

**3-RV.2021.108**

P 167

**Urteil vom 19. Oktober 2023**

|           |                                                                                |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Wick<br>Richter Lämmli<br>Gerichtsschreiber Ceni |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrentin | <b>A.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Rechtsanwältin,  
Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

|            |                                                                                                                                     |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 3. Juni 2021</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

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

### **1.**

Mit Verfügung vom 22. September 2020 wurde A.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 113'450.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Nebst den deklarierten Unterhaltsbeiträgen, wurde A.\_\_\_\_\_ nach Ermessen ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 angerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 22. September 2020 hat A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 22. Oktober 2020 Einsprache erhoben. Sie stellte sinngemäss den Antrag, dass die Ermessensveranlagung durch eine Veranlagung gemäss der eingereichten Steuererklärung 2018 zu ersetzen sei.

### **3.**

Mit Entscheid vom 3. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 3. Juni 2021 (Zustellung am 8. Juni 2021) hat A.\_\_\_\_\_ mit Rekurs vom 2. Juli 2021 (Postaufgabe am 5. Juli 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt sinngemäss den Antrag, die Ermessensveranlagung sei aufzuheben.

### **5.**

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

### **6.**

Mit Schreiben vom 12. November 2021 und 10. Dezember 2021 reichte A.\_\_\_\_\_ weitere Eingaben ein.

### **7.**

Mit Schreiben vom 24. Mai 2022 liess A.\_\_\_\_\_ Stellung nehmen und folgende Anträge stellen:

- "1. In Gutheissung der Beschwerde sei der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 3. Juni 2021 aufzuheben und festzustellen, dass die Veranlagung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nichtig ist.

2. Eventualiter sei in Gutheissung der Beschwerde der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 3. Juni 2021 aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf CHF 25'850.00 zu reduzieren.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

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

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ vorgenommen.

**9.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2021.107 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017, 3-BB.2022.1 betreffend Direkte Bundessteuer 2017 und 3-BB.2021.11 betreffend Direkte Bundessteuer 2018 in Sachen von A.\_\_\_\_\_ beigezogen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### **2.**

Die Rekurrentin hat in ihrer Steuererklärung 2018 Einkünfte aus Unterhaltsbeiträgen in der Höhe von CHF 29'389.00 und einen Abzug von CHF 739.00 für persönliche Beiträge nicht erwerbstätiger Personen an die SVA Aargau deklariert. Das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ rechnete zum deklarierten Einkommen ermessensweise CHF 100'000.00 aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit auf.

Diese Aufrechnung ist vorliegend umstritten und Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen. Dabei ist nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 4). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob die Rekurrentin mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen (Erw. 6) und das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ sein Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (Erw. 7 und 8). Zudem ist zu prüfen, ob die Ermessensveranlagung nichtig ist (Erw. 9).

### **3.**

#### **3.1.**

##### **3.1.1.**

Die Rekurrentin ist Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelunterschrift und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift der B.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: B.\_\_\_\_\_ AG) mit Sitz in R.\_\_\_\_\_.

##### **3.1.2.**

Die B.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz in R.\_\_\_\_\_ wurde am tt.mm.1964 gegründet. Sie bezweckt die (...). Sie kann auch Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen.

#### **3.2.**

Die Steuererklärung 2018 der Rekurrentin ist am 25. März 2019 beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ eingegangen.

### 3.3.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2020 ersuchte das Gemeindesteueramt Q. \_\_\_\_\_ die Rekurrentin um Aktenergänzung. Konkret wurden folgende Unterlagen einverlangt:

"Vielen Dank für die Steuererklärung und die eingereichten Belege. Damit wir die Steuerveranlagung vornehmen können, benötigen wir noch folgende Unterlagen:

- Arbeitsvertrag und Stellenbeschrieb Ihrer Anstellung bei der B. \_\_\_\_\_ AG
- Belegmässiger Nachweis der erhaltenen Entschädigungen 2018 Ihrer Tätigkeit als Geschäftsleiterin und Verwaltungsrätin bei der B. \_\_\_\_\_ AG
- Nachweis Ihrer Beteiligungen an der B. \_\_\_\_\_ AG per 31.12.2018
- Belegmässiger Nachweis der erhaltenen Dividenden im Jahr 2018 der B. \_\_\_\_\_ AG
- Kontodetails der Konten 2000 und 2060 (recte: 2260) des Jahres 2018 der B. \_\_\_\_\_ AG"

