

3-RV.2022.13

P 189

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 14. Oktober 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. August 2018 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 73'400.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden den steuerbaren Einkünften ermessensweise CHF 73'600.00 aus Einkommensmanko hinzugerechnet. Zudem wurde eine Zahlung von CHF 15'600.00 an C._____, der Mutter von B._____, nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen.

2.

2.1.

Gegen die Verfügung vom 20. August 2018 erhob A._____ mit Schreiben vom 21. August 2018 Einsprache. Er beantragte die Durchführung einer Besprechung.

2.2.

Mit Schreiben vom 25. September 2018 orientierte das Gemeindesteueramts Q._____ A._____ und B._____ darüber, dass eine Einsprache einen Antrag und eine Begründung enthalten müsse und ihr Beweismittel beizulegen seien.

2.3.

Mit Schreiben vom 30. November 2018 lieferte A._____ Anträge und Begründung sowie weitere Unterlagen nach. Er beantragte, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei mit CHF -21'336.00 zu veranlagern, die Reparaturrechnung D._____ AG über CHF 1'153.00 sei zur Hälfte als Liegenschaftsunterhalt zuzulassen, die Zahlungen an C._____ von CHF 15'600.00 seien als Leibrente zum Abzug zuzulassen und die ermessensweise Aufrechnung aus Einkommensmanko sei zu streichen. Zudem verlangte er Akteneinsicht hinsichtlich der Berechnung des Einkommensmankos sowie eine Besprechung für den Fall, dass die Einsprache nicht vollumfänglich gutgeheissen würde.

3.

Am 26. November 2020 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 14. Oktober 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache, im Wesentlichen gestützt auf einen Bericht des Kantonalen Steueramtes (KStA), Sektion Natürliche Personen Buchprüfung (BP), teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Einkommen von A._____ und

B._____ auf CHF 60'300.00 und belies das steuerbare Vermögen bei CHF 0.00.

5.

Den Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2021 (Zustellung am 26. November 2021) hat A._____ mit Rekurs vom 10. Januar 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

- "1.) Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit seit statt mit CHF 39'764.-- mit CHF -21'336.-- zu veranlagern.
Der Einsprache-Entscheid sei entsprechend zu korrigieren.
- 2.) Die Zahlung einer Leibrente an C._____, R._____ von CHF 15'600.-- sei vollständig als Abzug zuzulassen. Der Vertrag über eine Leibrente vom 27.12.2012, sei rechtsgültig zu akzeptieren.
- 3.) Das Einkommensmanko nach Ermessens von CHF 61'100.-- sei vollumfänglich zu streichen.
Der Einsprache-Entscheid sei entsprechend zu korrigieren.
- 4.) Besprechung mit der Steuerkommission Q._____.
Diese Besprechung sei durch die Steuerverwaltung Q._____ mit einem Protokoll zu dokumentieren."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A._____ hat eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim KStA BP vorgenommen und die Akten der Verfahren 3-RV.2022.14 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 3-RV.2022.15 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 3-RV.2022.16 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016, jeweils von A._____ und B._____, beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurs wurde allein von A._____ unterzeichnet.

2.2.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

2.3.

Somit kommt B._____ – da keine getrennte Ehe vorliegt – im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2013 unter anderem mit dem E._____ (nachfolgend: E._____) selbständig erwerbstätig. Die Rekurrentin war im E._____ des Rekurrenten angestellt.

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Aufrechnung aus Einkommensmanko im Einspracheentscheid von CHF 73'600.00 um CHF 12'500.00 auf CHF 61'100.00 gesenkt. Zudem hat sie die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 8'752.00 um CHF 577.00 auf CHF 9'329.00 erhöht. Daraus ergibt sich die Senkung des steuerbaren Einkommens im Einspracheentscheid von CHF 73'423.00 um CHF 13'077.00 (CHF 12'500.00 + CHF 577.00) auf CHF 60'346.00.

3.3.

Im Einspracheentscheid hat die Steuerkommission Q._____ die Aufrechnung aus Einkommensmanko von CHF 61'100.00 den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten hinzugerechnet (Ziffer 2.1 der Veranlagungsdetails). Die Differenz zwischen dem gemäss Einspracheentscheid veranlagten (CHF 39'764.00) und dem im Rekurs zur Veranlagung beantragten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (CHF -21'336.00) entspricht dem Betrag der Aufrechnung aus Einkommensmanko. Deshalb sind die Anträge 1 und 3 der Rekurrenten deckungsgleich und werden gemeinsam abgehandelt (Erw. 7.).

