

3.6. Die limitierte Abgabe nach § 34a GebVG stellt nach den gemachten Erwägungen eine Gegenleistung für die Verleihung des dem Kanton durch Monopol vorbehaltenen Rechts dar, Gebäude gegen die Risiken von Feuer- und Elementarschäden zu versichern. Damit fehlt es an der für die Besteuerung im Sinne von § 159 Abs. 1 StG vorausgesetzten Ausschüttung für betriebsfremde Zwecke.

30 Anfechtung einer Ermessensveranlagung (§ 193 Abs. 2 StG; Art. 48 Abs. 2 StHG).

- **Änderungen gemäss neuem Recht.**
- **In der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sind allfällige Beweismittel zu nennen. Erst im Rekurs- oder im Beschwerdeverfahren eingebrachte Beweismittel sind unbeachtlich, sofern im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren auf den Beweismittelausschluss hingewiesen wurde und die verspätete Einreichung nicht ausnahmsweise entschuldbar ist.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. Januar 2005 in Sachen B.E. gegen Steuerrekursgericht. Publiziert in StE 2005, B 96.12 Nr. 15.

Aus den Erwägungen

1. a) Die Steuerveranlagung ist in erster Linie durch direkte Ermittlung der Einkünfte und Abzüge vorzunehmen, wozu der Steuerpflichtige eine Steuererklärung samt Unterlagen einzureichen und weitere Auskünfte zu erteilen hat (§ 179 ff., § 190 StG).

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 pflichtgemässigem Ermessen vorgenommen, wobei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand berücksichtigt werden können (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich 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 der Steuerpflichtige nicht nachweisen, dass ein Vermögenszuwachs ganz oder teilweise aus steuerfreien Einkünften resultiert, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (AGVE 1996, S. 220 f.; Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 2. Auflage, Muri/BE 2004, § 191 N 23, N 36 ff. mit Hinweisen).

b) Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung waren im vorliegenden Fall erfüllt. Die Vermögensvergleichsrechnung, erstmals am 10. Juli 2002 erstellt und auf Einwände des Beschwerdeführers hin mehrfach abgeändert, ergab auch in der Fassung vom 8. Januar 2003, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurde, ein erhebliches Einkommensmanko. Dies wird vom Beschwerdeführer denn auch gar nicht bestritten. Vielmehr beruft er sich selber darauf, dass seine Buchhaltung - als Ausgangspunkt der Vermögensvergleichsrechnung (vgl. AGVE 2001, S. 204 ff.) - fehlerhaft gewesen sei und den Kreditorenbestand Ende 2001 viel zu tief ausgewiesen habe.

2. a) Nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagte Steuerpflichtige haben im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen. Die Einsprache ist zu begründen (§ 193 Abs. 2 StG). Mit dieser Formulierung hat der kantonale Gesetzgeber die bundesrechtlichen Vorgaben nicht vollumfänglich umgesetzt. Art. 48 Abs. 2 StHG schreibt nämlich vor: "... Die Einsprache ist zu begründen *und muss allfällige Beweismittel nennen*." Die Vorschrift des StHG gilt, nachdem Ende 2000 die achtjährige Anpassungsfrist (Art. 72 Abs. 1 StHG) abgelaufen ist, ungeachtet der nur teilweisen Umsetzung ins kantonale Recht und ist direkt anwendbar (Art. 72 Abs. 2 StHG).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 132 Abs. 3 DBG (wörtlich gleich lautend wie Art. 48 Abs. 2 StHG) ist die Begründung Gültigkeitserfordernis bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung, jedenfalls wenn in der Rechtsmittelbelehrung hierauf hingewiesen wurde; das Fehlen einer sachbezogenen Begründung stellt einen nach Ablauf der Einsprachefrist nicht mehr verbesserungsfähigen Mangel dar (BGE 123 II 552 ff. = Pra 87/1998,

Nr. 151 Erw. 4; Martin Zweifel, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1 [StHG], 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 48 N 43). Die Nennung der Beweismittel ebenfalls als Gültigkeitserfordernis zu behandeln, wäre wohl eine unbegründete Strenge. Doch immerhin überbindet Art. 48 Abs. 2 StHG dem Steuerpflichtigen den im Einspracheverfahren zu erbringenden Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung. Der Nachweis ist mit der Einsprache anzutreten; der Steuerpflichtige muss zusammen mit der Einsprache taugliche Beweismittel für die Richtigkeit seiner Darstellung einreichen oder sie zumindest genau bezeichnen. Das Fehlen neuer Beweismittel wird häufig zum Scheitern des Unrichtigkeitsnachweises und zur Abweisung der Einsprache führen (Zweifel, a.a.O., Art. 48 N 43b f., 55 f.).

Wenn die Nennung der Beweismittel ausdrücklich vorgeschrieben wird, impliziert dies, dass im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren keine neuen, im Einspracheverfahren nicht angebotenen Beweismittel zulässig sind, um den im Einspracheverfahren gescheiterten Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu erbringen. Die abweichende Meinung von Zweifel (a.a.O., Art. 48 N 61) wird der speziellen Regelung von Art. 48 Abs. 2 StHG mit der gewollten und sachlich gerechtfertigten Erschwerung der Anfechtung von Ermessensveranlagungen (verglichen mit der Einsprache gegen normale Veranlagungen) nicht gerecht, sondern würde diese geradezu unterlaufen. In verfahrensmässiger Hinsicht wird dabei übergangen, dass der abweisende Einspracheentscheid, wenn der Unrichtigkeitsnachweis am fehlenden Beweis gescheitert ist, richtig und rechtmässig ist; ein legitimes Bedürfnis, ihn mit neuen, im Einspracheverfahren entgegen Art. 48 Abs. 2 StHG nicht eingebrachten Beweismitteln anfechten zu lassen, ist - ausser wenn die nicht rechtzeitige Vorlage im Einspracheverfahren unverschuldet war - nicht ersichtlich. Zweifel stützt sich denn auch, ohne auf die seither geänderten rechtlichen Grundlagen näher einzugehen, auf einen Bundesgerichtsentscheid (ASA 58/1989-90, S. 670 ff.) zum früheren Recht der direkten Bundessteuer (als sich die Anforderungen an die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung, soweit die Einsprache hier überhaupt zulässig war, von

denjenigen nach einer normalen Veranlagungen nicht unterschieden) in einem Fall, wo Beweismittel, obwohl sie bereits im Einspracheverfahren eingebracht worden waren, im Rekursverfahren unberücksichtigt blieben.

b) Um den Beweismittelausschluss eintreten zu lassen, muss der Steuerpflichtige rechtzeitig, entweder in der Rechtsmittelbelehrung der Veranlagungsverfügung oder jedenfalls vor Abschluss des Einspracheverfahrens, ausdrücklich darauf hingewiesen werden (vgl. - zum Begründungserfordernis - BGE 123 II 552 ff. = Prax 87/1998, Nr. 151 Erw. 4/f). Die von der Rechtsprechung zum alten Recht (Steuergesetz [aStG] vom 13. Dezember 1983) statuierten Einschränkungen, insbesondere dass der Hinweis im Einspracheverfahren selber erfolgen müsse und dass sich der Beweismittelausschluss nur auf Beweismittel beziehe, die klar und verständlich umschrieben und eingefordert wurden (vgl. AGVE 1989, S. 177 f. mit Hinweisen), lassen sich für das Einspracheverfahren nach einer Ermessensveranlagung, wie es in Art. 48 Abs. 2 StHG/§ 193 Abs. 2 StG neu geregelt ist, nicht aufrecht erhalten.

3. a) Bereits im Veranlagungsverfahren wurde der Beschwerdeführer mit Schreiben des Gemeindesteueramtes vom 19. Juni 2002 unter Nennung der gesetzlichen Bestimmungen auf die Möglichkeit der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (§ 191 Abs. 3 StG) hingewiesen, was zur Folge habe, dass der Beschwerdeführer die Unrichtigkeit der Veranlagung nachweisen müsse (§ 193 Abs. 2 StG) und dass vorenthaltene Unterlagen im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt würden (§ 194 Abs. 2 StG). Später wurde er im Zusammenhang mit den Vermögensvergleichsrechnungen zur Stellungnahme mit Beweismitteln aufgefordert. In der "Abweichungsbegründung" (Beilage zur Veranlagung) wurde ausgeführt, dass die Annahme des Beschwerdeführers, der Schuldsaldo bei der G. AG (Fr. 152'168.55) sei nicht in den buchhalterisch ausgewiesenen Kreditoren per Ende 2001 (Fr. 170'928.--) enthalten, nicht zutreffe.

b) aa) Mit Einsprache brachte der Beschwerdeführer gegen die gestützt auf den Vermögensvergleich erfolgte ermessensweise Einkommensveranlagung vor, er sei der Meinung, "dass der Kreditoren-

bestand gemäss unseren Angaben genügend ergänzt worden ist. Wir bitten Sie deshalb, die eingereichten Dokumente voll zu akzeptieren. ... Die gesamten Kreditoren müssen höher sein als sie ausgewiesen sind. Wir bitten Sie, diese Möglichkeiten noch zu berücksichtigen. ... Ich bin bereit, jederzeit meine Buchhaltung offen zu legen und sie durch Ihre Stellen begutachten zu lassen." Mit Schreiben vom 2. April 2003 beanstandete das GStA, dass das Manko gemäss Vermögensvergleichsrechnung immer noch nicht einleuchtend erklärt sei, und wies wiederum auf den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren hin. Der Beschwerdeführer seinerseits offerierte nochmals, die Buchhaltung und alle weiteren Unterlagen zur Überprüfung der Kreditoren durch die Steuerkommission zur Verfügung zu stellen (Eingabe vom 22. April 2003).

bb) Um die Vermögensvergleichsrechnung und die dadurch bewirkte ermessensweise Einkommensfestsetzung zu Fall zu bringen, musste der Beschwerdeführer den Nachweis antreten, dass der in seiner Buchhaltung ausgewiesene Kreditorenbestand per Ende 2001 falsch, nämlich zu tief, erfasst war. Sein anfängliches Argument, die Schulden bei der G. AG seien im Kreditorenbestand per Ende 2001 nicht enthalten, traf so nicht zu und war bereits bei der Veranlagung als unzutreffend zurückgewiesen worden. Unter diesen Umständen musste er, um die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung aufzuzeigen, nachweisen, dass die übrigen Kreditoren mehr als rund Fr. 20'000.-- betrugen. Als Folge seiner eigenartigen Verbuchungsart, indem er nämlich die Zahlungen pauschal und gerundet, ohne Zuweisung zu den einzelnen Kreditoren, auswies, liess sich der Nachweis der unzureichenden Erfassung der Kreditoren per Ende 2001 nicht mit der Buchhaltung und den eingereichten Kontoblättern des Kontos 2000 "Kreditoren" erbringen. Vielmehr bedurfte es dazu einer Zusammenstellung der offenen Rechnungen in Verbindung mit den Belastungsanzeigen der Bank, aus denen hervorging, dass diese Rechnungen nicht schon 2001, sondern erst im Verlauf des Jahres 2002 beglichen worden waren.

cc) Die eben genannten Unterlagen, mit denen sich die Unrichtigkeit der eigenen Buchhaltung und damit auch der erfolgten Ermessensveranlagung belegen liess, reichte der Beschwerdeführer erst

im Rekursverfahren ein; im Einspracheverfahren berief er sich noch mit keinem Wort darauf. Da es unzulässig ist, im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren neue, im Einspracheverfahren nicht genannte Beweismittel einzubringen, da diese Beweismittel schon während des Einspracheverfahrens vorhanden waren und die verspätete Einreichung nicht entschuldbar ist und da der Beschwerdeführer im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren auf den Beweismittelausschluss hingewiesen wurde, darf das Verwaltungsgericht diese neuen Unterlagen zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht berücksichtigen (und hätte sie schon das Steuerrekursgericht nicht berücksichtigen dürfen). Das hat zur Folge, dass dieser Nachweis nicht erbracht ist.

31 Grundstückgewinnsteuer. Berechnung der Besitzesdauer (§ 79 aStG).

- **Berechnung der Besitzesdauer bei einem Teilverkauf nach vorgängiger Landumlegung. Die unterschiedliche Besitzesdauer der in die Landumlegung eingeworfenen Parzellen ist bei der Neuzuteilungsparzelle anteilmässig weiterzuführen. Wird die neue Parzelle aufgeteilt und teilweise veräussert, so ist die Berechnung vorzunehmen, als werde zuerst der Anteil der Parzelle mit der längsten Besitzesdauer - und entsprechend der tiefsten Steuerbelastung - verkauft.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. Januar 2005 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und H.H. Publiziert in StE 2006, B 45 Nr. 11.

32 Einzelschätzung der Grundstücke (§ 218 Abs. 2 StG).

- **Übergangsrecht. Voraussetzungen, unter denen eine Einzelschätzung nach neuem Recht vorgenommen werden darf, obwohl der Grund noch vor dem Inkrafttreten eintrat (Erw. 3.1, 3.2).**
- **Unterschiede der Einzelschätzungen je nach dem Grund, der sie auslöst (Erw. 3.3, 4).**
- **Reformatio in peius muss auch angekündigt werden, wenn kein Rückzug des Rechtsmittels möglich ist (Erw. 3.4).**