Nachdem die Rekurrentin innert Frist keine Unterlagen eingereicht hatte, mahnte das Gemeindesteueramt Q. \_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 22. Juli 2020 unter Ansetzung einer 20-tägigen Frist letztmalig. Mit Schreiben vom 20. August 2020 nahm die Rekurrentin verspätet Stellung. Sie erklärte, dass kein Arbeitsvertrag mit der B. \_\_\_\_\_ AG bestehe, sie keine Entschädigung und Dividenden von der B. \_\_\_\_\_ AG erhalte, keine Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG halte und kein Guthaben bei der B. \_\_\_\_\_ AG habe.

### 3.4.

Das Gemeindesteueramt Q. \_\_\_\_\_ veranlagte die Rekurrentin zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 113'450.00. Nebst den deklarierten Unterhaltsbeiträgen wurde ermessenweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 aufgerechnet.

### 3.5.

Mit Einsprache vom 22. Oktober 2020 machte die Rekurrentin geltend, dass sie die Steuerrechnung als willkürlich und ohne jegliche Grundlage erachte. Beweismittel wurden dabei keine eingereicht.

### 3.6.

Die Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_ hielt im Einspracheentscheid an der Veranlagung fest. Die Rekurrentin habe im Einspracheverfahren keine Beweismittel eingereicht und habe somit den wirklichen Sachverhalt nicht beweisen können. Es bleibe daher bei der Ermessensveranlagung. Weiter stellte sie fest, dass die Festsetzung des Einkommens aus unselbstständiger

ger Tätigkeit im Betrag von CHF 100'000.00 nach pflichtgemässen Ermessen erfolgt sei. Dieses werde nach nochmaliger Überprüfung nicht als unangemessen hoch erachtet. Daher sei die Einsprache abzuweisen.

### 3.7.

Die Rekurrentin liess in Rekurs und Stellungnahme geltend machen, dass es für ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 keine Anhaltspunkte gäbe. Es sei kein Geldfluss von der B.\_\_\_\_\_ AG an die Rekurrentin erfolgt. Alle der Steuerkommission bekannten Informationen und Unterlagen, insbesondere die Jahresrechnung, die Steuererklärung sowie die Steuerveranlagung der B.\_\_\_\_\_ AG zeigten auf, dass die Gesellschaft kaum Umsatz erzielt und keinen Lohnaufwand ausgewiesen habe. Aufgrund der Inaktivität der Gesellschaft habe die Rekurrentin für diese als Verwaltungspräsidentin nur ein Minimalpensum geleistet, welches nicht entschädigt worden sei. Die nach Ermessen vorgenommene Aufrechnung des Lohnes aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sei so krass falsch und objektiv in keiner Art und Weise nachvollziehbar, dass die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nichtig sei.

Die eingereichte Steuererklärung 2018 sei wahrheitsgetreu ausgefüllt worden. Die Rekurrentin habe lediglich Unterhaltsbeiträge erhalten. Einer Erwerbstätigkeit sei die Rekurrentin nicht nachgegangen. Sie sei zwar als Verwaltungsrätin der B.\_\_\_\_\_ AG im Handelsregister eingetragen. Entgegen der Annahme der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ erfordere diese Tätigkeit aber kein Vollzeitpensum. Im Gegenteil, die Tätigkeit der Gesellschaft beschränke sich auf das Halten und Verwalten einer einzigen Liegenschaft in Q.\_\_\_\_\_, welche aufgrund eines vom Dorfbach verursachten Wasserschadens in den Jahren 2017 und 2018 nicht habe vermietet werden können. Die Gesellschaft sei deshalb im Jahr 2018 inaktiv gewesen und habe keine Mitarbeiter beschäftigt. Generell sei die Rekurrentin im Jahr 2018 keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen. Daher habe sie auch kein Erwerbseinkommen erzielt, weshalb sie als Nichterwerbstätige, wie in der Steuererklärung deklariert, konsequenterweise AHV-Beiträge entrichtet habe.

Die Rekurrentin habe ihre Mitwirkungspflicht nicht verletzt. Sie habe ihre Steuererklärung eingereicht und auf die Nachfrage der Steuerkommission reagiert. Die Rekurrentin habe mitgeteilt, dass sie nicht an der B.\_\_\_\_\_ AG beteiligt sei und entsprechend keine Dividende erhalten habe. Da kein schriftlicher Arbeitsvertrag existiere und sie von dieser Gesellschaft keinen Lohn bezogen habe, sei die Einreichung von Verträgen und Belegen über erhaltene Zahlungen der B.\_\_\_\_\_ AG nicht möglich gewesen. Indem die Rekurrentin die verlangten Informationen erteilt habe, habe sie ihre Verfahrens- bzw. Mitwirkungspflichten erfüllt. Damit seien die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung nicht erfüllt gewesen. Die

Einsprache der Rekurrentin sei formgerecht erfolgt und leide an keinem formellen Mangel.

Weiter liess die Rekurrentin geltend machen, dass aus der Jahresrechnung 2018 der B.\_\_\_\_\_ AG ersichtlich sei, dass kaum Erträge vereinnahmt werden konnten und dass die Gesellschaft 2018 einen Verlust erzielt habe. Entsprechend sei die Gesellschaft ausschliesslich mit der Minimalsteuer veranlagt worden. Aus der Steuerkommission vorliegenden Unterlagen ergebe sich ohne Zweifel, dass der Rekurrentin im Jahr 2018 kein Lohn von der B.\_\_\_\_\_ AG zugeflossen sei. Es habe entsprechend keine Unsicherheit betreffend die festzulegenden Steuerfaktoren bestanden. Die Rekurrentin hätte gemäss Selbstdекlaration veranlagt werden müssen.

Die Steuerkommission habe das Einkommen der Rekurrentin zu Unrecht aus einer im Internet frei verfügbaren Information, welche nicht verifiziert worden sei, abgeleitet bzw. auf Durchschnittslöhne für eine Tätigkeit, welche sie gar nicht ausgeübt habe, abgestellt. Dies habe zu einer Steuerforderung von rund 80 % (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer von insgesamt rund CHF 23'000.00 bei einer Rente [Unterhaltsbeiträge] von gut CHF 29'000.00) des tatsächlich erzielten Renteneinkommens geführt. Damit habe sie ihr Ermessen krass missbraucht, was zur Nichtigkeit der Veranlagung führe. Die Veranlagung sei einerseits krass falsch (das veranlagte Erwerbseinkommen sei ohne Grundlage auf CHF 100'000.00 festgesetzt worden) und andererseits habe die Steuerkommission grobe Verfahrensfehler begangen, indem sie der Rekurrentin ohne jegliche Anhaltspunkte eine Tätigkeit unterstellt habe, welche die Rekurrentin gar nicht ausgeübt habe.

#### **4.**

##### **4.1.**

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 (§ 191 Abs. 3 StG).

##### **4.2.**

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 (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz a.a.O., § 191 StG N 14; M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196). Das Erfordernis eines Untersu-

chungsnotstands 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 (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Juli 2017 [2C\_679/2016, 2C\_680/2016] und VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

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] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

#### **4.3.**

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. Diese Aufforderung ist gegebenenfalls zu mahnen. 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 (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

#### **4.4.**

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich die Überprüfung bzw. der Vergleich mit Erfahrungszahlen auf. Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden. Sind Erfahrungszahlen vorhanden, ist bei Ermessensveranlagungen in der Regel auf diese abzustellen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich vom 5. Juli 1988 = StE 1989 ZH B 93.5 Nr. 12). Die Anwendung von Erfahrungszahlen setzt jedoch stets

voraus, dass ein brauchbarer Anknüpfungspunkt bekannt ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 31). Weichen die deklarierten Angaben wesentlich von den Erfahrungszahlen ab, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 23).

