

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BB.2022.1 vom 19. Oktober 2023

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-10-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-BB.2022.1

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BB.2022.1 du 19 octobre 2023

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-BB.2022.1 del 19 ottobre 2023

Erwägungen

E. 6.1

Die Beschwerdeführerin hat den Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren angetreten, indem sie sinngemäss geltend machte, dass die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen sei und folglich auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 100'000.00 aus unselbstständiger Tätigkeit zu verzichten sei. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung gelungen ist.

E. 6.2

In der Einsprache wurde von der Beschwerdeführerin lediglich festgehalten, dass sich ihre Einkünfte in den letzten Jahren nicht verändert hätten

- 11 - und mit der eingereichten Steuererklärung exakt ihre Einkommensverhältnisse darlegt würden. Die Einsprache enthält weder eine Begründung noch Beweismittel. Die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung konnte damit nicht nachgewiesen werden.

E. 6.3

Insgesamt ist festzustellen, dass der Beschwerdeführerin der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht gelungen ist.

E. 7.1

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

E. 7.2

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (Art. 130 Abs. 2 DBG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso grösser ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist.

E. 7.3.1

Die Steuerkommission Q._____ rechnete der Beschwerdeführerin ermessensweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 auf. Für die

Bestimmung der Steuerfaktoren hat die Steuerkommission Q._____ die Erfahrungszahlen der Webseite lohnanalyse.ch abgestellt. Auf der Webseite lohnanalyse.ch werde für die Tätigkeit als Geschäftsführerin ein Bruttolohn zwischen CHF 72'800.00 und CHF 500'000.00 pro Jahr aufgeführt. Der Durchschnittslohn werde mit CHF 183'427.00 ausgewiesen. Für eine Tätigkeit im Teilzeitpensum werde ein Durchschnittslohn von CHF 99'692.00 angezeigt. Die Veranlagungsbehörde sei von einer Tätigkeit im Teilzeitpensum ausgegangen und habe den dafür ausgewiesenen Durchschnittslohn gemäss der Webseite lohnanalyse.ch von CHF 99'692.00 auf CHF 100'000.00 aufgerundet. Abschliessend wird im Einspracheentscheid festgehalten, dass die Steuerkommission Q._____ den Ermessensspielraum nicht überschritten habe.

- 12 -

E. 7.3.2

Die Webseite lohnanalyse.ch wird von einer deutschen Gesellschaft betrieben und hat als Vision den Aufbau einer umfassenden, unabhängigen, kostenfreien und länderübergreifenden Lohndatenbank für Deutschland, die Schweiz und Österreich (vgl. www.lohnanalyse.ch/ch/service/ueber-lohn-analyse.html). Weiter wird die Funktionsweise folgendermassen beschrieben: "Alle Löhne auf unserer Plattform wurden ausschließlich von Benutzern der Plattform selber eingegeben. Jeden Monat erhalten wir auf diesem Wege rund 800 neue Lohneinträge - unterteilt nach Land, Bundesland/Kanton, Geschlecht, Qualifikation und weiteren Lohnparametern wie Urlaubstage und Wochenarbeitszeit. Jeder Lohneintrag wird von lohnanalyse in zwei Schritten überprüft: • Nach der Eintragung nimmt unser System eine automatische Plausibilitätsprüfung vor, indem der Lohn mit den bereits eingetragenen Löhnen verglichen wird. Weicht der Lohn übernatürlich ab, wird dies entsprechend registriert • Der Lohneintrag wird zu einem unserer Redakteure geschickt. Dieser kontrolliert in einem weiteren Schritt ob die Angaben zueinander passen. Erst nach diesem zweiten Prüfpunkt wird der Eintrag entweder freigeschaltet oder aber überarbeitet oder gelöscht. Mit diesem Verfahren können wir sicherstellen, eine größtmögliche Qualität für unsere Besucher anzubieten. Momentan ist lohnanalyse auf die DACH-Region (Deutschland, Österreich, Schweiz) beschränkt. Ein Ausbau auf weitere Länder und Sprachen ist bereits geplant..." Es handelt sich dabei somit um eine Datenbank, welche Daten von Benutzern der Plattform zusammenführt und kategorisiert.

E. 7.3.3

Nachfolgend ist zu prüfen, ob vorliegend die Auswertungen der Webseite lohnanalyse.ch von der Vorinstanz zu Recht als Erfahrungszahlen für eine Ermessensveranlagung beigezogen werden durften. Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden. Gemäss eigenen Angaben werden jeden Monat 800 neue Lohneinträge aufgenommen. Über die Anzahl der effektiv in die Datenbank aufgenommenen Einträge und bei wie vielen Einträgen es sich effektiv um Schweizer Löhne von Geschäftsführerinnen und Geschäftsführer handelt, ist nicht bekannt. Es kann folglich nicht beurteilt werden, ob es sich um eine repräsentative Anzahl handelt. Über die Zuverlässigkeit der Angaben kann festge-

- 13 - halten werden, dass die Einträge, bevor sie in die Datenbank aufgenommen werden, einer Plausibilitätsprüfung unterzogen werden. Wie diese Prüfung konkret ausgestaltet bzw. durchgeführt wird, ist nicht bekannt. Insgesamt kann festgehalten werden, dass die

Auswertungen der Web- seite lohnanalyse.ch nicht genügen, um als Erfahrungszahlen beigezogen zu werden. Es kann nicht beurteilt werden, ob für eine Ermessensveranla- gung die Anzahl der Einträge repräsentativ bzw. die Angaben zuverlässig sind.

E. 7.4

Indem die Vorinstanz die Aufrechnung des Einkommens aus unselbststän- diger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat, hat sie ihr Ermessen fehlerhaft und nicht pflichtgemäss ausgeübt.

E. 8.1

Das Bundesamt für Statistik (BFS) bietet den statistischen Lohnrechner "Salarium" (nachfolgend: Salarium BFS) an. Dieser bietet die Möglichkeit, für eine spezifische Arbeitsstelle (Region, Wirtschaftszweig, Berufsgruppe usw.) und anhand frei wählbarer individueller Merkmale (Alter, Ausbildung, Dienstjahre usw.) den monatlichen Bruttolohn (Zentralwert bzw. Median) und die Streuung der Löhne zu berechnen. Die geschätzten monatlichen Bruttolöhne basieren auf Daten der Schweizerischen Lohnstruktur- erhebung (LSE) 2020 und stützen sich auf mehr als 1.2 Millionen Lohnangaben von Angestellten aus der Privatwirtschaft. Insofern handelt es sich bei den Ergebnissen des Salariums BFS um Kennzahlen, die durch die statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuver- lässigen Angaben gewonnen wurden. Sie können folglich grundsätzlich als Erfahrungszahlen beigezogen werden.

E. 8.2

Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin führt sie für die B._____ AG ein Minimalpensum aus. Wie hoch dieses Pensum ist, geht aus den Akten nicht hervor. Eine Schätzung gestaltet sich ebenfalls schwierig, da praktisch keine Angaben über ihre Tätigkeiten als Geschäftsführerin und Verwal- tungsratspräsidentin vorhanden sind. Die Tätigkeit der B._____ AG be- schränkt sich auf das Halten und Verwalten einer einzigen Liegenschaft in Q._____. Aufgrund immer wieder auftretender Wasserschäden, welche durch die Überflutung eines naheliegenden Baches verursacht wurden, konnte die Liegenschaft in den Jahren 2017 und 2018 nicht wie geplant vermietet werden. Die Gesellschaft sei deswegen inaktiv gewesen. Es muss deshalb angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 als Geschäftsführerin einer Immobiliengesellschaft zwar keine klassi-

- 14 - schen Verwaltungstätigkeiten aufgrund bestehender Mietverhältnissen tä- tigte, aber sehr wohl aufgrund der Schäden an der Liegenschaft zumindest dafür sorgen musste, dass diese Schäden repariert wurden. Hinzu kommt der umfangreiche Schriftenwechsel mit der Gemeinde Q._____. Welches Pensum die Beschwerdeführerin für diese Tätigkeiten benötigte, ist zwar kaum genau zu bestimmen, jedoch kann durchaus davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin inklusive den Tätigkeiten als Verwal- tungsratspräsidentin ein Pensum von 20 % (8.4 Stunden pro Woche) er- füllte.

E. 8.3

Gemäss Salarium BFS beträgt der Medianwert für eine weibliche 55-jährige Führungskraft (mit abgeschlossener Berufsausbildung) des oberen und mittleren Kadern mit 3 Dienstjahren (Kauf Liegenschaft in Q._____ durch die B._____ AG erfolgte 2014) und einem Pensum von 8.4 h/Woche in einem Unternehmen von weniger als 20 Beschäftigten im Grundstücks- und Wohnungswesen CHF 1'649.50. Der Lohn umfasst den Bruttolohn

vor Abzug der Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen, Naturalleistungen, regelmässig ausbezahlte Prämien-, Umsatz- oder Provisionsanteile, Erschwerniszulagen, 1/12 des 13. Monatslohnes und 1/12 der Sonderzahlungen. Somit ergibt sich ein Zentralwert von jährlich CHF 19'794.00. Abzüglich eines Abzuges von 8,9 % (AHV/IV/EO: 5,3 %; ALV: 1,1 %; NBU: 1%; KTG: 1,5%) für die Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen ergäbe sich ein Nettojahressalär von CHF 18'032.00.

E. 8.4

Aus dem Abschluss der B._____ AG ergeben sich im Jahr 2017 keine verbuchten Lohnaufwendungen. Es sind auch keine Aufwendungen für geldwerte Leistungen der B._____ AG an Beteiligte bekannt. Lediglich die "Debiti verso azionisti" erhöhten sich um CHF 29'340.00. Das Konto 2000 "Debiti per forniture e prestazioni" veränderte sich um CHF 5'700.00. Daraus kann – mangels eingereicherter Kontodetails der Konti 2000 und 2260 – nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdeführerin Gelder zugeflossen sind. Die diesbezügliche Unsicherheit hat sie aufgrund der ungenügenden Mitwirkung zu verantworten. Insoweit ist das gestützt auf das Salarium BFS ermittelte Einkommen moderat zu erhöhen.

E. 8.5

Im Ergebnis ist die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 auf CHF 20'000.00 herabzusetzen.

E. 9.1

Die Beschwerdeführerin lässt unter anderem die Nichtigkeit der Ermessensveranlagung betreffend Direkte Bundessteuer 2017 beantragen.

- 15 -

E. 9.2

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung (bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn: a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom

E. 9.3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die nach Ermessen vorgenommene Aufrechnung des Lohnes aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit so krass falsch und objektiv in keiner Art und Weise nachvollziehbar sei, dass die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2017 nichtig sei. Die Steuerkommission habe das Einkommen der Beschwerdeführerin zu Unrecht aus einer im Internet frei verfügbaren Information, welche nicht verifiziert sei, abgeleitet bzw. auf Durchschnittslöhne für eine Tätigkeit, welche

- 16 - sie gar nicht ausgeübt habe, abgestellt. Dies habe zu einer völlig unverhältnismässigen Steuerforderung von rund 80 % des tatsächlich erzielten Renteneinkommens geführt. Damit habe sie ihr Ermessen krass missbraucht, was zur Nichtigkeit der Veranlagung führe.

E. 9.4

Wie bereits festgestellt, hat die Vorinstanz ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt, indem sie die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohn-analyse.ch hergeleitet hat. Es handelt sich dabei aber nicht um einen aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel. Vielmehr handelt es sich um einen minder erheblichen inhaltlichen Mangel, der bloss zur Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung führt. Auch ist nicht festzustellen, dass die Vorinstanz in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Prüfungspflicht verstossen hat und "in krasse Willkür" verfallen ist, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der Beschwerdeführerin bemessen hat. Insbesondere ist hervorzuheben, dass die Beschwerdeführerin durch die Wahrnehmung ihrer Mitwirkungspflichten eine Ermessensveranlagung verhindern konnte.

E. 9.5

Es ist festzuhalten, dass die Ermessensveranlagung nicht nichtig ist. 10. Die Steuerkommission Q._____ hat eine Ermessensveranlagung zu Recht vorgenommen, da die Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung nicht im erforderlichen Ausmass mitgewirkt hat. Nichtigkeit der Ermessensveranlagung liegt nicht vor. Der Beschwerdeführerin ist der Unrichtigkeitsbeweis der Ermessensveranlagung nicht gelungen. Durch die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 hat die Vorinstanz ihr Ermessen jedoch nicht pflichtgemäss ausgeübt. Sodann ist die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 auf CHF 20'000.00 zu reduzieren.

E. 11

September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016]). In Bezug auf Ermessensveranlagungen hat das Bundesgericht diese Grundsätze dahingehend konkretisiert, dass von der Nichtigkeit einer solchen erst auszugehen ist, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und "in krasse Willkür" verfällt, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.3; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3; 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017, Erw. 5.3.3 f.). Handelt es sich dagegen um einen minder erheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

E. 11.1

Als Folge der Reduktion des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbs- tätigkeit sind die Berufsauslagen anzupassen.

E. 11.2

Für die Berechnung der Autokosten ist eine Wegstrecke von 52 Kilometer, 2 Fahrten pro Tag, 44 Tage (20 % Pensum) und einem Ansatz von CHF 0.70 pro Kilometer massgebend. Insgesamt resultieren daraus Auto- kosten von CHF 3'203.00 (gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG ist lediglich ein

- 17 - Maximalbetrag von CHF 3'000.00 abziehbar). Für die auswärtige Verpfle- gung ist ein Tagessatz à CHF 15.00 einzusetzen. Daraus resultieren Kos- ten für die auswärtige Verpflegung von CHF 660.00 (44 Tage à CHF 15.00). Der Pauschalabzug beträgt CHF 2'000.00 (Mindestabzug). Insgesamt resultiert ein Berufsauslagenabzug von CHF 5'660.00 (statt CHF 9'200.00). Die restlichen Abzüge bleiben unverändert. Insgesamt ergibt sich daraus ein steuerbares Einkommen von CHF 41'290.00.

E. 11.3

Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen beträgt CHF 41'290.00.

E. 12.1

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Beschwerdeführerin zu über 90 % und damit beinahe vollumfänglich. Dies ist einem vollständigen Ob- siegen gleichzusetzen (vgl. SGE vom 22. Mai 2014 [3-RV.2013.107]). Da- her sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

E. 12.2

Zudem ist der Beschwerdeführerin für die Vertretung im Beschwerdever- fahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG). Vor- liegend beträgt der Streitwert rund CHF 4'000.00. Der Fall hat einen middle- ren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem eher geringeren Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Par- teientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. In Anbetracht dessen, dass sich der Aufwand der Vertreterin auf vier Parallelverfahren mit gleichen oder ähnlichen Rechtsfragen verteilt hat, wird dem vorliegenden Beschwerdeverfahren die festgesetzte Partei- entschädigung zu 25 % mit CHF 500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) zugerechnet.

- 18 - Das Gericht erkennt: 1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das steuerbare Einkommen auf CHF 41'290.00 festgesetzt. 2. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens trägt der Staat. 3. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 500.00 (inkl. MWSt) ausgerich- tet. Zustellung an: die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt Q._____ die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Be- schwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialver- waltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Ent- scheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezem- ber 2007

[VRPG]). Aarau, 19. Oktober 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der
Gerichtsschreiber: Heuscher Ceni

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.