3.4.

Im Übrigen ist in materieller Hinsicht umstritten, ob die Zahlung an C._____ von CHF 15'600.00 als Leibrente zum Abzug von den steuerbaren Einkünften zuzulassen ist (Erw. 7.).

3.5.

Zunächst ist jedoch auf das formelle Vorgehen bei der Einspracheverhandlung (Erw. 4.) sowie die Voraussetzungen einer (teilweisen) Ermessensveranlagung einzugehen (Erw.5.).

4.

4.1.

4.1.1.

Der Rekurrent hat in der Einsprache vom 21. August 2018 sowie im Schreiben vom 30. November 2018 ausdrücklich eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde verlangt. Die Besprechung fand am 26. November 2020 statt.

4.1.2.

Die Einladung vom 27. Oktober 2020 zur Verhandlung vom 26. November 2020 trägt den Titel (kursive Schrift nicht im Original) "Einladung zur Verhandlung mit der *Delegation* der Steuerkommission" (allerdings im nachfolgenden Text "[...] wünschen eine Verhandlung *mit der Steuerkommission*") und nennt als Betreff "Steuererklärung 2013". Den Akten liegt eine Kopie dieser Einladung bei, auf der handschriftlich vermerkt wurde "Rechtliches Gehör wurde gewährt." Darunter hat der Rekurrent unterzeichnet. Im Übrigen enthalten die Akten eine datierte und mit der Uhrzeit versehene siebenzeilige Handnotiz ohne erkennbaren Autor oder Unterschrift(en).

4.2.

4.2.1.

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für

das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt; doch auch wenn es sich nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission ihm Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50], SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.117] mit Hinweis auf SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2015.11], VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062] und RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.116]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 190 StG N 8 ff.).

Wird einem Vorladungsbegehren im Einspracheverfahren nicht stattgegeben und die steuerpflichtige Person nicht angehört, stellt dies eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Dies führt grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und zur Rückweisung an die Vorinstanz unter Kostenfolge zu Lasten des Staates (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 27. April 2017 [3-RV.2016.25]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 10).

4.2.2.

Eine allfällige Vorladung erfolgt vor die Veranlagungsbehörde (§ 190 Abs. 2 StG). Entscheidende Behörde im Einspracheverfahren und somit Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 i.V.m. § 194 Abs. 1 StG ist die Steuerkommission (§ 61 Abs. 3 StGV). Eine Verhandlung im Einspracheverfahren hat – soweit sich die steuerpflichtige Person nicht mit der Anhörung durch eine Delegation der Steuerkommission einverstanden erklärt – vor der gesamten Steuerkommission stattzufinden (RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.; RGE vom 20. Dezember 2007 [3-RV.2007.227], Erw. 2.4.2.; RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2005.50026], Erw. 3.b; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 11).

4.2.3.

Die Angaben, die der Steuerpflichtige bei der Anhörung durch die Verwaltungsbehörde macht, sind zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 20. November 2014 [3-RV.2014.104], mit Hinweis). Die Protokollierungspflicht ist nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige lediglich bestätigt, angehört worden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 12, mit Hinweis) oder wenn lediglich ein 'internes Protokoll' ohne Unterzeichnung durch den Steuerpflichtigen erstellt wird (SGE vom 4. April 2014 [3-RB.

2013.21], Erw. 6.2. f.; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.140], Erw. 4.7.5.).

Wird kein (rechtsgenügendes) Protokoll erstellt, liegt eine formelle Rechtsverweigerung und eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, was in der Regel zur Aufhebung der Verfügung bzw. des Entscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungs- bzw. Bezugsbehörde führt (vgl. zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 12, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

4.3.

4.3.1.

Die Handnotiz trägt den Titel "Rechtliches Gehör". Danach wird stichwortartig der Sachverhalt sowie die Würdigung bezüglich des an C._____ überwiesenen Betrages festgehalten. Weiter enthält die Notiz den Hinweis auf eine Rücksprache des Rekurrenten mit seinem Treuhänder und eine Rückmeldung bis zum 23. Dezember 2020. Die fehlenden Unterschriften auf der Handnotiz lassen keinen anderen Schluss zu, als dass es sich dabei um eine interne Notiz handelt.

Mit der Replik hat der Rekurrent seine eigenen Notizen zu der Besprechung vom 26. November 2020 eingereicht. Auf rund eineinhalb Seiten handschriftlicher Notizen ist festgehalten, was in Bezug auf die Zahlung an C._____ besprochen wurde, und dass eine Frist bis zum 23. Dezember 2020 zur Einreichung eines Leibrentenvertrages gesetzt werde. Im Übrigen enthält das handschriftliche Protokoll einen Hinweis darauf, dass die Aufrechnung aus Einkommensmanko von CHF 61'100.00 nicht habe begründet werden können.

4.3.2.

Zwar hat der Rekurrent unterschriftlich auf der Einladung bestätigt, dass ihm das rechtliche Gehör gewährt worden sei. Jedoch vermag diese Bestätigung ein ordnungsgemässes Besprechungsprotokoll nicht zu ersetzen. Die offensichtlich interne, inhaltlich nur beschränkt aussagekräftige und nicht unterzeichnete Notiz erfüllt die gesetzlichen Anforderungen an ein Besprechungsprotokoll (§ 190 Abs. 3 StG, vgl. oben Erw. 4.2.3.) ebensowenig.

Dadurch, dass die Vorinstanz die Einspracheverhandlung durchgeführt hat, ohne ein den gesetzlichen Anforderungen genügendes Besprechungsprotokoll zu erstellen, wurde der Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

4.3.3.

Im Übrigen ist zumindest fraglich, ob alle Begehren der Rekurrenten an der Einspracheverhandlung besprochen wurden. Der Einspracheentscheid erwähnt nur die Besprechung der Zahlungen an C._____ als Gegenstand der Einspracheverhandlung. Selbst die interne Handnotiz des Gemeindesteueramtes Q._____ äussert sich nur zu diesen an C._____ überwiesenen Beträgen, nicht aber zur ermessensweisen Aufrechnung aus Einkommensmanko. Die Aufzeichnungen des Rekurrenten halten ausdrücklich fest, dass die Aufrechnung aus Einkommensmanko nicht begründet worden sei. Dies ist nachvollziehbar und glaubhaft, zumal das Gemeindesteueramt Q._____ das Einkommensmanko im nachfolgenden Einspracheentscheid nicht gemäss den Anträgen der Revisorin berechnet hat (vgl. nachfolgend Erw. 7.).

5.

5.1.

Die Aufrechnung von CHF 73'600.00 aus Einkommensmanko im Veranlagungsverfahren erfolgte ermessensweise. Es ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren.

5.2.

5.2.1.

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).

5.2.2.

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 durch einen Vermögensvergleich auf. Ergibt dieser, unter Berücksichtigung der für den Lebensunterhalt benötigten Mittel, ein erhebliches Manko und kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass ein Vermögenszuwachs ganz oder teilweise aus steuerfreien Einkünften resultiert, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen).

5.2.3.

Beim Vermögensvergleich werden der Ermessensveranlagung die Vermögensentwicklung und der Lebensaufwand zu Grunde gelegt. Es handelt sich dabei um eine Methode, die unter Berücksichtigung des Lebens- oder

Privataufwandes den Rückschluss auf das Einkommen des Steuerpflichtigen erlaubt. Sie beruht auf folgendem Vorgehen:

1. Aus den Vermögensveranlagungen ergibt sich die Reinvermögensentwicklung.
2. Diese ist um Wertveränderungen zu bereinigen, welche ohne Relevanz für das Einkommen in der Bemessungsperiode sind, also beispielsweise Höher- oder Tieferbewertungen ohne direkten Zusammenhang mit Anschaffungen/Investitionen oder Veräusserungen.
3. Zur bereinigten (= einkommensrelevanten) Vermögensentwicklung sind alle übrigen (d.h. nicht unmittelbar in Vermögenswerten niederschlagenden) Aufwendungen des Steuerpflichtigen in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel der Steuerpflichtige in der Bemessungsperiode allermindestens verfügen musste.
4. Hiervon sind allfällige Mittelzuflüsse, die nicht in Form von (steuerpflichtigem) Einkommen erfolgten, abzuzählen, beispielsweise aus Erbschaft oder als Kapitalgewinn auf Privatvermögen. Daraus ergibt sich das jährliche Mindestreineinkommen.
5. Nach Vornahme der zulässigen Abzüge (einschliesslich Abschreibungen, soweit aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung ein Anspruch darauf besteht) ergibt sich das steuerbare Einkommen.

(zum Ganzen: SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.48]; AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 36).

5.2.4.

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

5.2.5.

Eine gültige Mahnung liegt nur vor, wenn auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird. Die Vornahme einer Ermessensveranlagung ist daher mit der Mahnung ausdrücklich in Aussicht zu stellen, zudem ist der Hinweis auf die im Einspracheverfahren eintretende Umkehr der Beweislast gemäss § 193 Abs. 3 StG sowie die Androhung einer Ordnungsbusse nach § 235 unabdingbar. Weiter ist bereits im

Veranlagungsverfahren auf den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (§ 194 Abs. 2 StG) aufmerksam zu machen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 19, mit Hinweisen).

5.2.6.

Fehlt eine (rechtsgenügende) Mahnung, liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts fällt die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren in aller Regel ausser Betracht. Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei der Ermessensveranlagung, noch mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen verbieten es, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129). Von einer Rückweisung der Sache kann indessen ausnahmsweise selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wären (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]).

5.3.

5.3.1.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens wurde am 10. Juli 2017 im Auftrag der Steuerkommission eine Buchprüfung durch das KStA BP durchgeführt. In der Folge kam es zu einem Briefwechsel zwischen der Revisorin des KStA BP und den Rekurrenten (vgl. Schreiben vom 24. Oktober 2017 sowie vom 21. Dezember 2017).

5.3.2.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 wandte sich die Revisorin erneut an die Rekurrenten und verlangte weitere Unterlagen, namentlich in Bezug auf das berechnete Einkommensmanko. Das Schreiben enthält im Betreff unter anderem den Hinweis "MAHNUNG Steuerveranlagung 2013 und 2015". Auf der zweiten Seite erfolgt unter dem Titel "Mahnung" die Aufforderung "die deutlichen Einkommensmanko pro 2013 und 2015 zu erhellen" sowie die Ankündigung, dass andernfalls "die Anträge gemäss Beilage" zugestellt würden. In der Beilage findet sich die Vermögensvergleichsrechnung für die Jahre 2013 bis 2016 sowie der Antrag an die Veranlagungsbehörde, wonach in der Steuerveranlagung 2013 in Abweichung zur Selbstdeklaration unter anderem eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 73'600.00 infolge Einkommensmanko zu tätigen sei.

5.3.3.

Zwar enthält das Schreiben der Revisorin vom 28. Februar 2018 den Hinweis "Mahnung", jedoch fehlen die Hinweise auf die Umkehr der Beweislast und den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren. Zudem wird mit der "Mahnung" lediglich der bevorstehende Antrag an die Veranlagungsbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung angedroht. Die tatsächliche Vornahme einer Ermessensveranlagung wird damit nicht ausdrücklich in Aussicht gestellt.

5.3.4.

Alleine gestützt auf die Ankündigung der Revisorin, sie werde der Veranlagungsbehörde ohne weitere Akteneinreichung die Vornahme einer Ermessensveranlagung beantragen, hätte die Vorinstanz nicht zur Ermessensveranlagung schreiten dürfen. Stattdessen wäre eine ausdrückliche Mahnung mit der Androhung einer Ermessensveranlagung und den daran geknüpften Rechtsfolgen erforderlich gewesen. Eine solche Mahnung haben weder die Revisorin noch das Gemeindesteueramt an die Rekurrenten versandt. Deshalb leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

5.3.5.

Zwar wurde zwischen den Rekurrenten und der Revisorin im Veranlagungsverfahren schriftlich korrespondiert. Die Rekurrenten hatten Gelegenheit, zum Ergebnis der Buchprüfung Stellung zu nehmen. Jedoch ersetzt diese Korrespondenz nicht die grundsätzlich erforderliche Mahnung. Auch Rekurrenten, die auf Aktenergänzungen antworten und gegebenenfalls weitere (ungeeignete) Unterlagen beibringen, sind zu mahnen, bevor zur Ermessensveranlagung geschritten wird. Deshalb sind die Voraussetzungen für die ausnahmsweise Heilung des Mangels im Rekursverfahren (vgl. oben Erw. 5.2.6.) vorliegend nicht erfüllt, zumal mit der Gehörsverletzung im Rahmen der Einspracheverhandlung ein weiterer Verfahrensfehler hinzukommt.

6.

Zusammenfassend stellt die fehlende Mahnung im Veranlagungsverfahren einen schweren Verfahrensfehler dar. Zudem wurde im Einspracheverfahren der Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt, weil die Einspracheverhandlung nicht rechtsgenügend protokolliert wurde. Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wiegt umso schwerer, als unklar ist, ob die Rekurrenten in der Einspracheverhandlung bezüglich all ihrer Begehren angehört wurden.

Deshalb werden die Veranlagungsverfügung vom 20. August 2018 und der Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2021 aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

7.

Aufgrund der Rückweisung an die Vorinstanz sind die materiellen Fragen der Aufrechnung aus Einkommensmanko sowie des Abzugs der an C._____ geleisteten Zahlungen nicht zu prüfen. Jedoch ist auf Folgendes hinzuweisen:

- Im Rahmen des Einspracheverfahrens hat die Revisorin mit Schreiben vom 15. Mai 2020 zuhanden der Steuerkommission Q._____ zu den Einsprachebegehren Stellung genommen. Dabei führte sie unter anderem aus, die Rekurrenten hätten mit einer Aktenergänzung erklärt, die gegenüber C._____ bestehende Darlehensschuld von CHF 125'000.00 sei von dieser erlassen bzw. der Rekurrentin als Erbvorbezug zugewendet worden. Dies erkläre das Einkommensmanko, weshalb die ermessensweise Aufrechnung hinfällig sei. Jedoch seien aufgrund der im Einspracheverfahren durch die Rekurrenten eingereichten Unterlagen nicht korrekt im E._____ verbuchte Einnahmen von CHF 10'000.00 sowie eine Bareinzahlung unbekannter Herkunft von CHF 2'500.00 aufgetaucht. Diese Beträge seien aufzurechnen. In der Summe laute ihr Antrag an die Steuerbehörde deshalb, die Aufrechnung von CHF 73'600.00 sei nicht vollständig zu streichen, sondern (lediglich) um CHF 61'100.00 zu senken (./ CHF 73'600.00 + CHF 10'000.00 + CHF 2'500.00 = CHF -61'100.00).

Im Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ wurden die entsprechenden Passagen aus der Stellungnahme der Revisorin wörtlich wiedergegeben (Seiten 2 und 3 Einspracheentscheid). Auch die Empfehlung der Revisorin wurde zitiert. Dennoch wurde das steuerbare Einkommen der Rekurrenten im Einspracheentscheid – nach der Beurteilung einer Reparaturrechnung und Zulassung von CHF 577.00 als abziehbarer Liegenschaftsunterhalt – lediglich um CHF 13'077.00 gesenkt (vgl. oben Erw. 3.2.). Dabei hat Steuerkommission Q._____ offenbar irrtümlich vom steuerbaren Einkommen CHF 12'500.00 (zuzüglich des gewährten Liegenschaftsunterhalts von CHF 577.00 = CHF 13'077.00) abgezogen, anstatt diesen Betrag, wie von der Revisorin beantragt, als "Rest"aufrechnung (CHF 73'600.00 ./ CHF 61'100.00 = CHF 12'500.00) stehen zu lassen und damit die ermessensweise Aufrechnung (sowie das steuerbare Einkommen) um CHF 61'100.00 zu senken.

Der Hinweis auf diesen offensichtlichen Rechnungsfehler stellt keine Prüfung oder Würdigung der diesen Berechnungen zugrunde gelegten Zahlen dar, denn eine vertiefte materielle Prüfung durch das Spezialverwaltungsgericht ist aufgrund der Rückweisung nicht

angezeigt. Abgesehen von dem im Einspracheverfahren mit Schreiben vom 22. Dezember 2020 nachgereichten "Vertrag über eine Leibrente" vom 27. Dezember 2012 – der die Schenkung des Darlehensbetrages an die Rekurrentin erwähnt – liegen den Akten namentlich keine Unterlagen bei, die den Schulderrass durch C. _____ bzw. die entsprechende Veränderung der Schuldensituation der Rekurrenten verlässlich nachvollziehen lassen. Im erneut durchzuführenden Veranlagungsverfahren sind diese Sachverhaltselemente deshalb zu überprüfen.

- Bezüglich der Zahlungen an C. _____ ist im erneuten Veranlagungsverfahren zu prüfen, ob der Abzug der geleisteten Zahlungen vom steuerbaren Einkommen der Rekurrenten im Sinne eines Abstellens auf die faktischen, wirtschaftlichen Gegebenheiten möglich ist, analog der faktischen Nutzniessung des überlebenden Ehegatten (bei der zivilrechtlich ebenfalls eine Form vorausgesetzt wird, die für die steuerliche Behandlung als faktische Nutzniessung nicht erforderlich ist; vgl. zur faktischen Nutzniessung den SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2019.199], Erw. 8.3.). Sodann ist gegebenenfalls abzuklären, ob die Voraussetzungen für einen den Rekurrenten zu gewährenden Unterstützungsabzug gemäss § 42 Abs. 1 lit. b erfüllt sind.

8.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2021 ergeben sollte, muss den Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

9.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 20. August 2018 und der Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2021 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 23. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche