

3-RV.2023.122
P 91

Urteil vom 26. Juni 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Richterin Sramek
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 16. August 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 79'300.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die deklarierten Unterhaltsbeiträge an die Ehegattin von CHF 25'000.00 sowie die Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder von CHF 1'999.00 nicht gewährt und das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit nach Ermessen auf CHF 60'000.00 festgesetzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 5. Mai 2023 Einsprache. Er beantragte sinngemäss, die Unterhaltsbeiträge an die Ehegattin von CHF 25'000.00 seien zum Abzug zuzulassen und das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit sei gemäss Selbstdeklaration in der Steuererklärung 2020 ohne Aufrechnung der Corona-Erwerbsentschädigung zu übernehmen.

3.

Mit Entscheid vom 16. August 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 16. August 2023 (Zustellung am 26. August 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 22. September 2023 (persönlich überbracht am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Er stellt folgende Anträge

"Antrag Punkt Alimente:

Abzug der geleisteten Alimentenzahlung 2020 gemäss der Begründung oben. Der steuerbare Nettoeinkommen reduziert sich um den Betrag von **25000 CHF.**

Antrag Punkt Buchhaltung/Coronahilfen:

Ich bitte um Korrektur des Nettosteuerereinkommen gemäss dem Abschluss der beigelegten Buchhaltung von 2020 anstelle der Annahmen durch das Steueramt"

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt (nachfolgend KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ hat keine Replik erstattet.

7.

Aufforderungsgemäss hat A._____ teilweise weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs, es seien Unterhaltsbeiträge von CHF 25'000.00 zum Abzug zuzulassen.

2.2.

2.2.1.

Von den Einkünften abgezogen werden die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehepartner sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten (§ 40 lit. c StG).

2.2.2.

Unterhaltsbeiträge sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer gerichtlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten, hingegen müssen die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, das heisst in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden, wohingegen freiwillig geleistete Beträge nicht zum Abzug berechtigen (Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2022 [2C_160/2022] = StE 2023 B 27.2 Nr. 58).

2.2.3.

Unterhaltsbeiträge können in Geld- und/oder Naturalleistungen bestehen. Bei den Geldzahlungen muss es sich dabei nicht um betragsmässig feste Alimente handeln. Auch variable Leistungen sind abziehbar. Die Geldleistungen können in direkter Form, aber auch in indirekter Form erfolgen. Zu Letzterer werden die Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Krankenkassenprämien, Steuern und Schulgeldern gezählt (VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314]; Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2020 [2C_544/2019] E. 5.3.).

2.3.

2.3.1.

Der Rekurrent und seine Ehefrau C._____ haben am tt.mm. 2019 die folgende Trennungsvereinbarung geschlossen, worin die Unterhaltspflicht wie folgt geregelt wurde

"/. Ausgangslage und Grundlagen

I.1 Familiäre Angaben

C._____ und A._____ haben am tt.mm. 2010 vor dem Zivilstandsamt R._____ geheiratet. Sie haben drei Kinder, B._____; E._____ und D._____.

[...]

IV. Kinderunterhalt (Art. 133 ZGB; Art. 276ff. ZGB)

A._____ verpflichtet sich, an den Unterhalt von B._____, E._____ und D._____ ab 1. Mai 2019 monatlich im Voraus CHF 300.00 plus Kinderzulagen zu bezahlen.

C._____ verpflichtet sich, die regelmässig anfallenden Kinderkosten (wie Alltagsbekleidung, Krankenkasse, Gesundheitskosten, Sport- und Musikkosten, Freizeitkurse, Sportbekleidung und -ausrüstung, Taschengeld, etc.) soweit möglich zu bezahlen. Die Parteien haben vereinbart, dass sie sich gegenseitig absprechen, wenn das Geld für die anfallenden allgemeine Kinderkosten nicht reicht.

Ausserordentliche Kinderkosten (z.B. Zahnarztkosten, Kosten für schulische Förderungsmassnahmen, etc.), die nicht über eine Versicherung bezahlt werden, übernehmen die Parteien je zur Hälfte. Voraussetzung für die hälftige Kostentragung ist, dass sich die Parteien vorgängig über die ausserordentliche Ausgabe geeinigt haben. Kommt keine Einigung zustande, so trägt der veranlassende Elternteil die entsprechende Ausgabe einstweilen allein; die gerichtliche Geltendmachung der Kostenbeteiligung bleibt vorbehalten.

Die vorstehenden Regelungen gelten bis zur Volljährigkeit der Kinder bzw. bis zum Abschluss einer angemessenen Erstausbildung auch über die Volljährigkeit hinaus. Die Kosten müssen neu festgesetzt werden, wenn sich der Betreuungsplan wesentlich verändert. Die Gesuchsteller streben in diesem Fall eine einvernehmliche Lösung an.

V. Unterhaltszahlungen (Art. 125 ff ZGB)

A._____ verpflichtet sich gestützt auf Art. 125 ZGB einen nachehelichen Unterhaltsbeitrag monatlich vorschüssig bis zur vollen Erwerbstätigkeit von C._____ wie folgt zu bezahlen:

Ab 1. Mai 2019 CHF 1'000.00.

Wenn C._____ ein Nettoeinkommen von CHF 2'000.00 monatlich erreicht, halbiert sich der Unterhaltsbeitrag auf CHF 500.00.

Dieser Vereinbarung liegen folgende Einkommens- und Ausgabeverhältnisse zugrunde (vgl. auch Anhang 1; Berechnungsgrundlage vom 19.04.2019)

5.1 Einkommen von A. _____

- Monatlicher Nettolohn CHF 4'900.00
- Anteil 13. Monatslohn CHF inkl.
- Nebeneinkommen CHF 0.00
- Total CHF 4'900.00

5.2 Einkommen von C. _____

- Monatlicher Nettolohn Annahme ca. CHF 1'000.00
- Anteil 13. Monatslohn CHF inkl.
- Nebeneinkommen CHF 0.00
- Total ca. CHF 1'000.00

5.3 Änderungen finanzieller Situation

Beide verpflichten sich, dass sie Änderungen der finanziellen Situation einander umgehend mitteilen.

VI. Teuerungsausgleich (Anpassung an den Landesindex der Konsumentenpreise)

Die Unterhaltsbeiträge gemäss Ziffer IV & V und der Betrag des zur Reduktion bzw. Erhöhung berechtigten Netto-Erwerbseinkommens gemäss Ziffer 5.a basieren auf dem Landesindex der Konsumentenpreise des Bundesamtes für Statistik, Stand September 2016 von 97.5 Punkten (Basis Dezember 2010 = 100 Punkte). Sie sind jeweils auf den 1. Januar jedes Jahres, erstmals auf den 1. Januar 2018, dem Stand des Indexes per Ende November des Vorjahres anzupassen. Die Anpassung erfolgt nach folgender Formel:

$$\text{Neuer Unterhaltsbeitrag} = \frac{\text{alter Unterhaltsbeitrag} \times \text{neuer Index}}{\text{alter Index}}$$

[...]"

2.3.2.

In der Steuererklärung 2020 deklarierte der Rekurrent als Unterhaltsbeiträge an Ehegatten CHF 25'000.00 (Ziff. 12.1) und als Unterhaltsbeiträge für minderjährige Kinder CHF 1'999.00 (Ziff. 12.2). Aus der Trennungsvereinbarung ergeben sich jedoch vom Rekurrenten zu leistende (monatliche) Unterhaltsbeiträge für die getrenntlebende Ehefrau von CHF 1'000.00 und für die drei Kinder von CHF 300.00 zzgl. Kinderzulagen, wobei unklar ist, ob für alle drei Kinder zusammen CHF 300.00 oder pro Kind CHF 300.00 an Unterhaltsbeiträgen zu leisten waren. So oder anders steht die Deklara-

tion des Rekurrenten aber nicht in Einklang mit der Trennungsvereinbarung. Fest steht einzig, dass der Rekurrent gemäss der Trennungsvereinbarung zur Zahlung von Unterhaltsbeiträgen verpflichtet war. Für den Nachweis der tatsächlich bezahlten Unterhaltsbeiträge waren und sind jedoch weitere Unterlagen notwendig.

2.3.3.

Sowohl im Veranlagungs-, wie auch im Rekursverfahren reichte der Rekurrent eine Aufstellung der geleisteten Unterhaltszahlungen ein. Diese wurde von der Ehefrau nicht unterschrieben. Als Belastungskonto wird ein Konto mit der Nr. bbb angegeben. Dem Anhang der Trennungskonvention mit der Kontenübersicht, lässt sich entnehmen, dass das Konto Nr. bbb auf "I._____" lautet. Das Empfängerkonto mit der IBAN aaa wird als Privatkonto von A._____ aufgeführt. Allein aufgrund dieser Aufstellung sind die geleisteten Unterhaltszahlungen nicht nachgewiesen, auch wenn die getrenntlebende Ehefrau in ihrer Steuerdeklaration 2020 angab, vom Rekurrenten CHF 24'000.00 an Unterhaltszahlungen erhalten zu haben.

2.4.

2.4.1.

Im Rekursverfahren reichte der Rekurrent den Kontoauszug lautend auf das Privatkonto ccc bei der F._____ AG ein. Er macht geltend, dass seine Ehefrau Zugriff auf das Konto gehabt und dieses rege benutzt habe. Es trifft zwar zu, dass die Ex-Frau über eine Vollmacht verfügte und Transaktionen vorgenommen hat. Die vom Rekurrenten markierten Zahlungen vermögen jedoch aufgrund fehlender weiterer Hintergrundinformationen (wie z.B. die Krankenkassenpolice) den Nachweis von Unterhaltsbeiträgen nicht zu erbringen. Der Zahlungsgrund ist regelmässig unklar.

2.4.2.

Hingegen ist ersichtlich, dass der Rekurrent pro 2020 entgegen der Vereinbarung in der Trennungskonvention die Hypothekarzinsen von monatlich CHF 656.25 übernommen hat, obwohl nur noch die Ehefrau und die gemeinsamen Kinder in der Liegenschaft wohnhaft waren. Da Unterhaltsbeiträge auch in indirekter Geldleistung erfolgen können, sind die vom Rekurrenten übernommenen Hypothekarzinsen grundsätzlich als Unterhaltsbeiträge zu qualifizieren.

Aus der Scheidungsvereinbarung vom tt.mm. 2021, welche vom Familiengericht X._____ am tt.mm. 2021 genehmigt wurde, geht demgegenüber hervor, dass vom Rekurrenten bezahlte Hypothekarzinsen ab 1. November 2020 bis zum Ende der Zinsverpflichtung mit dem Erlösanteil der Ex-Frau aus dem Verkauf der noch gemeinsamen Liegenschaft zu Gunsten des Rekurrenten zu verrechnen sind. Folglich ist die Übernahme der Hypothekarzinsen nur für zehn Monate als Unterhaltsbeitrag zu qualifizieren,

Zusammenfassend sind die vom Rekurrenten übernommenen Hypothekarzinsen von Januar 2020 bis Oktober 2020 von insgesamt CHF 6'562.50 als Unterhaltsbeiträge abziehbar.

2.4.3.

Weiter kann dem Kontoauszug pro 2020 auch entnommen werden, dass Zahlungen von CHF 6'700.00 an C._____ geflossen sind. Im Zeitpunkt des Zahlungsflusses lebte das Ehepaar bereits seit einem Jahr getrennt, weshalb davon auszugehen ist, dass es sich hierbei um Unterhaltszahlungen handelte.

2.4.4.

Ferner geht aus den Kontoauszügen auch hervor, dass von diesem Konto Zahlungen zu Gunsten von Blumengrosshändlern getätigt wurden, wie die Überweisung vom 13. März 2020 von CHF 288.03 an die G._____ AG, welche den Handel mit Blumen, Pflanzen sowie übrigen Gärtnereiprodukten bezweckt (Handelsregister des Kantons P._____) und die Überweisung vom 16. Juli 2020 von CHF 195.50 an die H._____ GmbH, welche den Grosshandel mit Schnittblumen und Pflanzen sowie artverwandten Artikeln bezweckt (Handelsregister des Kantons S._____). Zudem wurden auch Karteneinkäufe an der J._____ getätigt. Am 31. März 2020 wurden CHF 415.85 und am 13. November 2020 CHF 528.30 bezahlt. Da die getrenntlebende Ehefrau als Floristin selbständig tätig ist, ist davon auszugehen, dass diese Zahlungen von insgesamt CHF 1'427.68 ebenfalls indirekt ihr zugutegekommen sind und folglich als Unterhaltsbeiträge zu qualifizieren sind.

2.5.

Zusammengefasst sind somit Zahlungen von insgesamt CHF 14'690.18, gerundet CHF 14'690.00 zu Gunsten der getrennt lebenden Ehefrau belegt und folglich als Unterhaltsbeiträge zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

3.

3.1.

Die Steuerkommission Q._____ nahm mit Verfügung vom 20. April 2023 die Veranlagung vor. Dabei wurde die "Erwerbsausfallentschädigung COVID" von CHF 33'743.00 separat als Einkommen aus "Sozial- und andere Versicherungen" in die Veranlagung miteinbezogen. Die Erfassung der Covid-Entschädigung erfolgte korrekt.

3.2.

Weiter wurden als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 60'000.00 erfasst, wobei neben dem "Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung" von CHF 61'621.00 abzüglich CHF 7'200 für "Familienzulagen verbucht" der Betrag von CHF 5'579.0 aufgrund "Unsicherheit

nicht ordnungsgemässe Buchführung" aufgerechnet wurde. In der Abweichungsbegründung 2020 wurde zur Aufrechnung von CHF 5'579.00 nichts ausgeführt. Jedoch ist von einer ermessensweisen Aufrechnung auszugehen. Es ist dementsprechend zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren.

3.3.

3.3.1.

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 pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

3.3.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 14; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [StHG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [DBG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196).).

3.3.3.

Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstandes hat zum einen zur Folge, dass - ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person - keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn aus der Verfahrenspflichtverletzung kein Untersuchungsnotstand resultiert. Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen (und müssen), 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 (vgl. VGE

vom 14. März 2019 [WBE.2018.343]; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.135]). 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; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.45]; RGE vom 22. September 2011 [3-RV.2010.232]).

3.3.4.

Die Mahnung beinhaltet die letzte Aufforderung an den Steuerpflichtigen, die noch nicht (oder noch nicht gehörig) vorgenommene Verfahrenspflicht vollständig und richtig zu erfüllen. Eine gültige Mahnung liegt nur vor, wenn auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird. Die Vornahme der Ermessensveranlagung ist daher mit der Mahnung ausdrücklich in Aussicht zu stellen, und zwar auch dann, wenn davon auszugehen ist, dass die Mahnung keine Wirkung zeigen wird (§ 65 Abs. 4 StGV; SGE vom 18. November 2021 [3-RV.2019.144]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 18 f.).

3.3.5.

Der Rekurrent wurde mit Schreiben vom 14. September 2022 unter anderem aufgefordert, einen ordnungsgemässen Jahresabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung einzureichen. Dieser Aufforderung ist er trotz der letzten Mahnung vom 16. November 2022 mit Hinweis auf die Säumnisfolgen nicht nachgekommen. Er reichte die zur Abklärung notwendigen Unterlagen nicht ein. Die Steuerkommission Q._____ hat, da der Rekurrent trotz Mahnung die notwendigen Unterlagen nicht einreichte und die Einkommensverhältnisse des Rekurrenten damit unklar blieben, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu Recht teilweise nach Ermessen festgelegt.

4.

4.1.

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).

4.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen erfolgt, kann sie die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (vgl. § 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 (vgl. AGVE 2005 S. 125; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Die Einsprache gegen eine Ermessensveran-

lagung ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG). In der Begründung der Einsprache ist der Sachverhalt in substantiierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird die steuerpflichtige Person, die ihre Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/ 2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 4 = 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 (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13).

4.3.

4.3.1.

Der Rekurrent begründete die Einsprache vom 5. Mai 2023 (Eingang bei Gemeindesteuernamt Q. _____ am 8. Mai 2023) damit, dass die Lohnzahlungen zwei Mal erfasst worden seien und die (Covid-) Erwerbsausfall-Entschädigung in dem deklarierten Einkommen aus selbständiger Tätigkeit bereits enthalten gewesen sei.

4.3.2.

Belege, wie insbesondere ein Jahresabschluss (Bilanz/Erfolgsrechnung), wurden für diese Behauptungen keine eingereicht. Geltend gemacht wurde vom Rekurrenten nur, seine Deklaration sei korrekt und vertrauenswürdig. Damit legte der Rekurrent im Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dar, noch wies er nach, dass die ermessensweise Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen sei. Allein mit den Aussagen des Rekurrenten konnten die Steuerfaktoren nicht mit genügender Sicherheit ermittelt werden. Es ist daher festzuhalten, dass es der Rekurrent unterlassen hat, die im Veranlagungsverfahren versäumte Mitwirkungshandlungen nachzuholen. Der Rekurrent hat somit den Unrichtigkeitsbeweis gar nicht angetreten. Dessen ungeachtet trat die Vorinstanz auf die Einsprache ein und wies diese ab.

4.4.

4.4.1.

Bezüglich der Höhe der ermessensweisen Aufrechnung ist einerseits die Aufrechnungsgrundlage zu prüfen. Andererseits ist zu klären, inwieweit die erst nach dem Einspracheentscheid eingereichten Unterlagen des Rekurrenten berücksichtigt werden können.

4.4.2.

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 höher 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 (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

4.5.

4.5.1.

Gemäss § 194 Abs. 2 StG können trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden. Der Beweismittelausschluss bei der Ermessensveranlagung kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen und Beweismittel fahrlässig oder vorsätzlich, d.h. schuldhaft, nicht einreicht. Schuldhaft werden Unterlagen und Beweismittel dann nicht eingereicht, wenn deren Beibringung dem Steuerpflichtigen möglich gewesen wäre (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 7b).

4.5.2.

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann demnach im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mit neuen Belegen oder Unterlagen erbracht werden, die unter den Beweismittelausschluss fallen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweisen; vgl. auch VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.120], bei dem die Beschwerdeführerin erst im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren Unterlagen einreichte, die das [zur Aufrechnung führende] Einkommensmanko erklärten, vom Verwaltungsgericht aufgrund des Beweismittelausschlusses jedoch nicht berücksichtigt wurden). Nur wenn im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren festgestellt wird, dass die Steuerfaktoren in der (grundsätzlich zulässigen) Ermessensveranlagung betraglich nicht pflichtgemäss festgesetzt wurden, und diese Steuerfaktoren erneut ermessensweise festzulegen sind, steht der Beachtung aller relevanten Unterlagen – auch derjenigen, die unter den Beweismittelausschluss fallen – nichts entgegen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweis auf AGVE 1998, S. 243 ff., der einen Sachverhalt betraf, bei dem die ermessensweise Festlegung der

Einkünfte unter klar ungenügender Berücksichtigung notwendiger Gewinnungskosten erfolgt war, worauf die neuen Beweismittel zur erneuten ermessensweisen Festsetzung der Gewinnungskosten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren berücksichtigt wurden).

4.5.3.

Mit der letzten Mahnung vom 16. November 2022 wurde dem Rekurrenten insbesondere auch der Beweismittelausschluss korrekt angedroht. Aufgrund des (wirksamen) Beweismittelausschlusses gemäss § 194 Abs. 2 StG dürfen neue Beweismittel vom Spezialverwaltungsgericht nicht berücksichtigt werden. Das gilt insbesondere für die dem Spezialverwaltungsgericht mit Rekurs vom 22. September 2023 eingereichten Monatssaldi der I. _____ pro 2020 und die vier Ordner mit den Titeln "Kreditoren" und "Debitoren".

4.6.

4.6.1.

Die Steuerkommission Q. _____ hat vom Reingewinn aus Einzelunternehmung von CHF 61'621.00 die verbuchten Familienzulagen von CHF 7'200.00 abgezogen, für eine "Unsicherheit nicht ordnungsgemässe Buchführung" CHF 5'579.00 aufgerechnet und somit die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 60'000.00 festgesetzt.

4.6.2.

Der Rekurrent hat mit der Steuererklärung 2020 eine Aufstellung mit dem Titel "Lohnzahlungen A. _____ 2020" eingereicht, dem sich ein "Total Lohnzahlungen 2020" von CHF 60'500.00 entnehmen lässt. Allein deshalb ist die ermessensweise Festsetzung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 60'000.00 nicht zu beanstanden.

Der Rekurrent hat sodann bei den Bemerkungen den Hinweis auf die Familienzulagen von CHF 7'200.00 und deren Verbuchung angebracht, mit keinem Wort jedoch die erhaltenen Corona-Erwerbsersatzentschädigungen erwähnt. Somit kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Corona-Erwerbsersatzentschädigung, welche in der Steuererklärung 2020 nirgends deklariert oder verbucht und dem Gemeindesteueramt Q. _____ nur durch Meldung des KStA bekannt wurde, in die Lohnzahlungen von CHF 60'500.00 eingeflossen ist. Eine doppelte Erfassung ist nicht glaubhaft, geschweige denn nachgewiesen.

4.7.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q. _____ zu Recht eine teilweise Ermessensveranlagung vorgenommen. Der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung ist dem Rekurrenten misslungen. Die Steuerkommission Q. _____ hat die ermessensweise Berechnung der Einkünfte pflichtgemäss vorgenommen. Die im Rekursverfahren erstmals

eingereichten Unterlagen können aufgrund des Beweismittelausschlusses nicht berücksichtigt werden. Damit ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

5.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 79'351.00 um CHF 14'690.00 auf CHF 64'661.00, gerundet CHF 64'600.00.

6.

6.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Guttheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen.

6.2.

Der Rekurrent obsiegt gemessen an seinen Anträgen zu rund 25 %. Er hat daher 75 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

6.3.

Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 64'600.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 900.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'180.00, zu 75 % mit CHF 885.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, Obere Vorstadt 37, 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, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner