

3-RV.2019.211

P 115

Urteil vom 22. Juli 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Schatzmann
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission C.**_____
 vom 29. Oktober 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. März 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission C. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 248'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 319'000.00 veranlagt. Dabei wurden Aufrechnungen im Gesamtbetrag von CHF 31'763.00 (Privatanteil Spesen CHF 1'705.00, Privatanteil Auto CHF 7'500.00, Privatanteil Telefon/Internet CHF 1'200.00, Delkredere CHF 2'000.00, Materialaufwand/Unterhalt [...] CHF 19'293.00, Beitrag [...] CHF 65.00) vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. März 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 10. April 2019 Einsprache erheben. Sie beantragten, die Aufrechnungen Privatanteil Spesen, Privatanteil Telefon/Internet, Materialaufwand/Unterhalt [...] und Beitrag [...] seien zu streichen, während die Aufrechnung Privatanteil Auto auf maximal CHF 3'700.00 zu senken sei. Die Aufrechnung wegen übersetztem Delkredere (Senkung von 10 % auf 5 %) wurde ausdrücklich akzeptiert.

3.

Am 6. August 2019 fand eine Besprechung statt.

4.

Mit Entscheid vom 29. Oktober 2019 wies die Steuerkommission C. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2019 (Zustellung am 22. November 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 18. Dezember 2019 (Postaufgabe am 19. Dezember 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen (sinngemäss) die Anträge, die Aufrechnungen Privatanteil Spesen, Privatanteil Auto, Materialaufwand/Unterhalt [...] und Beitrag [...] seien zu streichen, während der Privatanteil Telefon/Internet auf 30 % der Gesamtkosten zu begrenzen sei. Im Übrigen sei die definitive Steuerrechnung für die Direkte Bundessteuer 2017 als provisorisch zu bezeichnen.

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Gemeindesteueramt C. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt C. weitere Abklärungen getätigt (E-Mails vom 8. März und 7. Juni 2021).

9.

Mit Schreiben vom 16. März 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. Dieser Aufforderung sind A. und B. nachgekommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Gegenstand des vorliegenden Entscheides ist der Einspracheentscheid der Steuerkommission C. vom 29. Oktober 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Auf das Begehren der Rekurrenten, die definitive Steuerrechnung für die Direkte Bundessteuer 2017 sei als provisorisch zu bezeichnen, kann deshalb nicht eingetreten werden.

3.

Die Rekurrenten rügen im Rekursverfahren, die erste Seite der Steuerveranlagung habe keine Begründung für die vom Gemeindesteuernamt vorgenommenen Aufrechnungen enthalten. Stattdessen seien sie in der Veranlagung dazu aufgefordert worden, selber nach Abweichungen zu suchen. Insoweit die Rekurrenten damit eine Verletzung der Begründungspflicht und somit des rechtlichen Gehörs geltend machen wollen, ist ihnen entgegenzuhalten, dass Seite 3 der Veranlagungsverfügung unter Ziffer 2.1 "Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit" eine Auflistung der Aufrechnungen enthält. Die Beträge der einzelnen Aufrechnungen sind separat aufgeführt und von Stichworten zum Grund der Aufrechnung begleitet. Damit hat die Steuerkommission C. die Begründungspflicht erfüllt.

4.

4.1.

4.1.1.

Weiter führen die Rekurrenten im Rekurs aus, der Rekurrent habe nach der Aufforderung zur Aktenergänzung vom 23. April 2019 persönlich mit dem kantonalen Steuerkommissär sprechen wollen. Nach einigen erfolglosen telefonischen Kontaktversuchen und nach erhaltener Mahnung zur Aktenergänzung vom 13. Juni 2019 habe der Rekurrent persönlich auf dem Gemeindesteuernamt vorgesprochen und eine Besprechung verlangt. Dabei sei er von der Steueramtsvorsteherin an den kantonalen Steuerkommissär verwiesen worden, worauf es zur Terminvereinbarung für das Gespräch vom 6. August 2019 gekommen sei. Die Rekurrenten bemängeln, an dieser Besprechung habe der Rekurrent nicht die Gelegenheit erhalten, sich zu erklären. Stattdessen seien nur Unterlagen einverlangt und übergeben worden. Es habe überhaupt kein Gespräch stattgefunden. Zudem sei nur der

kantonale Steuerkommissär am Gespräch beteiligt gewesen, die Steueramtsvorsteherin habe den Rekurrenten lediglich empfangen, nicht aber an der Besprechung teilgenommen.

Mit der Einreichung der vom Spezialverwaltungsgericht geforderten Unterlagen wiederholen die Rekurrenten, dass die Steueramtsvorsteherin mit ihnen nicht über die Sache gesprochen, sondern sie an den kantonalen Steuerkommissär verwiesen habe, der trotz Besprechung vom 6. August 2019 nicht mit sich habe reden lassen.

4.1.2.

Der Einspracheentscheid enthält zur Besprechung vom 6. August 2019 den folgenden Passus:

"Am 6. August 2019 sprach der pflichtige Ehemann beim Gemeindesteueramts vor. Zwei Ordner mit Belegen hatte er dabei. Die ebenfalls verlangten Fahrzeugausweise brachte er erst nach dem Gespräch. Die verlangte Vollmacht für die Vertreterin folgte noch später am gleichen Tag."

Weitere Verweise auf die Besprechung vom 6. August 2019 sind dem Einspracheentscheid nicht zu entnehmen.

Auf Anfrage des Spezialverwaltungsgerichts hat das Gemeindesteueramts C. bestätigt, dass am Gespräch vom 6. August 2019 nur der Rekurrent und der kantonale Steuerkommissär beteiligt waren (E-Mail vom 7. Juni 2021). Zur behaupteten Vorsprache des Rekurrenten auf dem Gemeindesteueramts (nach Erhalt der Mahnung betreffend Aktenergänzung) besteht keine Aktennotiz (E-Mail vom 7. Juni 2021), jedoch wurde auf der Aktenkopie der Mahnung Aktenergänzung vom 13. Juni 2019 handschriftlich der Besprechungstermin ("Termin: Di, 6.8.19 10⁰⁰") vermerkt.

Zum Gespräch vom 6. August 2019 liegt eine datierte, nicht unterzeichnete Besprechungsnotiz vor, die das Datum, die Uhrzeit und den Ort der Besprechung nennt. Als Teilnehmer der Besprechung wird der Rekurrent aufgeführt. Zum Inhalt der Besprechung werden die anlässlich der Besprechung bzw. kurz danach übergebenen Unterlagen (Ordner mit Belegen, Fahrzeugausweise, Vollmacht) genannt, weiter wird summarisch festgehalten, dass der Rekurrent die Auslagen ohne weitere Angaben von Gründen für geschäftlich begründet und die Verpflegungsspesen aufgrund langer Arbeitszeiten trotz identischem Wohn- und Arbeitsort für angebracht hält.

4.2.

4.2.1.

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für

das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt; doch auch wenn es sich nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission ihm Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50], SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.117] mit Hinweis auf SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2015.11], VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062] und RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.116]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 190 StG N 8 ff.).

Wird einem Vorladungsbegehren im Einspracheverfahren nicht stattgegeben und die steuerpflichtige Person nicht angehört, stellt dies eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Dies führt grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und zur Rückweisung an die Vorinstanz unter Kostenfolge zu Lasten des Staates (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 27. April 2017 [3-RV.2016.25]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 10).

4.2.2.

Eine allfällige Vorladung erfolgt vor die Veranlagungsbehörde (§ 190 Abs. 2 StG). Entscheidende Behörde im Einspracheverfahren und somit Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 i.V.m. § 194 Abs. 1 StG ist die Steuerkommission (§ 61 Abs. 3 StGV). Eine Verhandlung im Einspracheverfahren hat – soweit sich die steuerpflichtige Person nicht mit der Anhörung durch eine Delegation der Steuerkommission einverstanden erklärt – vor der gesamten Steuerkommission stattzufinden (RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.; RGE vom 20. Dezember 2007 [3-RV.2007.227], Erw. 2.4.2.; RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2005.50026], Erw. 3.b; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 9 am Ende;).

4.2.3.

Die Angaben, die der Steuerpflichtige bei der Anhörung durch die Verwaltungsbehörde macht, sind zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 20. November 2014 [3-RV.2014.104], mit Hinweis). Die Protokollierungspflicht ist unter anderem nicht erfüllt, wenn lediglich ein 'internes Protokoll' ohne Unterzeichnung durch den Steuerpflichtigen erstellt wird (SGE vom 4. April 2014 [3-RB.2013.21], Erw. 6.2. f.; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.140], Erw. 4.7.5.).

Wird kein Protokoll erstellt, liegt eine formelle Rechtsverweigerung und eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehörs vor, was in der Regel zur Aufhebung der Verfügung bzw. des Entscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungs- bzw. Bezugsbehörde führt (vgl. zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 12, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

4.3.

4.3.1.

Der Rekurrent hat glaubhaft dargelegt, dass er im Anschluss an die verlangte Aktenergänzung eine persönliche Vorladung verlangt hat. Dass in der Folge der Termin vom 6. August 2019 vereinbart wurde, ergibt sich nicht nur aus den Vorbringen des Rekurrenten, sondern auch aus dem handschriftlich festgehaltenen Besprechungstermin in den Akten (vgl. oben Erw. 4.1.2.). Der Rekurrent wollte die Angelegenheit gemäss seinen Ausführungen mündlich besprechen und seinen Standpunkt im Gespräch darlegen. Eine Vorladung wird in der Regel gerade deswegen beantragt, um die eigene Sichtweise im unmittelbaren Gespräch und unter Vorlage allfälliger Beweismittel statt mittels einer schriftlichen Eingabe darlegen zu können (vgl. RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.). Das Ersuchen des Rekurrenten um eine Besprechung konnte deshalb nur als Vorladung vor die Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 StG verstanden werden.

Die Besprechung vom 6. August 2019 fand mit dem kantonalen Steuerkommissär statt. Ein Gespräch mit dem kantonalen Steuerkommissär vermag (ohne Einverständnis der steuerpflichtigen Person) eine beantragte Vorladung vor die für die Beurteilung einer Einsprache zuständige gesamte Steuerkommission jedoch nicht zu ersetzen. Ohne unmissverständliche Mitteilung der Rekurrenten, dass mit der Besprechung vom 6. August 2019 auf eine förmliche Vorladung vor die Steuerkommission verzichtet werde, hätte die Vorinstanz nicht zur Entscheidungsfindung schreiten dürfen. Eine solche Mitteilung der Rekurrenten lag nicht vor. Im Gegenteil hat der Rekurrent im Rekurs sowie im Schreiben vom 20. April 2021 klar zum Ausdruck gebracht, dass er mit der Zusammensetzung der Gesprächsteilnehmer nicht zufrieden war. Selbst wenn er dabei in offensichtlicher Unkenntnis der gesetzlichen Zuständigkeit lediglich die Nichtteilnahme der Steueramtsvorsteherin an der Besprechung rügte, hätte daraus nicht geschlossen werden dürfen, dass er auf eine Vorladung vor die gesamte Steuerkommission stillschweigend verzichtete. Vielmehr hat sich bei einer vom Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren beantragten Vorladung die dafür zuständige gesamte Steuerkommission von Amtes wegen einzufinden, es sei denn, der Steuerpflichtige verzichte ausdrücklich auf diese gesetzlich vorgesehene Zusammensetzung (vgl. zum Ganzen RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.).

Dadurch, dass die angebehrte Besprechung ohne Einverständnis der Rekurrenten nur mit dem kantonalen Steuerkommissär stattfand, wurde der Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

4.3.2.

Dass die Rekurrenten – wie von ihnen geltend gemacht – beim Gespräch vom 6. August 2019 sodann nicht die Gelegenheit erhielten, sich angemessen zur Sache zu äussern, kann aufgrund der äusserst knapp gehaltenen Besprechungsnotiz nicht widerlegt werden. Ausser den übergebenen Unterlagen und zwei summarisch aufgeführten Aussagen lassen sich der Notiz keine spezifischen Argumente des Rekurrenten (oder des kantonalen Steuerkommissärs) in der Sache entnehmen. Gestützt auf diese rudimentären Aufzeichnungen ist unklar, was genau an der Sitzung vom 6. August 2019 besprochen, vom Rekurrenten vorgebracht sowie vom kantonalen Steuerkommissär ausgeführt und erläutert wurde. Offen bleibt auch, inwieweit an der Besprechung vorgebrachte Argumente in den Einspracheentscheid eingeflossen sind, zumal dieser sich inhaltlich nicht darauf bezieht, sondern nur die übergebenen Unterlagen nennt. Schliesslich fehlen auf der Besprechungsnotiz jegliche Unterschriften.

Die interne, inhaltlich nicht aussagekräftige und nicht unterzeichnete Notiz erfüllt die gesetzlichen Anforderungen an ein Besprechungsprotokoll (§ 190 Abs. 3 StG, vgl. oben Erw. 4.2.3.) nicht. Vielmehr bestätigt sie die Ausführungen des Rekurrenten, dass an der Sitzung tatsächlich kaum Inhaltliches besprochen wurde. Auch damit hat die Vorinstanz den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

4.3.3.

Die Vorinstanz hat somit durch die fehlende persönliche Anhörung vor der zuständigen Steuerkommission sowie durch die fehlende Protokollierung der Besprechung vom 6. August 2019 den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt. Der Einsprachenentscheid vom 29. Oktober 2019 ist aufzuheben und die Angelegenheit zur Durchführung einer Einspracheverhandlung und Neubeurteilung der Einsprache an die Steuerkommission C. zurückzuweisen.

5.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2019 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 28. März 2000 [BE.98.00295], SGE vom 22. Mai 2014 [3-RV.2014.23]).

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteienschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Soweit auf den Rekurs einzutreten ist, wird der Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2019 aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerkommission C. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteuernamt C.

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, Laurenzenvorstadt 9, 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. Juli 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Kurmann