

der Abschreibung – verbuchten Betriebsausgaben für die beiden Fahrzeuge abzustellen, sondern ebenfalls hilfsweise das Merkblatt N1/2001 heranzuziehen, welches im Rahmen der Betriebskosten auch die festen Kosten mit berücksichtigt. Bei Zugrundelegung dieses Merkblatts ergibt sich bei der pauschalen Ermittlung für die beiden Fahrzeuge ein Privatanteil von abgerundet Fr. 3'200.--, wobei zu Gunsten des Beschwerdeführers auf eine gesamte Fahrleistung von 25'000 km und abgerundete Katalogpreise von Fr. 37'000.-- (BMW 325; in Gebrauch bis Ende Juli 2002) und Fr. 60'000.-- (BMW 330; in Gebrauch ab August 2002) abgestellt wurde. Wird zusätzlich in Erwägung gezogen, dass bereits ein Anteil von 20 Prozent an den verbuchten Betriebskosten den Betrag von Fr. 2'264.-- ergibt, so erscheint der pauschal ermittelte Privatanteil als angemessen und es muss damit sein Bewenden haben.

Abzüglich des bereits verbuchten Privatanteils von Fr. 1'200.-- beträgt die Aufrechnung damit neu Fr. 2'000.--.

27 Mahnung vor Ermessensveranlagung

- **Mahnung als in der Regel unverzichtbares formelles Erfordernis für die Vornahme von Ermessensveranlagungen.**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. Oktober 2009 in Sachen G. gegen Einwohnergemeinde O. und Kantonales Steueramt (WBE.2009.111).

Aus den Erwägungen

1.

1.1

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 pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG; vgl. ebenso Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 DBG).

1.2

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 (Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri/Bern 2009, § 191 N 14; Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [StHG], Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 46 N 29; Ders. in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [DBG], Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 130 N 30; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75, S. 196).

1.2.1

Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstandes hat zum einen zur Folge, dass – ungeachtet der Verletzung von Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand zur Folge hat (Zweifel, [DBG], a.a.O., Art. 130 N 30).

1.2.2

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen (vgl. Berger, a.a.O., S. 198; so auch schon Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., III. Teil [Art. 65 - 158 BdBSt], Basel 1992, Art. 92 N 2). Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen (vgl. Zweifel [DBG], a.a.O., Art. 130 N 34), da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung des Steuerpflichtigen auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte (bzw.

sich dieser mangels Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht beheben lässt).

Dies gilt auch für den Fall einer sog. Veranlagung nach dem Lebensaufwand. Stellt die Steuerbehörde nach Einreichung der Steuererklärung einen Widerspruch zwischen dem deklarierten Einkommen (sowie einer allfällig deklarierten Vermögenszunahme) und dem zu vermutenden Lebensaufwand fest, so muss sie den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, diesen Widerspruch aufzuklären und ihre Aufforderung gegebenenfalls mahnen. Erst wenn sich der Widerspruch trotz Mahnung nicht aufklären lässt, darf und muss die Steuerbehörde eine Ermessensveranlagung vornehmen (unzutreffend insoweit Martin Plüss, a.a.O., § 191 N 23; auch bei der Ermessensveranlagung nach dem Lebensaufwand ist eine Mahnung erforderlich).

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 Kassenbuch vorlegt. Ein nachträglich erstelltes Kassenbuch kann nämlich von vornherein nicht die ihm zugedachte Kontrollfunktion übernehmen und ihm kommt damit keine Beweiskraft zu (vgl. dazu VGE II/57 vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101], S. 8).

2.

2.1

Hier ist unbestritten, dass die Steuerkommission O. den Beschwerdeführer vor Vornahme der Ermessensveranlagung weder aufgefordert noch gemahnt hat, den Widerspruch aufzuklären zwischen dem deklarierten Einkommen und Vermögen von Fr. 0.-- (sowie der ihr bekannten Einstellung der Sozialhilfezahlungen an ihn per 30. September 2004) einerseits und andererseits der Tatsache, dass er seinen Lebensaufwand im Jahr 2006 auf irgendeine Weise bestritten haben musste. Die Ermessensveranlagung vom 26. November 2007 leidet damit an einem schwerwiegenden Verfahrensfehler.

2.2

Es trifft zu, dass der Beschwerdeführer bereits in den Vorjahren Steuererklärungen eingereicht hatte, mit denen er das gänzliche Fehlen von Einkünften und Vermögen behauptete. Dieser Umstand allein

kann indessen nicht von der Einhaltung der für die Vornahme einer Ermessensveranlagung massgeblichen Verfahrensnormen dispensieren. Dies ist schon deshalb ausgeschlossen, weil jede Veranlagung ein eigenes Verfahren darstellt. Die Veranlagungsbehörden sind denn auch in der Beurteilung von Sachverhalten nicht an ihre bereits in vorangegangenen Steuerperioden vorgenommene Beurteilung des gleichen Sachverhalts gebunden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, Vorbemerkungen zu § 119 - 131 N 87 mit Hinweisen).

2.3

Entgegen der Auffassung des Steuerrekursgerichts fällt auch die Annahme einer Heilung des festgestellten Mangels im Einspracheverfahren ausser Betracht. Ermessensveranlagungen können nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zudem zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen, wobei die Begründung der Einsprache sogar ein Gültigkeitserfordernis bildet (§§ 192 Abs. 2 und 193 Abs. 1 StG, Art. 48 Abs. 2 StHG, Art. 132 Abs. 3 DBG; vgl. zum Ganzen ausführlich Zweifel, [DBG], a.a.O., N 32 ff. sowie Berger, a.a.O., S. 203 ff.). Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung, noch mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen (auf welche die Steuerkommission O. in ihrem Entscheid vom 26. Februar 2008 ausdrücklich hinweist), verbieten es, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen.

28 Qualifikation zugeflossener Mittel

- **Qualifikation zugeflossener Mittel als Einkommen, sofern kein Nachweis eines steuerfreien Zuflusses erbracht werden kann (Schenkung, Kapitalgewinn, etc.).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 4. November 2009 in Sachen K.-D. (WBE.2009.5).

*Aus den Erwägungen***II.****1.****1.1.**

Unbestritten ist der im ordentlichen Steuerverfahren nicht deklarierte Ertrag aus dem Baggerbetrieb. Bestritten ist jedoch u.a. die Finanzierung der Anschaffung. Die Beschwerdeführer bringen vor, die Finanzierung sei durch ein Darlehen über Fr. 14'000.-- von D. erfolgt. D. bestätigte mit Erklärung vom 8. Juli 2008, dass er dem Beschwerdeführer auf den Jahreswechsel 2001 ein Darlehen von Fr. 14'000.-- für den Ankauf von Baggern usw. gewährt habe, und dass dabei auf einen schriftlichen Darlehensvertrag verzichtet worden sei.

Das von D. gewährte Darlehen wurde gemäss Angaben der Beschwerdeführer ohne Ausgabe einer Quittung bar ausbezahlt.

1.2.

Die Vorinstanz führte dazu aus, die Beschwerdeführer hätten das behauptete Darlehen in den Steuererklärungen 2001 bis 2003 nicht deklariert. Zudem sei unklar, aus welchem Grund das Darlehen bereits Anfangs Januar 2001 hätte gewährt werden sollen, seien doch der Bagger und der Anhänger erst am 18. bzw. 26. Mai 2001 gekauft worden. Die Bestätigung von D. reiche für sich nicht aus, um das Darlehen genügend nachzuweisen. Die Aufrechnung eines zu-