#### **4.5.**

##### **4.5.1.**

Die Rekurrentin wurde im Veranlagungsverfahren aufgefordert weitere Unterlagen einzureichen. Nachdem die Rekurrentin innert Frist nicht reagierte, wurde sie gemahnt (vgl. Mahnung vom 22. Juli 2020). Die Rekurrentin nahm nach abgelaufener Frist, jedoch noch vor der Veranlagung Stellung und teilte dem Gemeindesteueramts Q.\_\_\_\_\_ mit, dass mit der B.\_\_\_\_\_ AG kein Arbeitsvertrag bestehe, sie von dieser keine Entschädigung und keine Dividenden erhalte, sie nicht an der B.\_\_\_\_\_ AG beteiligt sei und sie kein Guthaben bei der B.\_\_\_\_\_ AG habe. Unterlagen reichte sie dazu keine ein.

##### **4.5.2.**

Die Rekurrentin bestreitet nicht, dass sie für die B.\_\_\_\_\_ AG zumindest ein Minimalpensum ausübte. Auch wenn kein schriftlicher Arbeitsvertrag bestand, hätte die Rekurrentin zumindest einen Stellenbeschrieb in Bezug auf ihre Tätigkeit für die B.\_\_\_\_\_ AG einreichen können. Weiter ist festzuhalten, dass die Rekurrentin die einverlangten Kontendetails der B.\_\_\_\_\_ AG, unabhängig davon, ob sie ein Guthaben gegenüber der Gesellschaft hatte, ohne grösseren Aufwand hätte beschaffen und einreichen können. Weder das eine noch das andere hat die Rekurrentin jedoch getan, so dass aufgrund ihrer fehlenden Mitwirkung ein Untersuchungsnotstand entstand.

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hat deshalb zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

#### **5.**

##### **5.1.**

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). 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).

##### **5.2.**

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (vgl. AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung

allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Bundesgerichtsurteil vom 29. April 2009 [2C\_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Bundesgerichtsurteil vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

### **5.3.**

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18, mit Hinweisen).

## **6.**

### **6.1.**

Die Rekurrentin hat den Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren angetreten, indem sie geltend machte, dass sie die Steuerrechnung als willkürlich und ohne jegliche Grundlage erachte. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob der Rekurrentin der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung gelungen ist.

### **6.2.**

#### **6.2.1.**

Mit Bezug auf das Rekursverfahren ist darauf hinzuweisen, dass im Einspracheverfahren fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekursverfahren nicht mehr berücksichtigt werden können, sofern zuvor eine Aufforderung und ein Hinweis auf die Säumnisfolgen erfolgt ist (§ 194 Abs. 2 StG). Dies war vorliegend der Fall, hat doch das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ in der letzten Mahnung vom 22. Juli 2020 ausdrücklich auf den Beweismittelausschluss hingewiesen. Die von der Rekurrentin und von ihrer Vertreterin im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen sind somit unbeachtlich.

#### **6.2.2.**

In der Einsprache wurde von der Rekurrentin lediglich festgehalten, dass sie gegen die Steuerveranlagung 2018 Einsprache erhebe und dass sie die Steuerrechnung als willkürlich und ohne jegliche Grundlage erachte. Die Einsprache enthält weder eine Begründung noch Beweismittel, welche substantiieren würden, dass die Steuerveranlagung willkürlich und ohne jegliche Grundlage sein sollte. Die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung konnte damit nicht nachgewiesen werden.

### **6.3.**

Insgesamt ist festzustellen, dass der Rekurrentin der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht gelungen ist.

## **7.**

### **7.1.**

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

### **7.2.**

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§ 191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso grösser ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

### **7.3.**

#### **7.3.1.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ rechnete der Rekurrentin ermessensweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 auf. Aus den Akten und insbesondere aus dem Einspracheentscheid geht nicht hervor, woraus die Steuerkommission die Höhe dieses Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 hergeleitet hat. Aus den beigezogenen Akten des Verfahrens 3-BB.2022.1 (Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 3. Juni 2021 betreffend direkte Bundessteuer 2017) ergibt sich, dass in der Steuerveranlagung 2017 der Rekurrentin ebenfalls ermessensweise ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 aufgerechnet wurde. Aus dem Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 6. Dezember 2021 betreffend direkte Bundessteuer 2017 kann folgende Herleitung zur Höhe der Aufrechnung von CHF 100'000.00 als unselbstständiges Einkommen entnommen werden:

"Auf der Website *lohnanalyse.ch* wird für die Tätigkeit als Geschäftsführer\*in ein Bruttolohn zwischen CHF 72'800 und CHF 500'000 pro Jahr aufgeführt. Der

Durchschnittslohn wird mit CHF 183'427 ausgewiesen. Für eine Tätigkeit im Teilzeitpensum wird ein Durchschnittslohn von CHF 99'692 angezeigt.

Die Veranlagungsbehörde ist von einer Tätigkeit im Teilzeitpensum ausgegangen und hat den dafür ausgewiesenen Durchschnittslohn gemäss der Website *lohnanalyse.ch* von CHF 99'692 auf CHF 100'000 aufgerundet.

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ sieht in der Festsetzung des Lohnes aus der B.\_\_\_\_\_ AG keine Überschreitung des Ermessensspielraums. In der Veranlagungsverfügung wurde das ermessensweise festgesetzte Einkommen unter Ziff. 1.1 *als Lohnausweis B.\_\_\_\_\_ AG nach Ermessens 100'000* ausgewiesen."

### 7.3.2.

Die Webseite *lohnanalyse.ch* wird von einer deutschen Gesellschaft betrieben und hat als Vision den Aufbau einer umfassenden, unabhängigen, kostenfreien und länderübergreifenden Lohndatenbank für Deutschland, die Schweiz und Österreich (vgl. [www.lohnanalyse.ch/ch/service/ueber-lohn-analyse.html](http://www.lohnanalyse.ch/ch/service/ueber-lohn-analyse.html)). Weiter wird die Funktionsweise folgendermassen beschrieben:

"Alle Löhne auf unserer Plattform wurden ausschließlich von Benutzern der Plattform selber eingegeben. Jeden Monat erhalten wir auf diesem Wege rund 800 neue Lohneinträge - unterteilt nach Land, Bundesland/Kanton, Geschlecht, Qualifikation und weiteren Lohnparametern wie Urlaubstage und Wochenarbeitszeit.

Jeder Lohneintrag wird von *lohnanalyse* in zwei Schritten überprüft:

- Nach der Eintragung nimmt unser System eine automatische Plausibilitätsprüfung vor, indem der Lohn mit den bereits eingetragenen Löhnen verglichen wird. Weicht der Lohn übernatürlich ab, wird dies entsprechend registriert
- Der Lohneintrag wird zu einem unserer Redakteure geschickt. Dieser kontrolliert in einem weiteren Schritt ob die Angaben zueinander passen. Erst nach diesem zweiten Prüfpunkt wird der Eintrag entweder freigeschaltet oder aber überarbeitet oder gelöscht.

Mit diesem Verfahren können wir sicherstellen, eine größtmögliche Qualität für unsere Besucher anzubieten. Momentan ist *lohnanalyse* auf die DACH-Region (Deutschland, Österreich, Schweiz) beschränkt. Ein Ausbau auf weitere Länder und Sprachen ist bereits geplant..."

Es handelt sich dabei somit um eine Datenbank, welche Daten von Benutzern der Plattform zusammenführt und kategorisiert.

### 7.3.3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob vorliegend die Auswertungen der Webseite *lohnanalyse.ch* von der Vorinstanz zu Recht als Erfahrungszahlen für eine Ermessensveranlagung beigezogen werden durften.

Unter Erfahrungszahlen versteht man Kennzahlen, die durch statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden.

Gemäss eigenen Angaben werden jeden Monat 800 neue Lohneinträge aufgenommen. Über die Anzahl der effektiv in die Datenbank aufgenommenen Einträge und bei wie vielen Einträgen es sich effektiv um Schweizer Löhne von Geschäftsführerinnen und Geschäftsführer handelt, ist nicht bekannt. Es kann folglich nicht beurteilt werden, ob es sich um eine repräsentative Anzahl handelt. Über die Zuverlässigkeit der Angaben kann festgehalten werden, dass die Einträge, bevor sie in die Datenbank aufgenommen werden, einer Plausibilitätsprüfung unterzogen werden. Wie diese Prüfung konkret ausgestaltet bzw. durchgeführt wird, ist nicht bekannt.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die Auswertungen der Webseite lohnanalyse.ch nicht genügen, um als Erfahrungszahlen beigezogen zu werden. Es kann nicht beurteilt werden, ob für eine Ermessensveranlassung die Anzahl der Einträge repräsentativ bzw. die Angaben zuverlässig sind.

#### **7.4.**

Indem die Vorinstanz die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat, hat sie ihr Ermessen fehlerhaft und nicht pflichtgemäss ausgeübt.

### **8.**

#### **8.1.**

Das Bundesamt für Statistik (BFS) bietet den statistischen Lohnrechner "Salarium" (nachfolgend: Salarium BFS) an. Dieser bietet die Möglichkeit, für eine spezifische Arbeitsstelle (Region, Wirtschaftszweig, Berufsgruppe usw.) und anhand frei wählbarer individueller Merkmale (Alter, Ausbildung, Dienstjahre usw.) den monatlichen Bruttolohn (Zentralwert bzw. Median) und die Streuung der Löhne zu berechnen. Die geschätzten monatlichen Bruttolöhne basieren auf Daten der Schweizerischen Lohnstrukturerhebung (LSE) 2020 und stützen sich auf mehr als 1.2 Millionen Lohnangaben von Angestellten aus der Privatwirtschaft. Insofern handelt es sich bei den Ergebnissen des Salariums BFS um Kennzahlen, die durch die statistische und kalkulatorische Auswertung einer repräsentativen Anzahl von zuverlässigen Angaben gewonnen wurden. Sie können folglich grundsätzlich als Erfahrungszahlen beigezogen werden.

#### **8.2.**

Gemäss Angaben der Rekurrentin führt sie für die B. \_\_\_\_\_ AG ein Minimalpensum aus. Wie hoch dieses Pensum ist, geht aus den Akten nicht hervor.

Eine Schätzung gestaltet sich ebenfalls schwierig, da praktisch keine Angaben über ihre Tätigkeiten als Geschäftsführerin und Verwaltungsratspräsidentin vorhanden sind. Die Tätigkeit der B.\_\_\_\_\_ AG beschränkt sich auf das Halten und Verwalten einer einzigen Liegenschaft in Q.\_\_\_\_\_. Aufgrund immer wieder auftretender Wasserschäden, welche durch die Überflutung eines naheliegenden Baches verursacht wurden, konnte die Liegenschaft in den Jahren 2017 und 2018 nicht wie geplant vermietet werden. Die Gesellschaft sei deswegen inaktiv gewesen. Es muss deshalb angenommen werden, dass die Rekurrentin im Jahr 2018 als Geschäftsführerin einer Immobiliengesellschaft zwar keine klassischen Verwaltungstätigkeiten aufgrund bestehender Mietverhältnissen tätigte, aber sehr wohl aufgrund der Schäden an der Liegenschaft zumindest dafür sorgen musste, dass diese Schäden repariert wurden. Hinzu kommt der umfangreiche Schriftenwechsel mit der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_. Welches Pensum die Rekurrentin für diese Tätigkeiten benötigte, ist zwar kaum genau zu bestimmen, jedoch kann durchaus davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin inklusive den Tätigkeiten als Verwaltungsratspräsidentin ein Pensum von 20 % (8.4 Stunden pro Woche) erfüllte.

### 8.3.

Gemäss Salarium BFS beträgt der Medianwert für eine weibliche 56-jährige Führungskraft (mit abgeschlossener Berufsausbildung) des oberen und mittleren Kaders mit 4 Dienstjahren (Kauf Liegenschaft in Q.\_\_\_\_\_ durch die B.\_\_\_\_\_ AG erfolgte 2014) und einem Pensum von 8.4 h/Woche in einem Unternehmen von weniger als 20 Beschäftigten im Grundstücks- und Wohnungswesen CHF 1'679.00. Der Lohn umfasst den Bruttolohn vor Abzug der Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen, Naturalleistungen, regelmässig ausbezahlte Prämien-, Umsatz- oder Provisionsanteile, Erschwerniszulagen, 1/12 des 13. Monatslohnes und 1/12 der Sonderzahlungen. Somit ergibt sich ein Zentralwert von jährlich CHF 20'148.00. Abzüglich eines Abzuges von 8,9 % (AHV/IV/EO: 5,3 %; ALV: 1,1 %; NBU: 1%; KTG: 1,5%) für die Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen ergäbe sich ein Nettojahressalär von CHF 18'355.00.

### 8.4.

Aus dem Abschluss der B.\_\_\_\_\_ AG ergeben sich im Jahr 2018 keine verbuchten Lohnaufwendungen. Es sind auch keine Aufwendungen für geldwerte Leistungen der B.\_\_\_\_\_ AG an Beteiligte bekannt. Lediglich die "Debiti verso azionisti" erhöhten sich um CHF 1'000.00. Das Konto 2000 "Debiti per forniture e prestazioni" veränderte sich um CHF 7'350.00. Daraus kann – mangels eingereichter Kontodetails der Konti 2000 und 2260 – nicht ausgeschlossen werden, dass der Rekurrentin Gelder zugeflossen sind. Die diesbezügliche Unsicherheit hat sie aufgrund der ungenügenden Mitwirkung zu verantworten. Insoweit ist das gestützt auf das Salarium BFS ermittelte Einkommen moderat zu reduzieren.

### **8.5.**

Im Ergebnis ist die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 auf CHF 10'000.00 herabzusetzen.

## **9.**

### **9.1.**

Die Rekurrentin lässt zudem die Nichtigkeit der Ermessensveranlagung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 beantragen.

### **9.2.**

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung (bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

- a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist,
- b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und
- c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D\_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C\_679/2016, 2C\_680/2016]).

In Bezug auf Ermessensveranlagungen hat das Bundesgericht diese Grundsätze dahingehend konkretisiert, dass von der Nichtigkeit einer solchen erst auszugehen ist, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und "in krasse Willkür" verfällt, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.3; 2C\_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3; 2C\_679/2016, 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017, Erw. 5.3.3 f.). Handelt es sich dagegen um einen mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemäsem

Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

### **9.3.**

Die Rekurrentin macht geltend, dass die nach Ermessen vorgenommene Aufrechnung des Lohnes aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit so krass falsch und objektiv in keiner Art und Weise nachvollziehbar sei, dass die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nichtig sei. Die Steuerkommission habe das Einkommen der Rekurrentin zu Unrecht aus einer im Internet frei verfügbaren Information, welche nicht verifiziert sei, abgeleitet bzw. auf Durchschnittslöhne für eine Tätigkeit, welche sie gar nicht ausgeübt habe, abgestellt. Dies habe zu einer völlig unverhältnismässigen Steuerforderung von rund 80 % des tatsächlich erzielten Renteneinkommens geführt. Damit habe sie ihr Ermessen krass missbraucht, was zur Nichtigkeit der Veranlagung führe.

### **9.4.**

Wie bereits festgestellt, hat die Vorinstanz ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt, indem sie die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 aus der Datenbank lohnanalyse.ch hergeleitet hat. Es handelt sich dabei aber nicht um einen aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel. Vielmehr handelt es sich um einen minder erheblichen inhaltlichen Mangel, der bloss zur Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung führt. Auch ist nicht festzustellen, dass die Vorinstanz in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Prüfungspflicht verstossen hat und "in krasse Willkür" verfallen ist, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der Rekurrentin bemessen hat. Insbesondere ist hervorzuheben, dass die Rekurrentin durch die Wahrnehmung ihrer Mitwirkungspflichten eine Ermessensveranlagung verhindern konnte.

### **9.5.**

Es ist festzuhalten, dass die Ermessensveranlagung nicht nichtig ist.

## **10.**

### **10.1.**

Abweichend von der Selbstdeklaration wurden der Rekurrentin Beteiligungen (Aktien) an der B.\_\_\_\_\_ AG in der Höhe von CHF 100'000.00 im Vermögen aufgerechnet. Im Rekurs liess die Rekurrentin geltend machen, dass sie zu keiner Zeit Aktien der B.\_\_\_\_\_ AG im Eigentum gehabt habe. Diese würden seit der Gründung der Gesellschaft von deren Ehemann gehalten.

### **10.2.**

Die steuerpflichtige Person braucht ein Rechtsschutzinteresse, um einen Einspracheentscheid anfechten zu können (vgl. Art. 48 Abs. 1 lit. c des

Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG]). Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels der steuerpflichtigen Person einen praktischen Nutzen bringen kann, d.h. einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2017 [2C\_514/2017] = StE 2018 B 74.22.1 Nr. 3 = StR 2018 S. 356; VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.74]).

### **10.3.**

Da das steuerbare Vermögen gemäss Ermessensveranlagung CHF 0.00 beträgt, hätten die Rekurrentin bei einer Reduktion bzw. Streichung der Vermögenswerte keinen praktischen Nutzen. Es besteht in diesem Punkt daher kein Rechtsschutzinteresse. Auf den Rekurs ist deshalb in diesem Punkt nicht einzutreten.

### **11.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hat zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen, da die Rekurrentin im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung nicht im erforderlichen Ausmass mitgewirkt hat. Nichtigkeit der Ermessensveranlagung liegt nicht vor. Der Rekurrentin ist der Unrichtigkeitsbeweis der Ermessensveranlagung nicht gelungen. Durch die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von CHF 100'000.00 hat die Vorinstanz ihr Ermessen jedoch nicht pflichtgemäss ausgeübt. Sodann ist die Aufrechnung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 100'000.00 auf CHF 10'000.00 zu reduzieren.

### **12.**

#### **12.1.**

Als Folge der Reduktion des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sind die Berufsauslagen anzupassen.

#### **12.2.**

Für die Berechnung der Autokosten ist eine Wegstrecke von 52 Kilometer, 2 Fahrten pro Tag, 44 Tage (20 % Pensum) und einem Ansatz von CHF 0.70 pro Kilometer massgebend. Insgesamt resultieren daraus Autokosten von CHF 3'203.00. Für die auswärtige Verpflegung ist ein Tagessatz à CHF 15.00 einzusetzen. Daraus resultieren Kosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 660.00 (44 Tage à CHF 15.00). Der Pauschalabzug beträgt CHF 2'000.00 (Mindestabzug). Insgesamt resultiert ein Berufsauslagenabzug von CHF 5'863.00 (statt CHF 13'200.00). Die restlichen Abzüge bleiben unverändert.

Insgesamt ergibt sich daraus ein Reinkommen von CHF 30'788.00. Nach Berücksichtigung des Kleinverdienerabzuges von CHF 1'000.00 (§ 42

Abs. 1<sup>bis</sup> lit. e StG) ergibt sich ein steuerbares Einkommen von CHF 29'788.00.

**12.3.**

Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen beträgt CHF 29'788.00.

**13.**

**13.1.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu über 90 % und damit beinahe vollumfänglich. Dies ist einem vollständigen Obsiegen gleichzusetzen (vgl. SGE vom 22. Mai 2014 [3-RV.2013.107]). Daher sind die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

**13.2.**

Zudem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 18'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem eher geringeren Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. In Anbetracht dessen, dass sich der Aufwand der Vertreterin auf vier Parallelverfahren mit gleichen oder ähnlichen Rechtsfragen verteilt hat, wird dem vorliegenden Rekursverfahren die festgesetzte Parteientschädigung zu 25 % mit CHF 500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) zugerechnet.

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 29'788.00 festgesetzt.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

**3.**

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Vertreterin der Rekurrentin (2)  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q. \_\_\_\_\_

---

**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, 19. Oktober 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni