

AG_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2022.83 vom 23. August 2022

AG Verwaltungsgericht, 2022-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_verwaltungsgericht_WBE.2022.83

FR: AG_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2022.83 du 23 août 2022

IT: AG_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2022.83 del 23 agosto 2022

Erwägungen

E. 2

Mit Verfügung vom 16. Dezember 2013 wurden A. und B. von der Steuerkommission X. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 301'200.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 357'100.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 931'100.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 1'815'000.00) veranlagt. Auf die verspätete Einsprache trat die Steuerkommission X. mit Entscheid vom 13. Juni 2017 nicht ein. Mit Entscheid vom 22. Februar 2018 wies das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs ab. Das Verwaltungsgericht trat auf eine dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 14. Juni 2018 nicht ein.

E. 3

Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wurden A. und B. von der Steuerkommission X. mit Verfügung vom 22. Januar 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 341'000.00 (satzbestimmendes Einkommen Fr. 393'600.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'013'000.00 (satzbestimmendes Vermögen Fr. 1'915'000.00) veranlagt. Auf die verspätete Einsprache trat die Steuerkommission X. mit Entscheid vom 23. Oktober 2018 nicht ein.

E. 4

Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuer- gesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zustän- dig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwer- deanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachver- halts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG). 2. Die Anträge der Beschwerdeführer beziehen sich sowohl auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 2013 und 2014 als auch auf die direkte Bun- dessteuer 2011 – 2014. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer kam die Vorinstanz zum Schluss, in diesem Umfang könne auf den Rekurs nicht eingetreten werden, da die direkte Bundessteuer nicht Gegenstand des Einspracheentscheides vom 23. Juni 2020 gewesen sei. Tatsächlich hatte die Steuerkommission X. über ein Revisionsgesuch der Beschwerdeführer zu entscheiden, in welchem diese nicht weiter spezifizierten, ob sie neben einer Revision der Kantons- und Gemein- desteuern auch in Bezug auf die Veranlagung der direkten Bundessteuer eine Revision verlangten. Auch die Steuerkommission X. hielt die Terminologie in der Revisionsverfügung vom 3. März 2020 sowie im

- 5 - nachfolgenden Einspracheentscheid vom 23. Juni 2020 diesbezüglich all- gemein bzw. äusserte sich im Fliesstext nicht dazu, ob sich ihre Entscheide sowohl auf die Kantons- und

Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer bezogen. Allerdings lauteten die Rubren der betreffenden Revisionsverfügung bzw. des Einspracheentscheids explizit auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 – 2014. Daraus ist zu schliessen, dass das Verfahren vor der Steuerkommission X. auf die Kantons- und Gemeindesteuern beschränkt war, wobei dies von den Beschwerdeführern im Einspracheverfahren unbeanstandet blieb. Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist eine Erweiterung des Verfahrensgegenstandes des Rekursverfahrens auf die direkte Bundessteuer unter diesen Umständen ausgeschlossen. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführer im Rekursverfahren – im Gegensatz zum Verfahren vor der Steuerkommission X. – keinen Revisionsantrag mehr stellten und stattdessen die Feststellung der Nichtigkeit der betreffenden Steuerveranlagungen verlangten. Denn obwohl die Nichtigkeit grundsätzlich von jeder Instanz von Amtes wegen zu berücksichtigen ist und gegebenenfalls auch erst im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden kann (BGE 138 II 50, Erw. 3.1), kann es nicht sein, dass eine Rechtsmittelinstanz über einen Streitgegenstand – hier die Veranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer – befinden muss, der im Verfahren vor der ersten Instanz noch nicht Verfahrensthema war. Das Dargelegte hat umso mehr auch für das nachgelagerte verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren zu gelten, womit auf die Beschwerde, soweit sie sich auf die direkte Bundessteuer bezieht, nicht einzutreten ist. II. 1. 1.1. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet nach dem Gesagten einzig die Frage, ob die Ermessensveranlagungen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 2013 und 2014 nichtig sind. 1.2. 1.2.1. 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 (§ 191 Abs. 3 Satz 1 StG; ebenso Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]). Die Untersuchungs- und Prüfungspflicht der Veranlagungsbehörde ist im Verfahren der Ermessensveranlagung grundsätzlich darauf reduziert, alle ihr im Veranlagungszeitpunkt bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und allen ihr vorliegenden Unterlagen Rechnung zu tragen (Urteil des Bundesgerichts 2C_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.1.1).

- 6 - 1.2.2. Die steuerpflichtige Person kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG; ebenso Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG). Die Anfechtung eines noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Entscheides innerhalb der Rechtsmittelfrist hat Priorität, weshalb fehlerhafte Entscheide praxisgemäss nur nichtig sind, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgrund kommen hauptsächlich die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Frage (BGE 139 II 243, Erw.11; BGE 132 II 21, Erw. 3.1). Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (Urteil des Bundesgerichts 2C_587/2020 vom 6. Mai 2021, Erw. 3.2). In anderen Worten erfordert Nichtigkeit einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). 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 (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 mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen). 1.3. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass sie durch das Nichteinreichen ihrer Steuererklärungen ihre Verfahrenspflichten über Jahre hinweg verletzt haben und die Steuerkommission X. grundsätzlich befugt war, sie für die hier umstrittenen Steuerjahre (2011, 2013 und 2014) ermessensweise zu veranlagern. Stattdessen machen sie zusammengefasst geltend, dass sich die vorgenommenen massiven Erhöhungen auf keinerlei Indizien stützen könnten und sich eine derartige Lohnentwicklung mit keinen Argumenten rechtfertigen lasse. Dies umso weniger, als die Beschwerdeführer den Mitgliedern der Steuerkommission bekannt gewesen seien und

- 7 - letztere Kenntnis der persönlichen und finanziellen Situation der Beschwerdeführer gehabt hätten. Bei derart massiven Abweichungen des veranlagten Einkommens vom letzten Aktenstand, habe die Steuerbehörde trotz fehlender Steuererklärung ihrerseits Abklärungen vorzunehmen. 1.4. Die Steuerkommission X. setzte das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2014 ermessensweise wie folgt fest: 2011 Fr. 183'300.00 2012 Fr. 301'200.00 + 64.3 % 2013 Fr. 341'000.00 + 13.2 % 2014 Fr. 397'800.00 + 16.6 % Ins Gewicht fällt vorliegend insbesondere die Erhöhung des steuerbaren Einkommens 2012 um rund 64.3 % im Vergleich zum Vorjahr. Diesbezüglich wurde jedoch bereits rechtskräftig entschieden, dass das Vorgehen der Steuerkommission X. zulässig gewesen bzw. die betreffende Veranlagung nicht nichtig sei (vgl. 3-RV.2017.170 vom 22. Februar 2018, Erw. 5.5). Diese Feststellung ist auch vorliegend bindend und dies obwohl es an einer höchstrichterlichen Entscheidung im materiellen Sinne fehlt, was die Beschwerdeführer, welche von einer rechtzeitigen Leistung des Kostenvorschusses im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht absahen, denn auch selbst zu verantworten haben. Die Zuschläge auf dem steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer in den auf die Steuerperiode 2012 folgenden Jahren bewegen sich im Vergleich zur Erhöhung pro 2012 im moderaten Bereich. Doch selbst wenn davon ausgegangen werden müsste, dass das über die Jahre hinweg veranlagte Einkommen massiv überhöht und dieses Vorgehen fiskalisch oder pönal motiviert war, wäre damit höchstens eine (fristgerecht geltend zu machende) Unrichtigkeit der Veranlagungen im Sinne von § 193 Abs. 3 StG dargetan, nicht aber die vorliegend einzig zu überprüfende Nichtigkeit derselben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_164/2019, Erw. 4). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer stellt sich auch die ihrerseits angesprochene Frage des Wiederauflebens der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde nur im Falle eines rechtzeitig angestossenen ordentlichen Rechtsmittelverfahrens, nämlich dann, wenn die steuerpflichtige Person bspw. durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigen konnte und die (rechtzeitig) angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen ist (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_65/2019 vom 29. Januar 2019, Erw. 2.2). Dagegen führt das Vorgehen der Steuerbehörde bei der Vor- nahme von Ermessensveranlagungen höchstens dann ausnahmsweise zur Annahme der Nichtigkeit,

wenn die Art und Weise, wie vorgegangen

- 8 - wurde, als gravierender Verfahrensmangel zu werten ist und (materiell betrachtet) in einer geradezu unerträglichen und "abenteuerlich wirklichkeitswidrigen" (Urteil des Bundesgerichts 2C_164/2019 vom 18. April 2019, Erw. 4) Ermessensveranlagung resultiert. Davon kann vorliegend keine Rede sein. Denn selbst wenn die Beschwerdeführer aus Sicht einzelner Mitglieder der Steuerkommission X. keine Unbekannten waren, so ist weder belegt noch aus den Akten ersichtlich, dass letztere tatsächlich detaillierte Kenntnis der konkreten Einkommensverhältnisse der Beschwerdeführer hatten. Hinzu kommt, dass sich die Höhe des effektiv vereinnahmten Einkommens gerade bei selbstständig Erwerbenden, wie es die Beschwerdeführer sind, objektiv betrachtet nur schwer einschätzen lässt. Dies umso mehr, als es sich, wie vorliegend, bei der betreffenden Erwerbstätigkeit um Dienstleistungen im Bereich der Unternehmensberatung handelt, wo die Auftragssituation erfahrungsgemäss zu Fluktuationen tendiert und für die Mandate bzw. deren Entgelt aufgrund der einzelfallspezifischen Zielsetzung jedes einzelnen Auftrags kein objektiv bestimmbarer Marktwert besteht. Selbst wenn – wo für es vorliegend allerdings an einem Nachweis fehlt – einzelnen Mitgliedern der Steuerkommission X. bekannt gewesen sein sollte, dass der Kundenkreis der von den Beschwerdeführern betriebenen Unternehmensberatung vornehmlich aus Non-Profit-Organisationen bestand, bedeutet dies zudem nicht, dass deshalb automatisch von besonders niedrigen Honoraren ausgegangen werden müsste. Unter den Umständen, wie sie sich vorliegend präsentierten, war die Steuerkommission X. gezwungen, Annahmen zu treffen, wobei sie jedoch nicht zu offensichtlich aktenwidrigen Veranlagungen schritt, welche dem bei ihr vorhandenen Wissen in einem durch nichts zu rechtfertigenden Ausmass widersprochen hätten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass zur Durchsetzung der Steuerforderungen 2011 – 2014 gegen die Beschwerdeführer Betreibungsverfahren eingeleitet worden sind und diese teilweise auch in fortgesetzten Pfändungsbegehren mündeten. Denn, wie aus den Betreibungsakten hervorgeht, kam es aufgrund der Bezahlung der offenen (Teil-)Beträge im letzten Moment oder der Bewilligung von Stundungen nie zu einer eigentlichen Lohnpfändung und war die Steuerkommission X. folglich auch zu keinem Zeitpunkt im Wissen über die effektive Einkommenssituation der Beschwerdeführer. Hinzu kommt, dass selbst dann, wenn im Rahmen der Betreibungsverfahren die Einsicht in Lohnausweise der Beschwerdeführer möglich geworden wäre, diese Unterlagen von der GmbH ausgestellt worden wären, deren Eigentümer die Beschwerdeführer sind, womit sie – im Vergleich zu von einem "wirklichen" Dritten ausgestellten Lohnausweisen – nur beschränkt aussagekräftig gewesen bzw. nicht ohne Weiteres dazu geeignet gewesen wären, die Unsicherheiten über die effektiv bezogenen

- 9 - Löhne und allfälligen weiteren geldwerten Leistungen vollumfänglich zu beiseitigen. Somit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch massgeblich von jenem, welcher dem Bundesgerichtsurteil 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 zugrunde lag. Schliesslich führt auch der Umstand, dass die Steuerkommission X. in den umstrittenen Ermessensveranlagungen bei beiden Beschwerdeführern von gleich hohen Einkünften ausgegangen ist und auch bei der Beschwerdeführerin ein 100 %-Pensum angenommen hat, nicht zur Nichtigkeit der Steuerveranlagungen. Denn selbst wenn einzelne Mitglieder der Steuerkommission X. Kenntnis davon gehabt hätten, dass die Kinder der Beschwerdeführer im damaligen Zeitpunkt minderjährig gewesen sind und sich beide Ehegatten in der Kinderbetreuung engagiert haben, was vorliegend lediglich behauptet aber nicht belegt

wurde, so waren ihre Kinder mit den Jahrgängen 1998 und 1996 bereits 2011 im 13. bzw. 15. Lebensjahr, womit die Annahme einer Vollzeittätigkeit bei beiden Eltern nicht als besonders abwegig sondern gerade bei selbständig Erwerbenden eher als im Rahmen des Üblichen erscheint. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es vorliegend an Anhaltspunkten fehlt, aufgrund derer ausnahmsweise die Annahme der Nichtigkeit der angefochtenen Veranlagungen aus inhaltlichen Gründen gerechtfertigt wäre. Ebenso wenig sind gravierende Verfahrensfehler ersichtlich, womit die Ermessensveranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 2013 und 2014 in ihrem Bestand nicht in Frage zu stellen sind. 2. Bei diesem Ergebnis können auch die von Beschwerdeführern vorliegend eingereichten Steuererklärungen nicht mehr berücksichtigt werden. Der Unrichtigkeitsnachweis bzw. das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlungen wäre ihnen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren und namentlich innerhalb der Einsprachefrist offen gestanden. Diese Möglichkeit besteht vorliegend jedoch nicht mehr. 3. Diese Erwägungen führen zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde. III. Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 2 VRPG), wobei die solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG, § 32 Abs. 2 VRPG).

- 10 - Das Verwaltungsgericht erkennt:

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