



2C_65/2019

Urteil vom 29. Januar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Herrn lic. iur. Halil Sütlü,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des
Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer,
vom 23. November 2018 (WBE.2018.329).

Sachverhalt:

A.
Die Eheleute A.A. _____ (geb. 1949) und B.A. _____ (geb. 1954) haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____ /AG. Der Ehemann ist im Baugewerbe tätig und wird für steuerliche Zwecke vom Kanton Aargau als gewerbsmässiger Grundstückhändler geführt. Trotz Mahnung vom 15. September 2015 reichten die Eheleute die Steuererklärung zur Steuerperiode 2014 nicht ein, worauf die örtliche Steuerkommission zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen schritt. Mit Veranlagungsverfügung vom 22. Februar 2016 setzte sie das steuerbare Einkommen zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau auf Fr. 267'100.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 164'000.-- fest. Dabei ging sie von einem Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes von Fr. 200'000.-- aus.

B.
Die Steuerpflichtigen erhoben Einsprache und reichten die Steuererklärung sowie - auf Ersuchen des örtlichen Steueramtes - die Bilanz und Erfolgsrechnung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes nach. Nach Beanstandungen der Steuerkommission gaben sie insgesamt drei weitere Versionen der Bilanz und Erfolgsrechnung zum Geschäftsjahr 2014 (mit jeweils unterschiedlichen Gesamtverlusten) zu den Akten, zuletzt am 13. Dezember 2016. Die Steuerkommission kam zum Schluss, die Buchhaltung sei auch weiterhin nicht verlässlich, u.a. aufgrund dessen, dass ein Ertrag von Fr. 250'000.-- anstelle von Fr. 670'000.-- (Verkauf eines Grundstücks an den Sohn) verbucht worden sei und das Kassabuch den Anforderungen nicht genüge. Die Prüfung des Abschlusses vom 13. Dezember 2016 hatte - nach Korrekturen - ein Jahresergebnis von *rund Fr. 103'000.--* ergeben, welchem die Steuerkommission einen Ermessenszuschlag von rund Fr. 100'000.-- anfügte. Im Ergebnis ermässigte die Steuerkommission das steuerbare Einkommen auf Fr. 237'600.-- und hob sie das steuerbare Vermögen auf Fr. 182'000.-- an (Einspracheentscheid vom 15. Juni 2017).

C.

Im Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, machten die Steuerpflichtigen namentlich geltend, der Sohn habe an den Kaufpreis von Fr. 670'000.-- in den Jahren 2012 und 2013 Teilzahlungen von insgesamt Fr. 300'000.-- und erst im Jahr 2017 eine weitere Teilzahlung von Fr. 250'000.-- geleistet, weshalb in der Steuerperiode 2014 kein fester Rechtsanspruch auf die Restanz von Fr. 370'000.-- bestanden habe. Das Spezialverwaltungsgericht erwog im Rekursentscheid vom 21. Juni 2018, bei dieser zeitlichen Abfolge, die es für bewiesen erachtete, frage sich, welchem anderen Projekt der Ertrag von Fr. 250'000.-- zuzuordnen sei. Neben der geschäftsmässig unbegründeten Rückstellung von Fr. 35'000.-- ("für das weitere Gedeihen der Unternehmung") und mehreren Privatanteilen müsse auch der höchste negative Saldo des Kassenbuches (Fr. 115'305.16 per Ende April 2014) aufgerechnet werden, während die Steuerkommission nur die Hälfte berücksichtigt hatte. Dies alles führe gemäss dem bereinigten Abschluss per 13. Dezember 2016 bereits zu einem Gewinn von *rund Fr. 169'000.--*, weshalb der ermessensweise geschätzte Gewinn von Fr. 200'000.-- nicht zu beanstanden und der Rekurs abzuweisen sei.

D.

Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Dessen 2. Abteilung hiess das Rechtsmittel mit Entscheid WBE.2018.329 vom 23. November 2018 teilweise gut. Das Verwaltungsgericht bestimmte das steuerbare Einkommen auf Fr. 197'600.-- und das steuerbare Vermögen weiterhin auf Fr. 182'000.--, dies allerdings bei einem Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von noch Fr. 160'000.--. Aus der vierten Fassung des Geschäftsabschlusses vom 13. Dezember 2016 gingen, so das Verwaltungsgericht, ein Umsatz von Fr. 250'000.-- (Konto 3200; aus dem Verkauf eines weiteren Grundstücks) und ein Aufwand von Fr. 252'294.23 hervor, was zu einem Verlust von Fr. 2'294.23 führe. Mit dem Spezialverwaltungsgericht sei der höchste negative Saldo des Kassenbuchs aufzurechnen, allerdings vermindert um den Negativsaldo des Kontos 1000 von Fr. 53'232.62 gemäss Eröffnungsbilanz. Dieser dürfte auf Unregelmässigkeiten aus dem Vorjahr zurückzuführen sein. Bis dahin ergebe sich ein Jahresgewinn von *Fr. 115'421.68*, wobei nicht ausgeschlossen werden könne, dass "in erheblichem Masse zusätzliche Umsätze erzielt wurden, was die Annahme eines Gewinns im sechsstelligen Bereich als durchaus möglich erscheinen lässt". Unter Aufrechnung von "rund 50 Prozent des aufgrund der vorgelegten, mangelhaften Buchhaltung ermittelten Jahresgewinns" müsse von einem Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von *Fr. 160'000.--* ausgegangen werden.

E.

Mit Eingabe vom 17. Januar 2019 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei ein Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 2'294.23.-- zu berücksichtigen, eventualiter ein Gewinn "auf Basis eines Jahreseinkommens von Fr. 103'349.--", subeventualiter sei die Sache zur weiteren Abklärung und Neuveranlagung an die örtliche Steuerkommission zurückzuweisen.

F.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen - namentlich von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - abgesehen. Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und kann im vereinfachten Verfahren erledigt werden (Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG).

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 143 V 19 E**. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 144 II 313 E**. 5.1 S. 319). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; **BGE 143 II 283 E**. 1.2.2 S. 286), aber nur die geltend gemachten Rügen (**BGE 142 V 2 E**. 2 S. 5), es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (**BGE 142 I 99 E**. 1.7.1 S. 106).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; **BGE 144 II 313 E**. 5.1 S. 319). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 143 I 1 E**. 1.4 S. 5).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 144 V 173 E**. 1.2 S. 175). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich"

gleichzusetzen (**BGE 144 IV 35** E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 144 I 28** E. 2.4 S. 31). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50** E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.3).

2.

2.1. Die Veranlagungsbehörde ist direktsteuerlich gehalten, den steuerbaren Gewinn (oder Teile davon) nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. hier Art. 46 Abs. 3 StHG), sofern trotz Mahnung entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (erste Tatbestandsvariante, Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung) oder aber die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen können (zweite Tatbestandsvariante, Verstoss gegen die materiellen Regeln der Buchführung; Urteile 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.1 [DBG/StHG]; 2C_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.2, in: ASA 86 S. 792 [MWSTG]).

2.2. Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagungsverfügung, die vollständig oder zumindest teilweise aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. hier Art. 48 Abs. 2 StHG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur *Umkehr der Beweislast* kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten und bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler, was bedeutet, dass die steuerpflichtige Person sich nicht darauf beschränken kann, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu beanstanden. Die steuerpflichtige Person kann im Einspracheverfahren entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies alles trifft gleichermaßen auf das Beschwerdeverfahren zu (Urteil 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.2).

2.3. Bezüglich der bundesgerichtlichen Kognition gilt folgendes: Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen zulässt. Trifft dies zu, ist zu klären, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Auch dies ist eine Rechtsfrage. Sachgerecht ist ein Vorgehen, das nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört hingegen zu den Tatfragen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (Urteil 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.3).

3.

3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) unterliessen die Steuerpflichtigen es trotz Mahnung, die Steuererklärung zur Steuerperiode 2014 einzureichen. Im Einspracheverfahren holten sie dies zwar nach, wobei - wiederum nach den vorinstanzlichen Feststellungen - auch die vierte Version grobe Fehler zeigte. So wies namentlich das Konto 1000 einen Negativsaldo aus (Sachverhalt, lit. C), was undenkbar ist, und konnten die Mittelflüsse aufgrund der geübten Verbuchungspraxis (namentlich Sammelbuchungen und weitere ungeklärte Vorgänge) bis zuletzt nicht restlos nachvollzogen werden.

3.2. Dies wird von den Steuerpflichtigen nicht bestritten, sie machen vielmehr darauf aufmerksam, dass die drei ersten Versionen "nichtig" seien, wobei sie die Schuld ihrer Hilfsperson (Treuhanderin) zuweisen. Die vierte, vom neuen Treuhänder "komplett neu" aufgesetzte Buchhaltung sei korrekt und daher massgeblich. Dennoch hätten sich die kantonalen Instanzen nicht an den Abschluss vom 13. Dezember 2016 gehalten. Dem ist entgegenzuhalten, dass schon die Steuerkommission von der vierten Fassung ausgegangen war (Sachverhalt, lit. B). Die Steuerpflichtigen bringen vor, die Steuerkommission hätte merken müssen, dass im Jahre 2014 ein weiterer Hausverkauf erfolgt sei. Aber auch abgesehen davon war die Buchhaltung mangelhaft, so dass die Behörde mit Recht eine Ermessensveranlagung vornahm. Sie unterzog die eingereichten Unterlagen einer Bücheruntersuchung, was vom ausgewiesenen Verlust von Fr. 2'294.23 zu einem bereinigten Jahresergebnis von *rund Fr. 103'000.--* führte. Nach dem Ermessenszuschlag von rund Fr. 100'000.-- ergab sich ein Gewinn von Fr. 200'000.--. Das Spezialverwaltungsgericht kam zum selben Ergebnis. Es ging ebenfalls von der Fassung vom 13. Dezember 2016 aus, würdigte einzelne Elemente aber abweichend. So berücksichtigte es insbesondere, dass die Verbuchung auf dem Konto 3200 ein anderes Rechtsgeschäft betraf und rechnete es den Negativsaldo, den die Steuerkommission lediglich hälftig berücksichtigt hatte, vollumfänglich auf (Sachverhalt, lit. C). Schliesslich hielt sich auch die Vorinstanz an den Abschluss vom 13. Dezember 2016. Im Unterschied zum Spezialverwaltungsgericht verminderte sie - zugunsten der Steuerpflichtigen - die Aufrechnung um den Saldo des Kontos 1000 gemäss Eröffnungsbilanz (Sachverhalt, lit. D).

3.3. Den Steuerpflichtigen obliegt der Unrichtigkeitsnachweis (vorne E. 2.2), wobei sie insbesondere die beweiswürdigen Überlegungen und Bewertungen der Vorinstanz anzufechten hätten. Dabei handelt es sich um eine Tatfrage (vorne 2.3). Entsprechend hätten sich die Steuerpflichtigen mit der zentralen Verfassungsfrage auseinanderzusetzen und darzulegen gehabt, dass und inwiefern sie in verfassungsmässigen Individualrechten verletzt worden seien (Art. 106 Abs. 2; vorne E. 1.4). Ihre Einwände bleiben aber oberflächlich und vermögen die Herleitung des Jahresgewinns und den Ermessenszuschlag jedenfalls nicht als verfassungsrechtlich unhaltbar darzustellen. Den Umstand, dass es sich um zwei

unterschiedliche Grundstücke handelt (Parzelle xxx an den Sohn, Parzelle yyy an Drittpersonen veräussert), hatte schon das Spezialverwaltungsgericht erkannt. Das Verfassungsrecht klingt einzig im Zusammenhang mit der Beanstandung an, dass die Vorinstanz "die Buchhaltung aus anderen Gründen [als die Unterinstanz]" ablehne, ohne ihnen zuvor das rechtliche Gehör gewährt zu haben. Abgesehen davon, dass der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit im vorinstanzlichen Verfahren um Fr. 40'000.-- zugunsten der Steuerpflichtigen gekürzt wurde, bleibt auch diese Rüge appellatorisch und unspezifisch. Wie schon im vorinstanzlichen Verfahren gehen die Steuerpflichtigen auf entscheidende Aspekte, wie namentlich den Negativsaldo des Kontos 1000 und die vernachlässigte Führung eines Kassenbuchs (dazu Urteil 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.4.2) mit keinem Wort ein.

3.4. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

4. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzu-erlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.
- 3.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Januar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher