

**3-RV.2020.160**

P 58

**Urteil vom 21. April 2022**

|           |                                                                                       |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Senn<br>Richter Lämmli<br>Gerichtsschreiberin Schaffner |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrent 1 | <b>B.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

|               |                 |
|---------------|-----------------|
| Rekurrentin 2 | <b>C.</b> _____ |
|---------------|-----------------|

|            |                                                                                                                                        |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 11. August 2020</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 23. August 2019 wurden B. und C. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 60'200.00 (satzbestimmenden Einkommen CHF 153'600.00) veranlagt. Dabei wurden zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. CHF 100'000.00 hinzugerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 23. August 2019 erhob B. mit Schreiben vom 9. September 2019 Einsprache. Er stellte sinngemäss den Antrag, das Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit sei den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen.

### **3.**

Mit Entscheid vom 11. August 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie berücksichtigte einen Reinverlust von CHF 68'636.00, korrigierte den Bruttogewinn auf CHF 98'822.00 und rechnete die ordentlichen Steuern von CHF 2'663.00 sowie den Privatanteil an den Fahrzeugkosten von 2/3 im Umfang von CHF 6'775.00 auf. Damit reduzierte sich das steuerbare Einkommen dementsprechend auf CHF 57'700.00 zum Satz von CHF 93'200.00.

### **4.**

#### **4.1.**

Mit an die "Gemeindeverwaltung Steueramt" Q. gerichtetem Schreiben vom 21. Oktober 2020 mit dem Betreff "Rekurs zum Einsprache-Entscheid vom 11. August 2020" (Postaufgabe unbekannt; Eingang beim Steueramt Q./S. am 22. Oktober 2020) stellte B. sinngemäss die Anträge, der Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei zu korrigieren und der Privatanteil der Fahrtkosten sei zu streichen. Das Steueramt Q./S. leitete dieses Schreiben an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter.

#### **4.2.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat das Schreiben vom 21. Oktober 2020 als Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 11. August 2020 (Zustellung am 23. September 2020) entgegengenommen.

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

**5.**

Mit Schreiben vom 4. November 2020 reichte B. ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ein. Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 6. November 2020 wurden B. und C. von der Leistung eines Kostenvorschusses befreit. Es wurde in Aussicht gestellt, dass über das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege mit dem Endentscheid befunden werde.

**6.**

Das Steueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**7.**

B. hat eine Replik erstattet.

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 1. Februar 2022 weitere Unterlagen einverlangt.

**9.**

Mit Schreiben vom 18. Februar 2022 hat B. Stellung genommen und weitere Unterlagen eingereicht.

**10.**

Mit E-Mail vom 2. April 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Auskünfte bei der E. eingeholt.

**11.**

Mit E-Mail vom 7. April 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Auskünfte beim F. eingeholt.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### **2.**

Soweit sich die Anträge des Rekurrenten allenfalls auf die Steuerperiode 2018 beziehen sollten – dem Rekurs wurde ein Schreiben der N. vom 29. September 2020 und ein Schreiben des Rekurrenten betreffend die kantonalen Steuern pro 2018 beigelegt – kann darauf nicht eingetreten werden. Anfechtungsobjekt ist ausschliesslich der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 11. August 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Dementsprechend können die genannten Schreiben im vorliegenden Verfahren auch nicht berücksichtigt werden.

### **3.**

#### **3.1.**

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 172 StG N 3).

#### **3.2.**

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteilstellung mit den genannten Folgen.

### **4.**

#### **4.1.**

Der Rekurrent ist Inhaber des Einzelunternehmens "G.", welches den Handel mit Lebensmitteln, insbesondere italienischen Spezialitäten bezweckt. In der Steuererklärung 2016 deklarierten die Rekurrenten kein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit.

#### **4.2.**

Die Steuerkommission Q. setzte die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten nach Ermessen auf CHF 100'000.00 (dabei stützte sie sich vorerst auf eine Mitteilung der M.) bzw. CHF 57'700.00 im Einspracheentscheid fest. Sie führt dazu aus, dass die Buchhaltung nicht beweiskräftig sei. Die einzelnen Beträge der Erfolgsrechnung seien nicht bzw. nur schwer nachvollziehbar und die Berechnungen von Gewinn bzw. Verlust falsch. Es bestünden zudem Zweifel an der vollständigen Verbuchung der Einnahmen. Es sei zudem unwahrscheinlich, dass der Rekurrent nicht wie im Lebensmittelhandel üblich eine Bruttogewinnmarge von 30 %, sondern nur von 12 % erzielt haben will.

#### **4.3.**

Die Rekurrenten führen im Rekurs aus, dass aufgrund der Verfügung der N. noch offen sei, ob mit einem korrekten Reingewinn gerechnet worden sei. Zudem sei der abgezogene Fahrzeugaufwand in der Höhe von CHF 10'163.00 als Betriebsaufwand zu verstehen.

### **5.**

#### **5.1.**

##### **5.1.1.**

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. 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. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

##### **5.1.2.**

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 14; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [StHG], Band I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [DBG], Band I/2b, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 130 DBG N 30; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).

### **5.1.3.**

Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstandes hat zum einen zur Folge, dass - ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person - keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt.

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. 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, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111], mit Hinweisen).

### **5.1.4.**

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts die steuerpflichtige Person grundsätzlich vorgängig zu mahnen. Im VGE vom 21. Oktober 2009 (WBE.2009.111; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]) wurde jedoch weiter das Folgende ausgeführt:

"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 Kassabuch vorlegt. Ein nachträglich erstelltes Kassabuch 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)."

## **5.2.**

### **5.2.1.**

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/ R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/P. Binz, in:

Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 957 N 19 ff.). Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichtes vom 28. November 2008 [2C\_657/2008]).

### **5.2.2.**

Die vollständige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben erfordert vor allem die korrekte Führung eines Kassabuches. Dieses muss detailliert und chronologisch nachgeführt werden. Der Saldo ist regelmässig zu ermitteln und mit dem tatsächlichen Kassenbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu verbuchen sind. Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts kommt dem Kassabuch insbesondere bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr eine grosse Bedeutung für die Beurteilung zu, ob eine ordnungsgemässe Buchführung gegeben ist.

Der Beweiswert eines Kassabuches wird insbesondere reduziert durch nicht chronologische Eintragungen, Nachtragsbuchungen, Eintrag von runden Beträgen oder Sammelposten sowie bei Fehlen von Buchungsunterlagen, wie Quittungen, Kassenstreifen, Rechnungsdoppel etc. (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichtes vom 28. November 2008 [2C\_657/2008]; vgl. auch StR 2007 S. 44).

### **5.3.**

Die Einzelunternehmung des Rekurrenten erzielt einen jährlichen Umsatz von weniger als CHF 500'000.00. Sie muss daher von Handelsrechts wegen über die Einnahmen und Ausgaben und über die Vermögenslage vereinfacht Buch führen (vereinfachte Buchführung, Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1, Abs. 3 OR). Unabhängig davon, ob das italienische Spezialitätengeschäft des Rekurrenten als bargeldintensiver Betrieb gilt oder ob nicht überwiegend bar bezahlt wird, hat der Rekurrent im Rahmen der vereinfachten Buchführung über alle seine Bareinnahmen und Barausgaben ein Kassabuch zu führen. Der Rekurrent müsste jedenfalls nicht nur die Barausgaben, sondern auch die Bareinnahmen tagesgenau und fortlaufend aufzeichnen mit zeitnaher Saldierung. Nur so hätte der tatsächliche Kassenbestand auch effektiv kontrolliert werden können. Der Rekurrent weist seine Einnahmen bezüglich Laden jedoch nur als Gesamtbetrag pro Monat aus und nicht tagesgenau. Den Aufzeichnungen des Rekurrenten für sein Einzelunternehmen liegt kein ordnungsgemäss geführtes Kassabuch zugrunde.

#### **5.4.**

Die Rekurrenten wurden zudem im Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 8. April 2019 und 13. Mai 2019 aufgefordert, sämtliche Detailkonti zur eingereichten Buchhaltung der Einzelfirma "G." einzureichen. Diese Aufforderung wiederholte das Steueramt Q. im Einspracheverfahren mit Schreiben vom 17. September 2019 sowie 18. Dezember 2019. Den Rekurrenten war somit bewusst, dass die von ihnen eingereichte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben 2016 nicht vollständig war. Da es an den Details zu den Einnahmen und Ausgaben fehlt, ist – wie die Steuerkommission Q. zu Recht ausgeführt hat – eine Kontrolle praktisch unmöglich. Es ist offensichtlich nicht von ordnungsgemäss geführten Aufzeichnungen auszugehen.

#### **5.5.**

Insbesondere mangels ordnungsgemäss geführten Kassenbuches, aber auch aufgrund der ungenügend geführten Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben hat die Steuerkommission Q. die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten analog zur M. zu Recht nach Ermessen festgesetzt.

Nur mangels ordnungsgemäss geführten Kassenbuches konnte die Steuerkommission Q. auf eine Mahnung verzichten. Bei einem ordnungsgemäss geführten Kassenbuch wäre hingegen nicht nur eine Aufforderung zur Aktenergänzung, sondern eine förmliche Mahnung im Veranlagungsverfahren – und nicht erst im Einspracheverfahren – erforderlich gewesen. Zweifellos hätte die Steuerkommission Q. aber den von den M. "übernommenen" (vgl. Erw. 2 des angefochtenen Einspracheentscheides) Gewinn von CHF 100'000.00 im Veranlagungsverfahren nicht ohne Prüfung übernehmen dürfen. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

### **6.**

#### **6.1.**

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden. Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

#### **6.2.**

Ist die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 192 Abs. 2 und § 193 Abs. 3 Satz 1 StG; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]). Der Nachweis obliegt dabei der steuerpflichtigen Person und ist bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]).

Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C\_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juli 2008 [2C\_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13; VGE vom 6. März 2009 [WBE.2008.353]).

### **6.3.**

Die Erfordernisse an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gelten gemäss § 193 Abs. 3 StG nur, wenn diese nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt ist (Urteil des Bundesgerichts vom 17. Oktober 2011 [2C\_279/2011] = StE 2012 B 93.5 Nr. 26 = StR 2012 S. 59; SGE vom 21. Februar 2013 [3-RV.2012.169]).

### **6.4.**

Die Steuerkommission Q. hat die Höhe der ermessensweise festgesetzten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten im Einspracheentscheid von CHF 100'000.00 auf CHF 39'624.00 reduziert. Damit zeigte sie selber auf, dass die Ermessensausübung im Veranlagungsverfahren nicht pflichtgemäss war. Die erhöhten Anforderungen an die Einsprache (und den Rekurs) gelten demnach nicht.

## **7.**

### **7.1.**

Die Höhe der ermessensweise festgesetzten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 39'624.00 sind nachfolgend zu prüfen.

### **7.2.**

#### **7.2.1.**

Die ungenügenden buchhalterischen Aufzeichnungen der Rekurrenten weisen für 2016 einen Verlust von CHF 20'336.50 aus. Die Steuerkommission Q. errechnete aufgrund der Selbstdeklaration der Rekurrenten demgegenüber einen Verlust von CHF 68'636.50. Gemäss der Aufstellung des Rekurrenten belief sich der Bruttogewinn auf knapp 12 %. Die Steuerkommission Q. geht von einer üblichen Bruttogewinnmarge von 30 % aus und berechnet somit den mutmasslichen Umsatz um CHF 98'822.00 höher. Zudem rechnete sie den Betrag von CHF 2'663.00 auf, da ordentliche Steuern bei einer Einzelunternehmung nicht zum Geschäftsaufwand gehören. Ausserdem legt die Steuerkommission Q. den Privatanteil an den Fahrzeugkosten auf 2/3 fest und rechnet den Betrag von CHF 6'775.00 auf. Daraus resultiert ein Reingewinn von CHF 39'624.00.

Die Rekurrenten beantragen, auf die Korrektur des Reingewinns in der Höhe von CHF 39'624.00 sowie auf die Aufrechnung eines Privatanteils von CHF 6'775.00 sei zu verzichten.

#### **7.2.2.**

Die mangelnde Zuverlässigkeit des Kassabuches für die Bareinnahmen des Rekurrenten führt zur reduzierten Beweiskraft der gesamten Buchhaltung. Die Ein- und Ausgabenrechnung kann nicht direkt als Grundlage für die Veranlagung herangezogen werden.

#### **7.2.3.**

Zur Beurteilung der Angemessenheit der Aufrechnung können auch Erfahrungszahlen zum Umsatz anderer Unternehmen herangezogen werden. Stehen keine direkten Vergleiche zur Verfügung, sind Unternehmenskennzahlen und verschiedene betriebliche Grössen in Relation zueinander aussagekräftig. Die Steuerkommission Q. nahm eine Bruttogewinnmarge von 30 % an. Der Branchendurchschnitt liegt für die Fast-Food- und Handelsgastronomie im Jahr 2016 gemäss Broschüre der H. (Kennzahlen 2016, S. 24) bei 29 %. Die Annahme der Steuerkommission Q. in ihrer Ermessensveranlagung führt also zu einer Abweichung von 1 % vom Branchendurchschnitt und ist unter diesem Blickwinkel nicht unverhältnismässig.

#### **7.2.4.**

Indes ist ersichtlich, dass die Steuerkommission Q. aufgrund der unübersichtlichen Buchhaltung des Rekurrenten den Warenaufwand falsch berechnet hat. So gehören zum Warenaufwand nebst Einkauf der Waren auch die Bezugskosten. Diese bestehen u.a. aus Transportkosten, Zollgebühren und Versicherungen. Ausgehend von der "Zusammenfassung Ausgaben 2016" beträgt der Warenaufwand CHF 285'482.50 (CHF 261'642.85 [Eingekaufte Lebensmittel] + CHF 19'327.60 [Zollgebühren] + CHF 655.10 [Transportkosten] + CHF 165.85 [Tabaksteuer] + CHF 137.00 [Landwirt. Steuer] + CHF 724.50 [Sachversicherung] + CHF 2'829.60 [1/2 Treibstoff]). Diesem sind die Einnahmen aus dem Verkauf in der Höhe von CHF 370'217.75 ("Einnahme G. 2016") gegenüberzustellen. Dies ergibt einen Bruttogewinn von CHF 84'735.25. Was einer Bruttogewinnmarge von rund 23 % entsprechen würde.

Wie nachfolgend ausgeführt wird (Erw. 8.2.), hat die Steuerkommission Q. zu Gunsten der Rekurrenten von der Aufrechnung von Naturalbezügen abgesehen. Diese insgesamt CHF 11'880.00 sind ebenfalls zum Umsatz hinzuzurechnen. Folglich ergibt sich ein Bruttogewinn von CHF 96'615.25. Dies entspricht einer Bruttogewinnmarge von rund 26 %.

Aufgrund der Tatsache, da die Rekurrenten trotz Hinweis auf die Mitwirkungspflicht gemäss § 197 Abs. 4 StG, dem Spezialverwaltungsgericht weder alle Bankauszüge der "G." pro 2016, noch die Lohnquittungen pro 2016 eingereicht haben, besteht unverändert eine, aus der fehlenden Mitwirkung der Rekurrenten resultierende Unsicherheit in Bezug auf den tatsächlich erzielten Umsatz und die Aufwendungen. Es sind daher CHF 14'800.00 aufzurechnen, womit die branchenübliche Bruttogewinnmarge von rund 30 % erreicht wird.

Im Übrigen ist dem Rekurrenten bezüglich der Bankauszüge entgegen zu halten, dass den Unterlagen keine Saldierung des Kontos bei der I. AG entnommen werden kann, weist doch dieses am 16. Dezember 2016 noch einen Saldo von CHF 1.68 auf. Anhand der eingereichten Unterlagen kann zudem davon ausgegangen werden, dass das Konto bei der J. AG entgegen der Darstellung des Rekurrenten, erst am 22. Juni 2016 eröffnet wurde. Den eingereichten Bankauszügen der J. AG können jedoch nur zwei Rechnungen zugewiesen werden. So stimmt die Gutschrift vom 22. September 2016 in der Höhe von CHF 2'238.45 mit der Rechnung der K. AG vom August 2016 überein und die Gutschrift vom 14. November 2016 mit der Rechnung der L. vom September 2016. Weitere Übereinstimmungen fehlen. Auch die Zahlungen für die Löhne oder die Miete lassen sich nicht anhand der eingereichten Bankauszüge eruieren.

### **7.3.**

Die Aufrechnung der Steuern in der Höhe von CHF 2'663.00 ist nicht zu beanstanden und wird von den Rekurrenten zu Recht nicht gerügt.

## **8.**

### **8.1.**

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden bei den selbständig Erwerbenden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung hört die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines selbständig Erwerbenden dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Kosten zu privaten Zwecken nach § 41 Abs. 1 lit. a StG (oder um die Beanspruchung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens zu privaten Zwecken), aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Tilgung von Schulden handelt (§ 41 StG; VGE vom 25. August 2008 [WBE.2007.17]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen.

## **8.2.**

### **8.2.1.**

Das Gemeindesteueramt hat keine Aufrechnung eines Privatanteils für Naturalbezüge vorgenommen.

### **8.2.2.**

Naturalbezüge jeder Art wie der Wert selbst verbrauchter Waren des eigenen Betriebs, stellen steuerbares Einkommen dar (§ 25 Abs. 2 StG). Damit sollen steuerpflichtige Personen mit Naturalbezügen wie Wirte, Hoteliers, Bäcker und Metzger steuerlich gleichbehandelt werden wie steuerpflichtige Personen, die nicht von derartigen Naturalbezügen profitieren können. Letztere müssen entsprechende Leistungen aus ihrem zu versteuernden Einkommen bezahlen (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]; VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]).

Die Naturalbezüge und Entnahmen von Waren und Dienstleistungen des eigenen Betriebs durch den Betriebsinhaber werden zum Marktwert bewertet (§ 6 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]; VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]).

### **8.2.3.**

Das Merkblatt N1/2007 ("Naturalbezüge von selbständig Erwerbenden") der Eidgenössischen Steuerverwaltung ("ESTV"), anwendbar für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre, bewertet die Warenbezüge von Inhabern von Lebensmittelgeschäften (ohne Tabakwaren) mit CHF 5'280.00 pro Jahr für Erwachsene und für Kinder bis 6 Jahre mit CHF 1'320.00. Das Merkblatt N1/2007 hält fest, dass die angegebenen Pauschalbeträge Durchschnittsansätze darstellen, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

### **8.2.4.**

Es liegen aufgrund der Akten keine Hinweise vor von diesen Ansätzen abzuweichen. Folglich sind CHF 11'880.00 ([2x CHF 5'280.00] + CHF 1'320.00) für den Privatanteil Naturalbezüge aufzurechnen.

## **8.3.**

### **8.3.1.**

Die Rekurrenten beantragen weiter, die Aufrechnung des Privatanteils von CHF 6'775.00 für das Auto vollständig zu streichen.

### 8.3.2.

Das Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV.2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass nach dem Merkblatt N1/2007 der ESTV grundsätzlich die Pauschalmethode zur Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten Anwendung zu finden hat (auch sog. Mehrwertsteermethode). Die "proportionale Methode" gemäss Merkblatt N1/2001 ESTV – auf der die Tabelle in der Wegleitung zur Steuererklärung 2016 beruht – ist für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre grundsätzlich nicht mehr anwendbar.

### 8.3.3.

Das Merkblatt N1/2007 der ESTV bestimmt bezüglich Privatanteil an den Autokosten Folgendes (Hervorhebungen im Original):

#### **"5. Privatanteil an den Autokosten**

Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

##### **a) Effektive Ermittlung**

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

##### **b) Pauschale Ermittlung**

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nicht nachgewiesen werden, ist pro Monat 0.8 % des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150.00 zu deklarieren."

In lit. b der Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 ist festgehalten, dass

"[d]ie hiernach angegebenen Pauschalbeträge [...] Durchschnittsansätze dar[stellen], von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

### 8.3.4.

Auch wenn – wie bei jeder Pauschalierung – gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert aus der Pauschalierung in einer Vielzahl von Fällen ein angemessenes Resultat. Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % des Kaufpreises pro Monat ist – abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches ("effektive Methode") – bloss in Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung). Wer vom der Pauschalmethode zugrundeliegenden Erfahrungssatz (nach oben oder nach unten) abweichen will, hat den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Wenn der Privatanteil gemäss der Pauschalmethode nach Ansicht der Steuerbehörden zu tief ausfällt, hat diese glaubhaft zu machen und anhand von Indizien

aufzuzeigen, dass ein Abweichen nach oben gerechtfertigt und der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 ESTV mit einer Quote festzusetzen ist. Bringt hingegen der Steuerpflichtige vor, der gemäss der Pauschalmethode bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

#### **8.3.5.**

Die Rekurrenten verbuchten einen Fahrzeugaufwand von insgesamt CHF 14'037.05 (CHF 2'829.60 [1/2 Treibstoff] + CHF 7'515.45 [Fzg. Reparatur / ET] + CHF 1'846.00 [Fzg. Steuer] + CHF 1'846.00 [Fzg. Versicherung]). Es wurden keine Abschreibungen vorgenommen.

Die Steuerkommission Q. ging von einem Fahrzeugaufwand von CHF 10'163.00 aus, schätzte den Privatanteil auf 67 % und rechnete CHF 6'775.00 auf.

#### **8.3.6.**

Die Rekurrenten verfügten im Jahr 2016 über einen Mercedes Bus, der im Dezember 2016 gegen einen Hyundai (Kastenwagen) eingetauscht (Leasing) wurde, sowie einen Opel Zafira und einen Peugeot. Letzteren benutzten die Rekurrenten nur, wenn jemand mit dem Mercedes Bus nach Italien gefahren sei. Sie geben an, dass sie jede zweite Woche zum Wareneinkauf nach Mailand und drei bis viermal pro Jahr nach Sizilien fuhren. Zweimal wöchentlich gingen sie in Zürich einkaufen. Sie belieferten in der Region BS/BL circa 20 Restaurants.

#### **8.3.7.**

Gemäss den Akten wurde die Fahrzeugsteuer und die Fahrzeugversicherung für folgende Kennzeichen BS aaa, BS bbb, BS ccc, BS ddd, BS eee über die Einzelunternehmung des Rekurrenten bezahlt. Aufgrund der Akten kann das Kennzeichen BS ddd dem Hyundai und das Kennzeichen BS ccc dem Opel Zafira zugeordnet werden. Nach der Fahrzeugauskunft der Motorfahrzeugkontrolle war die Einzelunternehmung des Rekurrenten bis 2. März 2017 Halter eines Peugeot 807 2.0 HDi FAP (Kontrollschild BS bbb; Erstinverkehrsetzung 2004, Inverkehrsetzung durch die Einzelunternehmung des Rekurrenten am 9. März 2015). Des Weiteren gehörten im Jahr 2016 ein Sachentransportanhänger der Marke Humbaur HK 1015 (Kontrollschild BS eee; Erstinverkehrssetzung 2005, Inverkehrssetzung durch die Einzelunternehmung des Rekurrenten am 6. Oktober 2014), ein Lieferwagen der Marke Mercedes-Benz 316 CDI (Kontrollschild BS aaa; Erstinverkehrssetzung 2001, Inverkehrssetzung durch die Einzelunternehmung des Rekurrenten am 19. April 2012) sowie ein Lieferwagen der Marke IVECO 35 S 13 V/P Daily (Kontrollschild BS ddd; Erstinverkehrssetzung 2004, Inverkehrssetzung durch die Einzelunternehmung des Rekurrenten am 12. Dezember 2014) zum Fahrzeug-

bestand der Einzelunternehmung des Rekurrenten. Gemäss SelbstdeklARATION in der Steuererklärung verfügten die Rekurrenten privat über einen Peugeot Kombi.

#### **8.3.8.**

Es ist anzumerken, dass offensichtlich nicht nur Geschäftsfahrzeuge im Fahrzeugaufwand verbucht wurden, da die Einzelunternehmung nur zwei Mitarbeiter beschäftigt, hingegen Aufwendungen für fünf Fahrzeuge verbucht wurden. Zudem deklarierte der Rekurrent den Peugeot Kombi als privates Fahrzeug. Gemäss Auskunft des Strassenverkehrsamts verfügten die Rekurrenten im Jahr 2016 über kein auf sie eingelöstes Fahrzeug. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Rekurrenten den Peugeot 807 mit Kontrollschild BS bbb, bei dem es sich um einen sogenannten Van handelt, privat nutzten. Die deklarierten Kosten (Fahrzeugsteuer und Versicherung) für das Kennzeichen BS bbb in der Höhe von CHF 1'560.80 sind aufzurechnen.

Der Auskunft der Motorfahrzeugkontrolle Basel-Stadt lässt sich des Weiteren entnehmen, dass der Opel Zafira A18 mit Kontrollschild BS ccc von D. gefahren wurde und seinen Standort in T. hatte. Es ist daraus zu schliessen, dass es sich dabei um das private Fahrzeug eines Mitarbeiters handelt. Die entsprechenden Kosten wurden über das Geschäft verbucht. Ansonsten hätte im Lohnausweis von D. deklariert werden müssen, dass dem Mitarbeiter ein Fahrzeug für den Arbeitsweg zur Verfügung gestellt wird. In der Folge sind die deklarierten Kosten (Fahrzeugsteuer, Versicherung sowie Reparatur vom 16. November 2016) für das Kennzeichen BS ccc in der Höhe von CHF 2'351.15 aufzurechnen.

Da die Rekurrenten kein Bordbuch führten und keine anderen Nachweise über die geschäftlich und privat mit dem Fahrzeug zurückgelegten Kilometer erbringen können, wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten pauschal ermittelt. Aufgrund der Tatsache, dass es sich beim HUMBAUR HK 1015 sowie beim IVECO 35 S 13 V/P Daily jeweils um ein Fahrzeug / Anhänger mit Kühlkasten mit Aggregat handelt, steht die geschäftliche Nutzung fest. Von einer Aufrechnung eines Privatanteils ist für diese Fahrzeuge abzusehen.

#### **8.3.9.**

Gemäss Merkblatt ESTV N1/2007, Ziff. 5 b, sind 0.8 % des Kaufpreises, mindestens aber CHF 150.00 pro Monat steuerlich als Privatanteil zu deklarieren. Das heisst, bei einem grob geschätzten Preis von CHF 25'000.00 im Jahr 2016 für den Erwerb eines Gebrauchtwagens der Marke Mercedes-Benz 316 CDI mit Erstzulassung 2001 sowie CHF 35'000.00 im Jahr 2016 für den Erwerb eines Neuwagens Hyundai H350 2.5 im Dezember 2016 (<https://www.comparis.ch> und <https://www.autoscout24.ch>) ergeben 9.6 % des Kaufpreises einen Betrag von CHF 2'680.00. Gemäss Merkblatt

N1/2007 sind bei pauschaler Ermittlung des Privatanteils jedenfalls mindestens CHF 1'800.00 pro Jahr vom Aufwand abzuziehen.

#### **8.3.10.**

Ein Abweichen vom Pauschalansatz nach dem Merkblatt N1/2007 von 0.8 % des Kaufpreises pro Monat oder 9.6 % pro Jahr nach unten wäre nur bei Vorliegen einer sehr tiefen privaten Nutzung angezeigt, die von den Rekurrenten nicht belegt wurde.

Wie bereits oben erwähnt sind zusätzlich die Kosten im Umfang von CHF 3'911.95 (CHF 1'560.80 + CHF 2'351.15) für die beiden Kennzeichen (BS ccc und BS bbb) aufzurechnen, da naheliegt, dass diese Fahrzeuge ausschliesslich privat genutzt wurden.

#### **8.3.11.**

Folglich ist der Privatanteil an den Fahrzeugkosten auf CHF 6'591.95 (CHF 2'680.00 + CHF 3'911.95) festzulegen. Dies entspricht einem Privatanteil von rund 47 %. Im Anbetracht dessen, dass der Rekurrent trotz Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichtes unter Hinweis auf die Mitwirkungspflicht gemäss § 197 Abs. 4 StG nicht vermochte, den Kilometernachweis zu erbringen, und aufgrund der Hinweise in den Akten, dass nebst den geschäftlich genutzten Fahrzeugen noch Aufwendungen für die Privatfahrzeuge bilanziert wurden, ist ein Privatanteil von weniger als die Hälfte nicht zu beanstanden.

Im Übrigen stellen die unter "Treibstoff" verbuchten Kosten für Ordnungsbussen in der Höhe von CHF 800.00 private Lebenshaltungskosten dar und sind ebenfalls aufzurechnen.

#### **8.4.**

Zusammenfassend sind folgende Korrekturen vorzunehmen. Der Warenaufwand ist auf CHF 285'482.50 zu korrigieren. Der übrige Aufwand beträgt CHF 105'128.00. Dies entspricht einem Aufwand von insgesamt CHF 390'610.50. Diesem sind ein Ertrag gemäss Selbstdeklaration von CHF 370'217.75 sowie die Auszahlung der Versicherung in der Höhe von CHF 10'900.00, insgesamt CHF 381'117.75 gegenüberzustellen. Zu diesem Betrag sind die Einnahmekorrektur aufgrund des fehlenden Bruttogewinnes von CHF 14'800.00, die Steuern von CHF 2'662.95, der Privatanteil Naturalbezüge von CHF 11'880.00, der Privatanteil an den Fahrzeugkosten von CHF 6'591.95 sowie die Ordnungsbussen von CHF 800.00 aufzurechnen. Folglich beträgt der steuerbare Reingewinn nach Korrekturen CHF 27'242.00 (CHF 417'852.65 ./. CHF 390'610.50).

Der Rekurs ist damit teilweise gutzuheissen. Dementsprechend reduziert sich das satzbestimmende Einkommen von CHF 93'238.00 um

CHF 12'382.00 auf CHF 80'856.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

## **9.**

### **9.1.**

Die Rekurrenten reichten am 4. November 2020 ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ein. Begründet wird das Gesuch mit dem Fehlen der erforderlichen finanziellen Mittel für die Prozessführung.

### **9.2.**

Die Steuergesetze enthalten keine eigene Regelung der unentgeltlichen Rechtspflege. Der Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege und unentgeltlichen Rechtsbeistand hat Verfassungsrang (Art. 29 Abs. 3 BV). § 34 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) konkretisiert diesen Anspruch und bestimmt, dass Verfahrensbeteiligten die Bezahlung von Kosten und die Leistung von Kostenvorschüssen erlassen werden kann, wenn sie die Bedürftigkeit nachweisen und ihr Begehren nicht offensichtlich aussichtslos ist. Unter den gleichen Voraussetzungen kann eine unentgeltliche Rechtsvertretung bestellt werden, wenn dies durch die Rechtslage gerechtfertigt ist und zur Wahrung der Interessen der Partei notwendig ist.

### **9.3.**

Ob die unentgeltliche Rechtspflege gewährt werden kann, hängt zunächst von der Frage der Mittellosigkeit der Gesuchsteller ab. Diesbezüglich ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Einkommens- und Vermögenslage sowie der Höhe der mutmasslichen Prozesskosten zu prüfen, ob die Gesuchsteller in der Lage sind, innert vernünftiger Frist die Prozesskosten aus ihrem Vermögen oder den zivilprozessualen Zwangsbedarf übersteigenden Einkommensüberschüssen zu tilgen (VGE vom 10. März 2008 [WBE.2008.35]). Dabei ist auf die Richtlinien der Schuldbetreibungs- und Konkurskommission des Obergerichts für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Fassung vom 21. Oktober 2009) abzustellen. Mittellosigkeit liegt danach vor, wenn die Gesuchsteller kein Vermögen besitzen, ihr Einkommen den betreibungsrechtlichen Bedarf, auf dem ein Zuschlag auf dem betreibungsrechtlichen Grundbetrag von 25 % zu machen ist, nicht übersteigt und sie die zur Prozessführung erforderlichen Geldmittel nicht binnen nützlicher Frist beschaffen können (VGE vom 21. Juli 2010 [WBE.2010.217], mit Hinweisen).

Die finanziellen Verhältnisse der Rekurrenten sind nicht lückenlos ausgewiesen oder geben mindestens zu Zweifeln Anlass. Dem Gesuch wurde lediglich ein Kontoauszug beigelegt. In der Steuererklärung 2016 wurde je-

doch auch ein Vermögen in Höhe von CHF 391'411.00 deklariert. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist folglich abzuweisen. Dementsprechend werden die Rekurrenten kostenpflichtig.

**9.4.**

Die Rekurrenten obsiegen zu rund 30 %, weshalb ihnen die Kosten des Rekursverfahrens zu 70 % aufzuerlegen sind (§ 189 Abs. 1 StG).

**9.5.**

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Soweit auf den Rekurs einzutreten ist, wird das satzbestimmende Einkommen in teilweiser Gutheissung des Rekurses auf CHF 80'856.00 festgesetzt.

**2.**

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen

**3.**

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.

**4.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 700.00, zu 70 % mit CHF 490.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Steueramt Q./S.

---

### 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, 21. April 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner