

3-RV.2023.2

P 48

Urteil vom 20. März 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

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

vertreten durch Dr. iur. Daniel Schär, Rechtsanwalt,
rabaglio schär ag, Beethovenstrasse 49, Postfach, 8027 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 134'400.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 29'000.00 veranlagt. Dabei wurde eine Aufrechnung Einkommensmanko nach Ermessen von CHF 100'000.00 vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Januar 2022 hat A._____ mit Schreiben vom 22. Februar 2022 Einsprache erhoben. Er beantragte sinngemäss, dass auf die Aufrechnung von CHF 100'000.00 zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 24. November 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. November 2022 (Zustellung am 29. November 2022) liess A._____ mit Rekurs vom 27. Dezember 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt folgende

"Anträge:

1. Das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei ohne Aufrechnung von zusätzlichem Einkommen festzusetzen; beim Vermögen seien zusätzliche Schulden gegenüber dem Vater in Höhe von CHF 59'785 zu berücksichtigen.
2. Eventualiter sei das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 unter Schätzung von zusätzlichem Einkommen von höchstens CHF 22'000 festzusetzen;
3. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ liess eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent hat mit Eingabe vom 21. Oktober 2022 ein Ausstandsgesuch betreffend C._____, Leiter Steuern Q._____, beim Steueramt Q._____ eingereicht. Mit Einspracheentscheid vom 24. November 2022 wurde auf das Ausstandsbegehren eingegangen. C._____ ist für die Beurteilung des Entscheids in den Ausstand getreten.

2.2.

Mit Rekurs vom 27. Dezember 2022 gegen den Einspracheentscheid vom 24. November 2022 wurde das Spezialverwaltungsgericht ersucht, die Ausstandsfrage im Rekursverfahren (mindestens vorfrageweise) zu behandeln.

2.3.

Mitglieder, Beamte sowie Sachbearbeiter der Steuerbehörden und der Steuerjustizbehörden dürfen ihr Amt in Angelegenheiten, in denen sie als befangen erscheinen können, nicht ausüben (§ 169 Abs. 1 StG). § 169 Abs. 1 lit. d StG, wonach eine Person auch "aus anderen Gründen (...) in der Sache befangen sein könnte", wirkt als Generalklausel (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 169 StG N 9).

Zweck der Ausstandspflichten ist es, jede tatsächliche, aber auch nur scheinbare Befangenheit oder Interessenkollision auf Seiten einer Behörde zu vermeiden. Es geht darum, die unvoreingenommene und unparteiische Beurteilung eines Sachverhalts zu gewährleisten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 169 StG N 2).

Schon wenn ein Behördenmitglied in einer Angelegenheit als befangen erscheint, darf es bei der Behandlung dieser Sache nicht mitwirken; es muss in den Ausstand treten. Der Anspruch auf Beurteilung durch eine unparteiische und unvoreingenommene Behörde ist verfassungsrechtlich garantiert (Art. 30 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]).

Adressat der Ausstandspflicht ist, wer beim Vollzug des Gesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat. Eine massgebliche Stellung liegt

dann vor, wenn eine Person an der Vorbereitung einer Verfügung oder eines Entscheids beteiligt ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 169 StG N 4).

2.4.

Die zur Entscheidung befugte oder daran in massgeblicher Stellung mitwirkende Person hat von dem Zeitpunkt an in den Ausstand zu treten, in welchem sie den Ausstandsgrund selber erkannt hat oder von einem Verfahrensbeteiligten abgelehnt worden ist. Der Ausstand bewirkt, dass die ausstandspflichtige Person im betreffenden Verfahren ihre behördliche Tätigkeit einzustellen hat. Bei Kollegialbehörden darf sie namentlich auch nicht an der Beratung eines Entscheids teilnehmen (BGE 97 I 91 Erw. 2).

Den Akten lässt sich entnehmen, dass C._____ zuletzt am 4. Oktober 2022 eine Mahnung betreffend Vermögensvergleich und zusätzliche Unterlagen an den Rekurrenten und seinen Vertreter versandt hat. Nach dem Eintreffen des Ausstandsbegehrens vom 21. Oktober 2022 war C._____ ausweislich den Akten nicht mehr aktiv am Verfahren beteiligt.

2.5.

Der Einspracheentscheid vom 24. November 2022 wurde vom Vizepräsidenten der Steuerkommission, B._____, und der Aktuarin, D._____, stellvertretende Leiterin des Gemeindesteueramts Q._____ unterzeichnet. Darin wurde festgehalten, dass C._____ für die Beurteilung dieses Entscheids in den Ausstand getreten sei und der Entscheid durch D._____, stellvertretende Abteilungsleiterin, der Steuerkommission vorgelegt worden ist.

Somit wurde dem Ausstandsgesuch des Rekurrenten entsprochen, das Vorgehen der Steuerkommission Q._____ ist somit nicht zu beanstanden.

2.6.

Es liegt folglich kein Verfahrensmangel vor und auf den Rekurs ist materiell einzutreten.

3.

3.1.

Mit Steuererklärung 2019 deklarierte der Rekurrent ein steuerbares Einkommen von CHF 40'414.00.

3.2.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2021 setzte das Steueramt Q._____ den Rekurrenten darüber in Kenntnis, dass die Vermögensentwicklung nicht im Verhältnis zum deklarierten Reineinkommen stehe. Am 24. September 2021 erfolgte eine Mahnung. Dem Schreiben war eine Vermögensvergleichsrechnung beigelegt, welche ein Einkommensmanko von

CHF 113'359.00 auswies. Der Rekurrent wurde aufgefordert, zur Vermögensvergleichsrechnung Stellung zu nehmen.

3.3.

Der Rekurrent reichte im Veranlagungsverfahren den Kontoauszug 2250 (Darlehen Gesellschafter) vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2019 der K._____ GmbH ein. Diesem lässt sich ein total von CHF 126'012.87 im Haben entnehmen.

3.4.

Die Steuerkommission Q._____ veranlagte den Rekurrenten mit Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2022 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 134'400.00. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen des Rekurrenten ermessensweise CHF 100'000.00 aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleichsrechnung hinzugerechnet.

4.

4.1.

Mit Einsprache machte der Rekurrent sinngemäss geltend, dass er den ermessensweise aufgerechneten Betrag von CHF 100'000.00 nie als Einkunft erzielt habe. Er habe offene Lohnforderungen von CHF 41'824.35 netto, der Bruder F._____ habe ihm gegenüber Lohnforderungen von CHF 17'122.50 netto. Vom Vater G._____ habe er ein Darlehen von EUR 73'000.00 (ungefähr CHF 80'000.00) erhalten. Zudem hätten ihm sein Bruder am tt.mm. 2019 EUR 10'000.00 und sein Vater am tt.mm. 2019 EUR 1'000.00 gesandt, insgesamt CHF 12'100.00. Als Beilage reichte er verschiedene Kontoauszüge, sowie Darlehensverträge mit seinem Vater G._____ ein.

4.2.

Die Vorinstanz führte im Einspracheentscheid aus, dass ein blosser Darlehensvertrag mit einer im Ausland wohnhaften Person als Beweis nicht ausreiche, was auch mehrfach vom Gericht bestätigt worden sei. Insbesondere wenn es sich dabei um nahestehende Personen handle.

Vom Bruder F._____ seien zwei Darlehen deklariert worden. Zum Darlehen von EUR 10'000.00 sei ein Darlehensvertrag sowie eine Gutschriftanzeige eingereicht worden. Beim zweiten Darlehen von CHF 17'122.50 handle es sich um Lohnzahlungen an F._____. Diese seien dem Konto "Darlehen Gesellschafter" gegengebucht worden. Diese Darlehen seien mittels Zahlungsfluss und Kontoauszügen der GmbH nachgewiesen worden. Gegenüber dem Bruder bestehe per 31. Dezember 2019 eine Schuld über CHF 27'992.50.

Vom Vater G._____, welcher in P._____ wohnt, seien fünf Darlehen deklariert worden. Das erste Darlehen von EUR 5'000.00 bestehe seit

2018. Für dieses Darlehen seien keine belegmässigen Nachweise eingereicht worden. Auf die Berechnung des Vermögensvergleichs habe die Berücksichtigung dieses Darlehens keinen Einfluss. Für das zweite Darlehen von EUR 7'000.00 sei ein Darlehensvertrag eingereicht und der Zahlungsfluss nachgewiesen worden, ebenso für das dritte Darlehen von EUR 11'000.00 und das vierte Darlehen von EUR 1'000.00. Für das fünfte Darlehen von EUR 50'000.00 sei ein Darlehensvertrag eingereicht worden. Der Zahlungsfluss habe jedoch nicht nachgewiesen werden können, da dieses in bar ausgerichtet worden sei. Ebenfalls konnten keine Bescheinigungen vom Zoll für die Geldeinfuhr vorgelegt werden. Bei den Schulden werde somit eine Darlehensschuld per 31. Dezember 2019 von CHF 20'653.00 gegenüber dem Vater berücksichtigt. Die Erfassung des Darlehens aus dem Jahr 2018 habe auf die Berechnung des Einkommensmankos keinen Einfluss, da die Schuld gegenüber dem Vorjahr nicht erhöht werde. Das Darlehen über EUR 50'000.00 aus dem Ausland könne nicht berücksichtigt werden, da kein Nachweis für den Zahlungsfluss eingereicht worden sei.

Weiter seien zu Gunsten des Rekurrenten die Gutschrift der H._____ Rechtsschutzversicherung vom 20. November 2019 von CHF 626.60, die Gutschrift der I._____ Versicherung vom 23. Dezember 2019 von CHF 2'435.00 sowie die Kursdifferenzen Darlehen von CHF 572.40 zu berücksichtigen.

Zu Lasten des Rekurrenten sei im Vermögensvergleich der Übernahmewert der K._____ GmbH von CHF 27'598.00 bestehend aus Kaufpreis von CHF 7'000.00 für die Stammanteile an den ehemaligen Gesellschafter und die übernommenen Schulden des bisherigen Gesellschafters von CHF 20'598.00 einzusetzen. Dem Kontenblatt 2250 (Darlehen Gesellschafter) könne entnommen werden, dass der Bestand bei der Übernahme im Betrag von CHF 20'598.00 im Soll gewesen sei. Ende Jahr habe das Konto einen Saldo über CHF 126'012.00 im Haben ausgewiesen.

Auch wenn es sich beim Vermögenszufluss um eine Schenkung und nicht um ein Darlehen handeln würde, sei der Zahlungsfluss nachzuweisen, da Zahlungen aus dem Ausland den erhöhten Beweisanforderungen unterlägen.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2022 habe das Steueramt den Rekurrenten für den fehlenden Nachweis des Zahlungsflusses ausgemahnt. Der Vertreter habe zu dieser Mahnung am 21. Oktober 2022 Stellung genommen, jedoch keine weiteren Unterlagen eingereicht.

Für die Wohnungsmiete werde auf die Stellungnahme des Rekurrenten vom 11. Juli 2022 abgestützt. Die Miete betrage pro Monat CHF 1'710.00. Der Rekurrent habe drei Monate mit seiner Frau und fünf Monate mit sei-

nem Bruder zusammengewohnt. Für acht Monate würden die Mietkosten folglich geteilt. Bei der Miete seien insgesamt CHF 13'680.00 zu berücksichtigen.

Die Lebenshaltungskosten berechneten sich nach den Richtlinien für das Existenzminimum im Kanton Aargau. Für drei Monate sei mit CHF 850.00 (Ansatz Verheiratete CHF 1'700.00 pro Monat), für vier Monate mit CHF 1'200.00 (Ansatz Alleinstehend) und für fünf Monate mit CHF 1'100.00 (Ansatz Wohngemeinschaft von zwei erwachsenen Personen) zu rechnen, womit für die Lebenshaltungskosten insgesamt CHF 12'850.00 zu berücksichtigen seien.

Die Krankenkassenprämien seien gemäss der eingereichten Abrechnung der J. _____ mit CHF 4'488.00 übernommen worden.

Bei der erneuten Berechnung des Vermögensvergleichs seien sämtliche vorhandenen Unterlagen berücksichtigt worden. Die Lebenshaltungskosten seien möglichst genau an die effektiven Begebenheiten angepasst worden. Nach den vorgenommenen Anpassungen reduziere sich das ursprüngliche Einkommensmanko von CHF 113'359.00 auf CHF 100'418.00. Die vorgenommene Aufrechnung von CHF 100'000.00 sei somit nicht zu hoch ausgefallen.

Im Jahr 2019 sei ein Vermögenszugang festgestellt worden. Der Nachweis, dass es sich dabei um ein steuerfreies Einkommen handle, habe vom Rekurrenten nicht erbracht werden können. Da dieser Zugang somit unter die Einkommensgeneralklausel falle, sei dieser in der Steuerveranlagung 2019 zu besteuern.

5.

Mit Rekurs macht der Rekurrent wiederholt geltend, dass das bar gewährte Darlehen von EUR 50'000.00, umgerechnet CHF 54'350.00 (aufgrund des EStV-Kurses von CHF 1.087) anzuerkennen sei, sowohl als Erklärung hinsichtlich der Vermögensveränderung wie auch im steuerbaren Vermögen als Schuld.

Auch werde weiterhin geltend gemacht, dass das Darlehen von EUR 5'000.00 bzw. umgerechnet CHF 5'435.00, welches der Vater dem Rekurrenten im Jahr 2018 gewährt habe, im steuerbaren Vermögen als Schuld anzuerkennen sei. Diese Schuld sei in der Steuerveranlagung 2018 versehentlich nicht geltend gemacht worden.

Im Jahr 2019 habe der Rekurrent die K. _____ GmbH für CHF 7'000.00 zusammen mit einer Kontokorrentschuld von CHF 20'598.00 des vormaligen Gesellschafters gegenüber der GmbH übernommen. Im jüngsten Vermögensvergleich vom 18. August 2022 werde die übernommene Kontokor-

rentschuld wie ein Aktivposten behandelt und so getan, wie wenn der Rekurrent die GmbH für CHF 27'598.00 übernommen habe. Die Umstände des Beteiligungserwerbs, insbesondere die Wertsituation per Erwerbszeitpunkt, habe das Steueramt nicht untersucht. Es habe ignoriert, dass der Rekurrent die Beteiligung von einer unabhängigen Drittpartei für CHF 7'000.00 erworben habe. Das Steueramt stelle es so dar, wie wenn der Rekurrent zusätzliche CHF 27'598.00 Vermögen hätte, indem es die Schuld wie einen aktiven Vermögenswert behandle. Dem werde hier weiterhin widersprochen. Es sei vom nachweislich geleisteten Kaufpreis von CHF 7'000.00 auszugehen.

Nicht bestritten sei der Abschnitt "Mittelherkunft 2019" im Vermögensvergleich von CHF 39'483.00 (Stand per 18. August 2022).

Betreffend "Mittelverwendung 2019" werde verlangt, dass die ursprünglichen Werte für die Miete von CHF 8'400.00 und Nahrung etc. von CHF 14'400.00 gemäss Vermögensvergleich vom 3. Juni 2022 beibehalten werde. Daraus ergebe sich eine Mittelverwendung von CHF 29'061.00.

Das Reinvermögen 2019 betrage unter Berücksichtigung der Darlehensschuld von CHF 54'350.00 gegenüber dem Vater CHF 26'370.00 und nicht wie vom Steueramt geltend gemacht CHF 80'270.00. Folglich ergebe sich eine Vermögenszunahme von lediglich CHF 26'135.00.

Damit resultiere ein Einkommensmanko von CHF 22'140.00, statt wie vom Steueramt behauptet von CHF 100'418.00.

Das Schweizer Zivilrecht stelle keine Anforderungen an die Gültigkeit von Darlehensverträgen. Darlehensverträge seien formfrei gültig. Deshalb werde weiterhin die Berücksichtigung der zusätzlichen Darlehen vom Vater an den Rekurrenten verlangt. Das Steuerrecht dürfe nicht Anforderungen an Darlehensverträge stellen, welche das Zivilrecht gar nicht verlange. Die Quittung bzw. sogar die eingereichten, übersetzten Darlehensverträge und die Bescheinigung des Gläubigers über das gewährte Darlehen dürften nicht ignoriert werden. Eine Ermessenseinschätzung sei nur zulässig, wenn die Verfahrenspflichten nicht erfüllt worden seien oder der Sachverhalt ungewiss sei. Der Rekurrent habe seine Verfahrenspflichten erfüllt. Bei den eingereichten Dokumenten handle es sich um gültige Gläubigerbescheinigungen im Sinne von Art. 127 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 183 Abs. 1 lit. b StG. Weder im Bundesrecht noch im kantonalen Recht stehe geschrieben, dass eine Gläubigerbescheinigung nur gültig sei, wenn das Darlehen auf einem bankmässigen Zahlungsfluss beruhe. Gläubigerbescheinigungen seien nicht mit Bezug auf den Zahlungsfluss zu hinterfragen, sondern als solche anzuerkennen. Daher liege kein ungewisser Sachverhalt vor. Wie dargelegt sei der Vater mehrfach in die Schweiz gekommen, um seinem Sohn beim Aufbau des Geschäfts zu helfen. Er habe dabei Bargeld mitgebracht. Auch

der Bruder des Rekurrenten habe Geld bei seiner Rückkehr aus P. _____ mitgebracht. Das habe ermöglicht, dass der Vater seinem Sohn insgesamt EUR 50'000.00 in Form von Bardarlehen gewährt habe. Indem das Steueramt mehrfach die Zahlungsnachweise verlangt habe, habe es einen unzulässigen Beweis negativer Tatsachen verlangt. Das Steueramt behaupte einen nicht erklärlichen Vermögenszuwachs und damit eine steuerbegründende Tatsache. Somit trage das Steueramt die Beweislast für eine steuerbegründende Tatsache "Schätzung von zusätzlichem Einkommen". Jede solche Schätzung könne nur zulässig sein, wenn sie insgesamt plausibel sei, was vorliegend nicht der Fall sei.

6.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist die ermessensweise Aufrechnung von CHF 100'000.00. Einleitend ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 7.). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob der Rekurrent mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen hat (Erw. 8.). Sollte der Unrichtigkeitsnachweis misslungen sein, ist auf die Höhe der ermessensweisen Aufrechnung einzugehen (Erw. 9.).

7.

7.1.

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).

7.2.

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 (vgl. VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen).

7.3.

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: 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).

7.4.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. 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]).

7.5.

Der Rekurrent wurde mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 23. Juli 2021 aufgefordert, zum Vermögensvergleich bzw. zum Einkommensmanko Stellung zu nehmen und weitere Unterlagen einzureichen. Mit Schreiben vom 24. September 2021 erfolgte eine letzte Mahnung. Den Akten lässt sich entnehmen, dass sich der Rekurrent nicht zu den beigelegten Vermögensvergleichen vom 23. Juli 2021 und 23. September 2021 äusserte. Im Veranlagungsverfahren wurden lediglich der

Kontoauszug 2250 (Darlehen Gesellschafter) der K._____ GmbH vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2019 eingereicht. Eine Auseinandersetzung mit den Vermögensvergleichen fehlt. Es bestand ein Untersuchungsnotstand. Die Steuerkommission Q._____ hat somit zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

8.

8.1.

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).

8.2.

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).

8.3.

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).

8.4.

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 tat-

sächlichen 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).

9.

9.1.

Mit Einsprache hat der Rekurrent gerügt, dass er private Schulden von insgesamt CHF 151'046.85 habe und diese von der Vorinstanz als Einkommen deklariert worden sei. Mit dem Rekurs wurden Kontoauszüge und Darlehensverträge zwischen dem Rekurrenten und seinem Vater eingereicht. Zugleich machte der Rekurrent geltend, dass er mit seinem Bruder zusammengewohnt habe und sie sich die Kosten des Lebensunterhalts geteilt hätten.

9.2.

In der Folge ist zu prüfen, ob dem Rekurrenten der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung gelungen ist. Dazu wird die Vermögensvergleichsrechnung vor dem Hintergrund der Einwände des Rekurrenten untersucht. Gleichzeitig ist zu überprüfen, ob die Steuerkommission Q._____ ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat

9.3.

9.3.1.

Die Aufrechnung der Vorinstanz von CHF 100'000.00 im Veranlagungsverfahren beruht auf folgender Vermögensvergleichsrechnung:

Vermögensentwicklung 2019	31.12.2018	31.12.2019
Wertschriften (ohne Geschäft)	448	129'366
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0	0
Private Fahrzeuge	0	
Betriebsvermögen selbst. Erwerbender		
- Geschäftsaktiven: L. _____	0	
- Geschäftskativen: M. _____	6'461	
Schulden	-750	
Reinvermögen	6'159	129'366
Vermögenszunahme		123'207
Mittelherkunft 2019		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		40'414
Berufskosten		-3'975
Vermögensverwaltungskosten		-18
Massgebendes Einkommen		36'421
Total Mittelherkunft		36'421

Mittelverwendung 2019

Vermögens-Zunahme	123'207
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstattung	1'773
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	0
Wohnungsmiete (ortsübliche Miete)	8'400
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	14'400
Private Versicherungsprämien	2'000
Total Mittelverwendung	149'780

Einkommens-Manko pro Jahr -113'359

9.3.2.

Zusätzlich erstellte die Steuerkommission Q._____ eine weitere Vermögensvergleichsrechnung, welche sie dem Einspracheentscheid zu Grunde legte:

Vermögensentwicklung 2019	31.12.2018	31.12.2019
Wertschriften (ohne Geschäft)	235	129'366
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0	0
Private Fahrzeuge	0	
Betriebsvermögen selbst. Erwerbender		
- Geschäftsaktiven: L. _____	0	
Schulden		-48'646
Reinvermögen	235	80'720
Vermögens-Zunahme		80'485
Bewertungsdifferenzen Darlehen (Umrechnungskurs)		-573
Übernahmewert GmbH (Kaufpreis CHF 7'000 + übernommene Schuld CHF 20'598)		27'598
Bereinigte Vermögens-Zunahme		107'510
Mittelherkunft 2019		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		40'414
Berufskosten		-3'975
Vermögensverwaltungskosten		-18
Massgebendes Einkommen		36'421
Steuerfreie Einkünfte (Zahlungen von Versicherungen)		3'062
Total Mittelherkunft		39'483
Mittelverwendung 2019		
Vermögens-Zunahme		107'510
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstattung		1'773
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		0
Wohnungsmiete (ortsübliche Miete)		13'680
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		12'450
Private Versicherungsprämien		4'488
Total Mittelverwendung		139'901
Einkommens-Manko pro Jahr		-100'418

9.4.

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2019 betrifft, so hat die Steuerkommission Q._____ unter Ziffer 30.1 ("Wertschriften [ohne Geschäft]") einerseits die deklarierten Wertschriften per 31. Dezember 2019 von CHF 3'353.00 der Steuererklärung 2019 entnommen und dazu den Saldo des Konto 2250 (Darlehen Gesellschafter) der K._____ GmbH von CHF 126'013.00 addiert. Dies ist deshalb richtig, weil das genannte Guthaben ein Darlehen des Rekurrenten an die Gesellschaft darstellt und somit als Forderung des Rekurrenten zu dessen Vermögen gehört. Bei diesem Betrag wurde zudem die übernommene Schuld des vormaligen Gesellschafters in Höhe von CHF 20'598.00 bereits berücksichtigt.

Im Einspracheverfahren (vgl. oben Erw. 9.3.2.) wurden Schulden im Umfang von CHF 48'646.00 berücksichtigt. Diese bestehen einerseits aus der Lohnforderung des Bruders F._____ gegenüber der K._____ GmbH von gerundet CHF 17'123.00 und dem gewährten Darlehen des Bruders von CHF 10'870.00 (EUR 10'000 x 1.087 [EStV-Kurs]), welches dem Rekurrenten am tt.mm. 2019 gutgeschrieben wurde. Andererseits hat die Steuerkommission folgende Darlehen vom Vater G._____ berücksichtigt:

- Darlehen von EUR 7'000.00 gemäss Vertrag vom tt.mm. 2019, welches dem Konto des Rekurrenten am tt.mm. 2019 gutgeschrieben wurde.
- Darlehen von EUR 11'000.00 gemäss Vertrag vom tt.mm. 2019, welches dem Konto des Rekurrenten am tt.mm. 2019 gutgeschrieben wurde.
- Darlehen von EUR 1'000.00 gemäss Vertrag vom tt.mm. 2019, welches dem Rekurrenten am gleichen Tag gutgeschrieben wurde.

Folglich wurden geleistete Darlehen seitens des Vaters von CHF 20'653.00 (EUR 19'000.00 x 1.087 [EStV-Kurs]) berücksichtigt.

Nicht berücksichtigt wurde hingegen das Darlehen in Höhe von EUR 50'000.00 gemäss Vertrag vom tt.mm. 2019. Zu diesem Vertrag konnte der Rekurrent keinen Zahlungsfluss belegen, obwohl er mehrmals von der Vorinstanz dazu aufgefordert worden war. Gemäss der Rechtsprechung genügen schriftliche Darlehensverträge von Familienmitgliedern oder Freunden nicht zum Nachweis von in bar ausgerichteten Darlehen oder Schenkungen. Der Zahlungsfluss ist zumindest glaubhaft zu machen, zum Beispiel mittels Belege der Bankbezüge (SGE vom 1. September 2021 [3-RV.2019.185]; SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.90]; SGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.146]; VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.83]; VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.102], bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 20. Mai

2010 [2C_32/ 2010] betreffend in bar erfolgte Darlehensrückzahlungen von Töchtern der steuerpflichtigen Person; AGVE 2008 S. 349). Dies gilt sowohl für Darlehen und Schenkungen aus dem Ausland als auch für in der Schweiz ausgerichtete Darlehen oder Schenkungen (SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.90]; SGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.146]; VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.102]). Die geltend gemachte zivilrechtliche Formfreiheit von Darlehensverträgen ändert daran nichts.

Zudem liegen weitere Ungereimtheiten gegenüber der Darstellung des Rekurrenten vor. Dem Darlehensvertrag vom tt.mm. 2019 lässt sich entnehmen, dass der Betrag auf das Konto des Rekurrenten in der Schweiz überwiesen und nicht – wie behauptet – in bar ausgerichtet werden sollte. Auch wenn der Rekurrent geltend macht, dass man vergessen habe, den Vertrag entsprechend anzupassen, erscheint es im Hinblick auf das bisherige Vorgehen, für jede Transaktion – auch wenn sie nur EUR 1'000.00 betrug – einen entsprechenden Vertrag aufzusetzen, unglaublich, dass man diesen wichtigen Punkt der Übergabemodalität "vergessen" hat anzupassen. In Anbetracht dessen, dass die kleineren Beträge jeweils überwiesen wurden, der grösste Betrag hingegen aus der Europäischen Union ohne schriftliche Anmeldung bei der P._____ Zollbehörde ausgeführt wurde, obwohl eine Verpflichtung besteht Barmittel von mindestens EUR 10'000.00 bei der Ein-, Aus- und Durchfuhr in oder durch die Europäische Union und ihre Mitgliedstaaten schriftlich bei den jeweiligen ausländischen Zollbehörden anzumelden, mutet unter Berücksichtigung des Risikos eine so grosse Geldmenge bei sich zu tragen, ebenfalls als unglaublich an. Zudem wurden keine Bareinzahlungen des Rekurrenten auf sein Konto getätigt, was aufgrund der Höhe des Betrags naheliegend gewesen wäre, zumal auch eine Umwandlung in Schweizer Franken für den Geschäftsaufbau nötig gewesen sein dürfte. Die Steuerkommission Q._____ hat folglich zu Recht das behauptete Darlehen von EUR 50'000.00 nicht berücksichtigt.

9.5.

Bei der Vermögenszunahme hat die Vorinstanz im Einspracheverfahren neu die Position "Bewertungsdifferenzen Darlehen (Umrechnungskurs)" von CHF 573.00 in Abzug gebracht. Diese Position ist unbestritten.

Bestritten ist hingegen die Position "Übernahmewert GmbH (Kaufpreis CHF 7'000.00 + übernommene Schuld CHF 20'598.00)". Dem Konto 2250 (Darlehen Gesellschafter) lässt sich entnehmen, dass per 1. Januar 2019 die Schuld in Höhe von CHF 20'598.15 übernommen wurde, da sie nun als Guthaben auf der Aktivseite verbucht wurde. Zudem wurde gemäss den Angaben des Rekurrenten ein Kaufpreis von CHF 7'000.00 bezahlt. Somit hat der Rekurrent folglich nicht nur die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises, sondern auch diejenige zur Übernahme der Schuld des ehemaligen Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft übernommen, womit der

Übernahmewert der K._____ GmbH folglich CHF 27'598.00 betrug, wie dies von der Vorinstanz folgerichtig erkannt wurde. Zudem wurde bereits bei den Wertschriften die übernommene Schuld von CHF 20'598.00 berücksichtigt (siehe Erw. 9.4.). Womit keine weitere Reduktion des Übernahmewerts vorzunehmen ist.

9.6.

Für die Mittelherkunft verwendet die Steuerkommission Q._____ bei den Einkünften die deklarierte und belegte Zahl aus der Steuererklärung 2019. Ebenso wurden die Vermögensverwaltungskosten gemäss den deklarierten Zahlen aus der Steuererklärung 2019 übernommen. Zusätzlich wurden von der Vorinstanz Berufsauslagen in Höhe von CHF 3'975.00 im Veranlagungsverfahren gewährt und berücksichtigt.

Weiter wurden im Einspracheverfahren aufgrund der eingereichten Kontoauszüge auch die steuerfreien Einkünfte aus Zahlungen von Versicherungen in Höhe von CHF 3'062.00 berücksichtigt.

Diese Position wird denn auch zu Recht vom Rekurrenten nicht bestritten.

9.7.

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so lag die von der Steuerkommission berechnete Vermögenszunahme bei CHF 107'510.00 (gemäss Einspracheentscheid). Von der Vermögenszunahme hat die Steuerkommission für die bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern CHF 1'773.00 hinzugerechnet. Direkte Bundessteuern (inkl. Rückerstattung) wurden noch keine bezahlt. Weiter hat sie CHF 13'860.00 für Wohnungsmiete (ortsübliche Miete), CHF 12'450.00 für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit und CHF 4'488.00 für private Versicherungsprämien eingesetzt und ist damit insgesamt zu einer Mittelverwendung von CHF 139'901.00 gelangt.

Zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen wird sodann, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind, regelmässig auf das Kreisschreiben des Obergerichts "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Fassung vom 21. Oktober 2009)" abgestellt. Gemäss den Angaben des Rekurrenten hat die Steuerkommission berücksichtigt, dass er drei Monate mit seiner Ehefrau zusammengelebt, vier Monate allein gelebt und fünf Monate mit dem Bruder zusammengelebt hat. Die jeweiligen Ansätze gemäss den obgenannten Richtlinien wurden übernommen. Bei der Übertragung wurden statt CHF 12'850.00 nur 12'450.00 berücksichtigt. Dieser Umstand wirkt sich jedoch zu Gunsten des Rekurrenten aus und kann aufgrund der Geringfügigkeit stehen gelassen werden.

Bei den privaten Versicherungsprämien wurden die effektiv bezahlten Krankenkassenprämien gemäss eingereichter Abrechnung der J. _____ von CHF 4'488.00 berücksichtigt.

Bei der Wohnungsmiete berücksichtigte die Vorinstanz die vom Rekurrenten effektiv geltend gemachten Mietkosten von CHF 1'710.00 monatlich, wobei für acht Monate, während er mit der Ehefrau respektive dem Bruder zusammengelebt hat, die Miete geteilt wurde, woraus ein Betrag von CHF 13'680.00 resultierte.

Somit wurde die Mittelverwendung von der Steuerkommission Q. _____ mit CHF 139'901.00 richtig berechnet.

9.8.

9.8.1.

Bei einer Mittelherkunft von CHF 39'483.00 und einer Mittelverwendung von CHF 139'901.00 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 100'418.00. Dieses hat die Steuerkommission für die ermessensweise Aufrechnung im Einspracheverfahren auf CHF 100'000.00 abgerundet.

9.8.2.

Das Einkommensmanko ist praxisgemäss abzurunden (vgl. AGVE 2001 S. 208). Die Vorinstanz hat lediglich auf den nächsten Tausender abgerundet, was zu geringfügig ist. Das aufzurechnende Einkommensmanko beträgt somit CHF 90'000.00.

10.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q. _____ die Vermögensvergleichsrechnung und die daraus folgende Aufrechnung pflichtgemäss vorgenommen. Der Rekurrent hat seine Behauptungen bezüglich Darlehen des Vaters in Höhe von EUR 50'000.00 weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren nachgewiesen. Damit ist er auch die Erklärung für das Einkommensmanko schuldig geblieben. Die vorgenommene Aufrechnung erscheint – in Anwendung einer praxisgemässen Abrundung – insgesamt als angemessen.

11.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von 134'421.00 um CHF 10'000.00 auf CHF 124'421.00, gerundet CHF 124'400.00.

12.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Anträgen zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig, um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (vgl. VGE vom 2. Februar 2011

[WBE.2010.333]). Die Verfahrenskosten werden daher vollumfänglich dem Rekurrenten auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Eine Parteikostenentschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 124'400.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'800.00, der Kanzleigegebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'140.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (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, 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, 20. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner