begrenzten Überprüfung, d.h. im Ergebnis der auf Willkür beschränkten Kognition der Rechtsmittelbehörden, ausser Betracht fällt.

Damit sind sowohl der Einspracheentscheid vom 13. März 2024 als auch die Veranlagungsverfügung vom 21. November 2023 aufzuheben, und die Angelegenheit ist zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen (vgl. RGE vom 20. Januar 2011 [3-RV.2010.71]).

5.

5.1.

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

5.2.

Ausserdem hat der Rekurrent Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 4'287.98 (inkl. 8.1% MWSt). Sie basiert auf einem Stundenansatz von CHF 350.00.

5.3.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 25. April 2024 [3-RV.2022.152]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von (aufgerundet) CHF 2'700.00 (inkl. 8.1 % MWSt).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden die Veranlagungsverfügung vom 21. November 2023 und der Einspracheentscheid vom 13. März 2024 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 Parteikostenentschädigung von CHF 2'700.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt der 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, 24. Oktober 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic