

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.19 vom 23. Oktober 2025

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2025-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2024.19

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.19 du 23 octobre 2025

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.19 del 23 ottobre 2025

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 24. Juni 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 45'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 49'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Das steuerbare Einkommen umfasste unter anderem CHF 32'400.00 "Weitere Einkünfte und Gewinne". Dieser Betrag war aus Ziffer 5.5 der Steuererklärung (Übrige Einkünfte) übernommen worden, die mit folgendem handschriftlichen Vermerk ergänzt worden war: "Verkauf Lieg. R._____ € 30'000".

E. 2

Gegen die Verfügung vom 24. Juni 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom

E. 4

Mit Entscheid vom 20. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab. Sie erhöhte das steuerbare Einkommen ermessensweise auf CHF 70'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 75'400.00) und setzte das steuerbare Vermögen auf CHF 87'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 336'000.00) fest.

E. 4.1

Die Steuerkommission Q._____ hat die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren deklarationsgemäss veranlagt. Zwar bestanden bereits zu jenem Zeitpunkt Unklarheiten, insoweit der behauptete Verkauf der Liegenschaft-

- 8 - ten in R._____ nicht nachgewiesen worden war und eine mit "Verkauf Lieg. R._____ " bezeichnete Einkommensposition zumindest missverständlich erschien. Dennoch hat die Steuerkommission Q._____ die Liegenschaften in R._____ nicht mehr zum Vermögen hinzugerechnet und die deklarierte Einkommensposition von CHF 32'400.00 als solche in die Veranlagung übernommen. Insoweit ist im Veranlagungsverfahren klarerweise keine Ermessensveranlagung erfolgt.

E. 4.2

Die (teilweise) Ermessensveranlagung erfolgte erst im Einspracheverfahren, nachdem sich der tatsächliche Sachverhalt nach der Einsprache der Rekurrenten nicht klären liess und zusätzlich ein bisher nicht deklariertes Konto in R._____ auftauchte. Unbeschadet des Verfahrensstands bleiben die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung dieselben. Vorliegend mussten diese – anders als sonst – erst im Einspracheverfahren beachtet werden, da zuvor keine Ermessensveranlagung erfolgt war. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen

ist nachfolgend zu prüfen. 5.

E. 5

Den Einspracheentscheid vom 20. November 2023 (Zustellung am 27. Dezember 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 26. Januar 2024 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende "Rechtsbegehren 1. Es sei der Einsprache-Entscheid der Gemeinde Q._____, Abteilung Steuern, vom 20. November 2023 in Bezug auf die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 vollumfänglich aufzuheben. 2. Es seien die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 neu gemäss den hier nachgewiesenen Steuerfaktoren und ohne pflichtgemässes Ermessen zu veranlagern und eine neue Veranlagung samt Steuerrechnung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zuzustellen.

- 3 - 3. Unter o/e Kostenfolge zulasten des Staates." Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

E. 5.1

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

E. 5.2

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] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30).

E. 5.3

Das Erfordernis des Untersuchungsnotstands bewirkt zum einen, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflich-

- 9 - tige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt. Eine weitere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung schreiten dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Sie dürfen und müssen alle zur Klärung des Sachverhalts erforderlichen Unterlagen einverlangen und eigenständig beurteilen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne Weiteres eine Ermessensveranlagung vornehmen, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfah-

renspflichtigen 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: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 23 f. mit Hinweisen).

E. 5.4

Somit 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 (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]). Angesichts der weitreichenden Folgen einer Ermessensveranlagung müssen an die Mahnung hohe Anforderungen gestellt werden. Aufforderungen und Mahnungen zur Einreichung von Unterlagen und Beweismitteln müssen genügend spezifiziert und konkretisiert sein. Der steuerpflichtigen Person ist klar und eindeutig zu sagen, welche Unterlagen und Beweismittel sie beizubringen hat (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 19, mit Hinweis). Zu allgemein gehaltene Aufforderungen und die schematische Verwendung von Formularen und Mahnungen ohne Eingehen auf den konkreten Sachverhalt genügen nicht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 17, mit Hinweis).

E. 5.5

Fehlt eine (rechtsgenügende) Mahnung, liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts 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

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

E. 5.6

Eine Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts kommt etwa in Frage, wenn aus der Steuererklärung ein Einkommen resultiert, das unglaubwürdig ist und "so nicht stimmen kann". Dann 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]; AGVE

2005 S. 124 f., mit Hinweisen). 6.

E. 6

Mit Verfügung des Spezialverwaltungsgerichts vom 16. April 2024 wurde das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege vom 13. Februar 2024 abge- wiesen.

E. 6.1

Vorliegend sind im Einspracheverfahren verschiedene Mahnungen ergan- gen (Schreiben vom 11. Mai 2023 sowie vom 14. Juni 2023). Dabei wurde eine Ermessensveranlagung angedroht und auf den nachfolgenden Be- weismittelausschluss hingewiesen. Die Mahnungen bezogen sich jedoch auf die zuvor mit Schreiben vom 25. November 2022 und 12. April 2023 eingeforderten Unterlagen, was sich aus den jeweils beiliegenden ur- sprünglichen Briefen unmissverständlich ergibt. Diese Unterlagen betrafen die Liegenschaften sowie das Bankkonto in R._____. Die nach Ermessen veranlagten Steuerfaktoren bezogen sich jedoch nicht nur auf das gemäss AIA gemeldete Bankkonto und die weiterhin im Ver- mögen der Rekurrenten veranlagten Liegenschaften in R._____, sondern sahen eine zusätzliche ermessensweise Aufrechnung von CHF 58'000.00 als Einkommen vor. Diese Aufrechnung ergab sich aus einer Vermögensvergleichsrechnung, die den Rekurrenten ausweislich der Akten erstmals mit der Androhung der Schlechterstellung im Einsprache- verfahren vom 27. Oktober 2023 vorgelegt worden war.

E. 6.2

Die Steuerkommission Q._____ war angesichts der vielen offenen Fragen im Zusammenhang mit den Liegenschaften und dem Bankkonto in R._____

- 11 - sowie der ungenügenden Mitwirkung der Rekurrenten, die zwar stets rea- gierten, aber nur wenig sachdienliche Unterlagen beibrachten, nicht in der Lage, die Steuerfaktoren zweifelsfrei festzustellen. Deshalb war es richtig, dass sie anhand einer Vermögensvergleichsrechnung zu plausibilisieren versuchte, wie das Einkommen korrekt festzulegen war. Die Zusendung der Vermögensvergleichsrechnung an die Rekurrenten zur Stellungnahme im Rahmen der angedrohten Schlechterstellung im Einspracheverfahren war ebenfalls korrekt. Jedoch hat die Steuerkommission Q._____ die ermessensweise Festset- zung der Steuerfaktoren im Einspracheverfahren zum ersten Mal auf eine Vermögensvergleichsrechnung gestützt. Diese wurde den Rekurrenten für die Steuerperiode 2020 mit der Androhung der Schlechterstellung im Ein- spracheverfahren vorgelegt. Davor war den Rekurrenten eine Vermögensvergleichsrechnung allein für die – hier nicht massgebende – Steuerperiode 2021 anlässlich einer per- sönlichen Vorsprache am 10. März 2022 ausgehändigt und erklärt worden. Das Instrument des Vermögensvergleichs dürfte den Rekurrenten damit zwar bekannt gewesen sein. Das ändert aber nichts daran, dass sie nach erstmaliger Vorlage einer neuen, eine andere Steuerperiode betreffenden Vermögensvergleichsrechnung nach innert Frist fehlender Stellungnahme zunächst hätten gemahnt werden müssen, bevor eine Ermessensveranla- gung hätte erfolgen dürfen. Diese Mahnung fehlt vorliegend, obwohl die ermessensweise festgelegten Steuerfaktoren – wie dargelegt – ganz we- sentlich auf der Vermögensvergleichsrechnung beruhen. Die zuvor erfolgten Mahnungen bezogen sich nicht auf den Vermögensver- gleich. Somit war den Rekurrenten ein Vermögensvergleich zur Stellung- nahme vorgelegt worden, jedoch wurde das Ausbleiben der Stellungnahme innert Frist nicht gemahnt, obwohl der Rekurrent das Einreichen weiterer Unterlagen in Aussicht gestellt hatte.

E. 6.3

Die Mahnung vor einer Ermessensveranlagung ist ein unabdingbares gesetzliches Erfordernis. Das Fehlen der Mahnung vor dem Einspracheentscheid stellt deshalb einen Verfahrensfehler dar. Eine ausnahmsweise Heilung des Verfahrensfehlers im Rekursverfahren fällt ausser Betracht, zumal die Rekurrenten im Rekursverfahren zusätzliche Unterlagen zu den Vorgängen in R._____ eingereicht haben, die eine materielle Auseinandersetzung mit der Sache erfordern.

E. 6.4

Vor diesem Hintergrund ist der Einspracheentscheid vom 20. November 2023 aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Weiterführung des Ein-

- 12 - spracheverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen. Aufgrund der Rückweisung entfällt eine materielle Beurteilung des Rekurses. Die mit dem Rekurs eingereichten Akten sind der Vorinstanz zur weiteren Bearbeitung zu übersenden. 7. Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 20. November 2023 ergeben sollte, muss den 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 (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]). 8.

E. 7

Das Gemeindesteueramtsamt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

E. 8

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

E. 8.1

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

E. 8.2

Zudem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostensatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]). Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 5'900.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen 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 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

- 13 - Das Gericht erkennt: 1. Der Einspracheentscheid vom 20. November 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen. 2. Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen. 3. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an: den Vertreter der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt Q._____, unter Beilage der im Rekursverfahren zusätzlich eingereichten Unterlagen 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

E. 9

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.aaa betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 von A.____ und B.____ beigezogen.

E. 10

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteuernamt Q._____ vorgenommen.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom

E. 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]).

- 14 - Aarau, 23. Oktober 2025 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Betsche

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