

3-RV.2023.43

P 53

Urteil vom 24. April 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Senn Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 11. Januar 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Dezember 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 nach Ermessen zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 126'500.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen unter anderem ermessensweise ein Einkommensmanko nach Vermögensvergleich von CHF 70'000.00, Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 33'500.00 und Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 25'000.00 hinzugerechnet. Die Vermögensvergleichsrechnung wurde A._____ mit der Veranlagungsverfügung eröffnet.

2.

Am 3. Januar 2022 ging beim Steueramt Q._____ die Steuererklärung 2020 von A._____ ein. Diese wurde vom Steueramt Q._____ als Einsprache gegen die Verfügung vom 20. Dezember 2021 entgegengenommen.

3.

3.1.

Das Steueramt Q._____ hat A._____ mit Schreiben vom 5. Januar 2022 aufgefordert, zusätzliche Unterlagen einzureichen.

3.2.

A._____ reichte mit Schreiben vom 2. März 2022 die verlangten Unterlagen ein.

4.

Mit Entscheid vom 11. Januar 2023 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde von CHF 126'500.00 um CHF 14'493.00 auf CHF 112'007.00 reduziert.

5.

Den Einspracheentscheid vom 11. Januar 2023 (Zustellung am 27. Januar 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 23. Februar 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

- "1. Die Aufrechnung Privatanteil Spesen von C._____ GmbH in der Höhe von CHF 1'500 sei als privilegierte Dividendenleistungen und nicht als ordentliches Erwerbseinkommen zu besteuern
2. Die Aufrechnung PA Naturalbezüge Restaurant für die Einzelfirma D._____ seien um 2/3 von CHF 3'240 auf 1'080 zu reduzieren

3. Auf die Aufrechnung Finanzierungsmanko gemäss Vermögensvergleich in der Höhe von CHF 20'000 sei zu verzichten
4. Auf die Aufrechnung geldwerte Leistung C._____ GmbH im Betrag von CHF 110'230 sei auf CHF 20'500 zu reduzieren"

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

6.

6.1.

Das Steueramt Q._____ beantragte die Abweisung der Anträge 1-3 des Rekurses sowie die Sistierung des Rekursverfahrens bis zum rechtskräftigen Entscheid betreffend geldwerte Leistungen der C._____ GmbH).

6.2.

Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragte die Abweisung des Rekurses.

7.

Mit Eingabe vom 7. Juni 2023 sandte das KStA den in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid der C._____ GmbH betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 dem Spezialverwaltungsgericht zu. Zudem wurde neu eine teilweise Gutheissung des Rekurses beantragt.

8.

A._____ hat keine Replik erstattet.

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.

Mit Vernehmlassung beantragte das Steueramt Q._____ die Sistierung des Rekursverfahrens bis zum rechtskräftigen Entscheid betreffend der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 der C._____ GmbH. Da zum Urteilszeitpunkt eine rechtskräftige Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 der C._____ GmbH vorliegt, ist der Antrag auf Sistierung gegenstandslos geworden.

3.

Der Rekurrent war im Jahr 2020 unbestrittenermassen einerseits Inhaber der Einzelfirma D._____ (EU D._____; nicht im Handelsregister eingetragen) und ging anderseits einer unselbständigen Erwerbstätigkeit als [...] bei der C._____ GmbH, bei welcher der Rekurrent im Jahr 2020 Gesellschafter (Inhaber von 50 % der Stammanteile) war (vgl. Internet-Handelsregisterauszug vom 10. März 2025), nach.

4.

4.1.

Nachdem der Rekurrent trotz Mahnung die Steuererklärung 2020 nicht eingereicht hatte, nahm die Steuerkommission Q._____ mit Verfügung vom 20. Dezember 2021 eine teilweise Ermessensveranlagung vor. Für die Bestimmung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit forderte das Steueramt Q._____ bei der SVA Aargau Auszüge aus den individuellen Konten (IK) des Rekurrenten ein. Gestützt darauf legte die Steuerkommission Q._____ die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 33'500.00 fest. Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (EU D._____) setzte die Vorinstanz ermessensweise auf CHF 25'000.00 fest. Zudem wurde dem Rekurrenten gestützt auf einen Vermögensvergleich ein Einkommensmanko von CHF 70'000.00 zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet. Insgesamt ergaben sich daraus Einkünfte von CHF 128'500.00. Nach Abzug des Pauschalbeitrages für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien von CHF 2'000.00 resultierte ein steuerbares Einkommen von CHF 126'500.00.

4.2.

4.2.1.

Die am 3. Januar 2022 beim Steueramt Q._____ eingegangene Steuererklärung 2020 wurde zu Recht als Einsprache behandelt. Der Rekurrent de-

klarierte Einkünfte von CHF 24'424.00 (Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 32'000.00 sowie einen Verlust der EU D. _____ von CHF -7'576.00) sowie Abzüge von CHF 14'916.00 (Berufskosten von CHF 2'400.00; Schuldzinsen von CHF 3'000.00; Pauschalabzug für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien von CHF 2'000.00; Vermögensverwaltungskosten von CHF 16.00; Kleinverdienerabzug von CHF 7'500.00). Insgesamt wurde ein steuerbares Einkommen von CHF 9'508.00 (CHF 24'424.00 [Total der Einkünfte] - CHF 14'916.00 [Total der Abzüge]) beantragt.

Als Vermögenswerte wurden zwei Bankkonten bei der F. _____ mit einem Steuerwert von total CHF 6'119.00, ein privates Fahrzeug mit einem Steuerwert von CHF 5'000.00 sowie Geschäftsaktiven von CHF 10'490.00 deklariert (Total der Vermögenswerte: CHF 21'609.00). Weiter wurden private Schulden von CHF 42'403.00 und Geschäftsschulden von CHF 22'012.00 angegeben (Total der Schulden: CHF 64'012.00). Daraus resultierte ein Reinvermögen von CHF 0.00 (CHF 21'609.00 [Total der Vermögenswerte] – CHF 64'012.00 [Total der Schulden]).

4.2.2.

Mit Schreiben vom 5. Januar 2022 forderte das Steueramt Q. _____ zur Beurteilung der Einsprache weitere Unterlagen vom Rekurrenten ein. Am 2. März 2022 sind beim Steueramt Q. _____ die verlangten Unterlagen eingegangen.

4.2.3.

Das Steueramt Q. _____ teilte dem Rekurrenten mit Schreiben vom 19. April 2022 eine Zwischenbeurteilung mit. Zudem wurde dem Rekurrenten eine neue Vermögensvergleichsrechnung, welche neu unter anderem eine Darlehensforderung gegenüber B. _____ berücksichtigte und ein Einkommensmanko von CHF 42'777.00 auswies, vorgelegt. Aus der Zwischenbeurteilung resultierte ein steuerbares Einkommen von CHF 76'892.00. Dabei wurde unter anderem bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ein Privatanteil Spesen von CHF 1'500.00 und bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Privatanteil Naturalbezüge (Restaurant) von CHF 3'240.00 hinzugerechnet. Zudem wurden CHF 40'000.00 als Finanzierungsmanko gemäss (neuem) Vermögensvergleich aufgerechnet. Dem Rekurrenten wurde die Möglichkeit zur Stellungnahme zur Zwischenbeurteilung gegeben. Diese wurde vom Rekurrenten nicht genutzt.

4.2.4.

Mit Schreiben vom 28. September 2022 ging beim Steueramt Q. _____ eine Meldung des KStA, Sektion juristische Personen (KStA JP) ein, wonach der Rekurrent im Jahr 2020 geldwerte Leistungen von CHF 110'230.00 von der C. _____ GmbH empfangen habe.

4.2.5.

Im Vergleich zur Zwischenbeurteilung vom 19. April 2022 wurde mit Einspracheentscheid die Aufrechnung des Einkommensmankos auf CHF 20'000.00 halbiert. Zudem wurden die gemeldeten geldwerten Leistungen der C._____ GmbH von CHF 110'230.00 aufgrund des Teilbesteuerungsverfahrens (Anrechnung zu 50 %) mit CHF 55'115.00 zu den Einkünften hinzugerechnet. Insgesamt resultierte daraus ein steuerbares Einkommen von CHF 112'007.00.

Die Aufrechnung des Privatanteils Spesen begründete die Vorinstanz damit, dass die C._____ GmbH nicht über ein genehmigtes Spesenreglement verfüge. Dennoch seien Spesen von CHF 3'000.00 als Auslagenersatz anerkannt worden. Die geltend gemachten Spesen von CHF 3'000.00 seien für ein halbes Jahr ausgerichtet worden, so dass die ausgerichteten Spesen für das ganze Jahr CHF 6'000.00 betragen hätten. Der Rekurrent habe das Einkommen aus der C._____ GmbH als Nebenerwerb deklariert. Daneben sei ein Restaurantbetrieb in der Form einer Einzelunternehmung geführt worden. Aufgrund des Verhältnisses von Spesen zu Lohn akzeptiere die Vorinstanz ohne Präjudiz für Folgeperioden CHF 1'500.00 als nicht steuerbare Spesen und qualifiziere CHF 1'500.00 als steuerbares Lohneinkommen.

Weiter hielt die Vorinstanz fest, Naturalbezüge jeder Art wie der Wert selbst verbrauchter Waren des eigenen Betriebs stellten steuerbares Einkommen dar. Damit sollten steuerpflichtige Personen mit Naturalbezügen wie Wirte, Hoteliers, Bäcker und Metzger steuerlich gleichbehandelt werden wie steuerpflichtige Personen, die nicht von derartigen Naturalbezügen profitieren könnten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) regle die Bewertung von Naturalbezügen im Merkblatt N1/2007. Bei Inhabern von Gastrobetrieben betrage der Privatanteil für Naturalbezüge pro Jahr CHF 6'480.00. Für ein halbes Jahr sei der Ansatz somit CHF 3'240.00.

4.3.

4.3.1.

Mit Rekurs machte der Rekurrent geltend, Aufrechnungen und geldwerte Leistungen an Beteiligungsinhaber seien im Rahmen einer Gewinnvorwegnahme als privilegierte Dividenden bei den Anteilsinhabern zu besteuern. Die Aufrechnung der Vorinstanz von CHF 1'500.00 als Privatanteil Spesen werde nicht bestritten, jedoch die Qualifikation als ordentliches Erwerbseinkommen. Diese Leistung sei mit der privilegierten Dividendenbesteuerung zu erfassen.

Betreffend der Aufrechnung Privatanteil Naturalbezüge machte der Rekurrent geltend, das D._____ werde in Tat und Wahrheit von den Angestellten geführt. Er sei tagsüber für die C._____ GmbH jeweils auf [...] unterwegs und könne sich in dieser Zeit nicht um das Restaurant kümmern. Das

D._____ verfüge nicht über eine Küche und den Gästen würden keine Mahlzeiten serviert. Es handle sich nicht um ein klassisches Restaurant, sondern es würden nur Getränke ausgegeben und am Morgen gebe es noch Gipfeli auf den Tischen. Da er wegen seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit nur eingeschränkt im Restaurant anzutreffen sei, habe er nur wenige Eigenkonsumationen vorgenommen. Von der Vorinstanz sei der ordentliche Privatanteil für Restaurants mit Mahlzeiten angewendet worden. Da keine funktionierende Küche zur Verfügung stehe und auch kein Angebot an Esswaren bestehe, sei der Privatanteil auf die Getränke zu reduzieren. Es sei deshalb angemessen, den Privatanteil auf ein Drittel des ordentlichen Privatanteils gemäss Merkblatt der EStV zu reduzieren.

Der Vermögensvergleich weise insbesondere deshalb ein Einkommensmanko auf, weil die Vorinstanz per 31. Dezember 2020 erstmals eine Darlehensforderung gegenüber B._____ von CHF 29'705.00 als Vermögenswert berücksichtigt habe. Er habe im Jahr 2018 von der E._____ einen Privatkredit von CHF 70'000.00 aufgenommen. Dabei habe er einen Betrag von CHF 43'754.65 an B._____ weitergeleitet. Somit bestehe das Darlehensverhältnis zwischen ihm und B._____ bereits seit 2018. In den Vorjahren sei dieses Darlehen nicht deklariert worden. Ab 2020 habe B._____ mit der Rückzahlung des Darlehens begonnen. Diese Zahlungen hätten seine private Liquidität verbessert. Dies sei im Vermögensvergleich nicht berücksichtigt worden. Es sei deshalb im Vermögensvergleich per 31. Dezember 2019 die Darlehensforderung gegenüber B._____ von CHF 43'754.65 nachzutragen. Durch diesen Nachtrag bestünde kein Finanzierungsmanko mehr. Deshalb sei auf die Aufrechnung des Finanzierungsmanko zu verzichten.

Abschliessend machte der Rekurrent geltend, die Vorinstanz habe nicht beachtet, dass gegen die Aufrechnung der geldwerten Leistungen im Verfahren der C._____ GmbH Einsprache erhoben worden sei. Die Veranlagungsverfügung sei nicht rechtskräftig. Es sei daher lediglich der unbestrittene Anteil von CHF 41'000.00 bzw. aufgrund des Teilbesteuerungsverfahrens CHF 20'500.00 als geldwerte Leistung beim Rekurrenten als Einkommen aufzurechnen.

4.3.2.

In seiner Vernehmlassung hält das Steueramt Q._____ an der Aufrechnung der Privatanteile Spesen und Naturalbezüge fest.

Betreffend der Darlehensforderung gegenüber B._____ wurde ausgeführt, dass der Rekurrent zwar erstmals im Rekursverfahren Unterlagen dazu eingereicht habe. Mit diesen sei der Bestand einer Darlehensforderung in diesem Umfang jedoch nicht eindeutig nachgewiesen worden. Zudem sei aus den Wertschriften- und Guthabenverzeichnissen der Steuererklärungen 2018 und 2019 keine Darlehensforderung hervorgegangen.

4.3.3.

Mit Eingabe vom 7. Juni 2023 informierte das KStA das Spezialverwaltungsgericht über die eingetretene Rechtskraft des Einspracheentscheides betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 der C._____ GmbH. Aus dem Einspracheentscheid geht eine Reduktion der Aufrechnung der vom Rekurrenten empfangenen geldwerten Leistungen von CHF 110'230.00 auf CHF 40'500.00 hervor. Insofern beantragt das KStA eine teilweise Gutheissung des Rekurses.

5.

Die Steuerkommission Q._____ hat im Veranlagungsverfahren diverse Aufrechnungen zum steuerbaren Einkommen vorgenommen, darunter ein Einkommensmanko aus Vermögensvergleichsrechnung von CHF 70'000.00 (Veranlagungsverfahren) bzw. CHF 20'000.00 (Einspracheverfahren).

6.

6.1.

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).

6.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (vgl. AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 14; M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196). Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstands hat zum einen zur Folge, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016] und VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen

nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen die steuerpflichtige Person zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

6.3.

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.).

6.4.

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 der steuerpflichtigen Person 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 der steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel die steuerpflichtige Person 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.

(vgl. 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).

6.5.

Das Steueramt Q._____ hat im Veranlagungsverfahren bei der SVA Aargau Auszüge aus den individuellen Konten (IK) des Rekurrenten einverlangt. Gestützt darauf konnten die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit ermittelt werden. Diese wurden in den Vermögensvergleich übernommen. Insofern wurden zumindest die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nicht nach Ermessen festgesetzt. Es handelt sich somit vorliegend um eine teilweise Ermessensveranlagung.

7.

7.1.

7.1.1.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts die steuerpflichtige Person 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 (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

7.1.2.

Das Steueramt Q._____ hat im Veranlagungsverfahren den Rekurrenten nicht aufgefordert, sich zur Vermögensvergleichsrechnung (mit Einkommensmanko von CHF 70'000.00) zu äussern. Vermögensvergleiche sind – um das rechtliche Gehör zu wahren – stets vorgängig den steuerpflichtigen Personen zur Stellungnahme vorzulegen – unabhängig davon, ob die Veranlagung vollständig oder teilweise nach Ermessen vorgenommen wurde. Indem das Steueramt Q._____ den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren weder aufgefordert hat, sich zur Vermögensvergleichsrechnung zu äussern, noch eine fehlende Stellungnahme gemahnt hat, wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör des Rekurrenten verletzt. Damit leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

7.2.

Die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren fällt gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsge-

richts 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, gleich wie auch bei einer fehlenden Mahnung, eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129).

Von einer Rückweisung der Sache kann indessen selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern dann ausnahmsweise 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 (vgl. VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]). Vorliegend ist ein solcher Ausnahmefall nicht gegeben.

Folglich werden die Veranlagungsverfügung vom 20. Dezember 2021 und der Einspracheentscheid vom 11. Januar 2023 aufgehoben. Die Angelegenheit wird an die Steuerkommission Q._____ zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens zurückgewiesen.

7.3.

Aufgrund der Rückweisung aus formellen Gründen sind die materiellen Anträge des Rekurrenten nicht zu prüfen.

8.

8.1.

Im erneuten Veranlagungsverfahren wird die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten zu einer Stellungnahme zum Vermögensvergleich auffordern müssen. Eine ausbleibende Stellungnahme müsste vor der erneuten Vornahme einer Ermessensveranlagung gemahnt werden.

Die im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen werden dem Steueramt Q._____ mit dem vorliegenden Entscheid zugestellt.

8.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 11. Januar 2023 ergeben sollte, muss dem 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 (vgl. VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

9.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen des Rekurrenten (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C_390/2021]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 20. Dezember 2021 und der Einspracheentscheid vom 11. Januar 2023 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt Q._____ (mit Rekurs [inkl. Beilagen])

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, 24. April 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni