

3-RV.2023.82

P 92

Urteil vom 23. Mai 2024

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission S. _____ vom 10. Mai 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Februar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission S._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 69'600.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 121'000.00 veranlagt. Dabei wurden den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit von A._____ ermessensweise CHF 60'000.00 hinzugerechnet und der mit CHF 0.00 deklarierte Eigenmietwert der Liegenschaft Q-Strasse 27 in R._____ (inklusive Garage) auf CHF 6'481.00 erhöht.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Februar 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 16. März 2023 Einsprache. Er stellte die Anträge, für die Wohnung und die Garage an der Q-Strasse 27 in R._____ sei kein Eigenmietwert zu versteuern, und es sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 60'000.00 zu verzichten.

3.

Mit Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 wies die Steuerkommission S._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 (Zustellung am 11. Mai 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 12. Juni 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgende Anträge:

"Antrag 1:

Gemäss untenstehender Begründung und Einreichung von Belegen stellen wir den Antrag den Einsprache-Entscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 an die Gemeinde zurückzuweisen in Folge Formfehlern und uns die Möglichkeit zu geben, die gesamte Steuersituation mit Fachkräften zusammen nochmals zu beurteilen. Es sei festzustellen, welche Unterschriftenregelungen für solche Dokumente und Entscheide in der Gemeinde S._____ und im Kanton Aargau gelten. (...)

Antrag 2:

Sollte dem Antrag 1 nicht entsprochen werden, sei die Steuerveranlagung 2020 gemäss unten stehenden Begründungen und Einreichung von Belegen entsprechend zu korrigieren. (...)

Die Aufrechnung der Eigenmietwerte sind ersatzlos zu streichen. (...)

Das Einkommen ist lediglich um CHF 10'000 aufzurechnen."

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt S._____ und beim KStA, Sektion Juristische Personen, vorgenommen und Unterlagen beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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.

Die Rekurrenten beantragen die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz, da der Einspracheentscheid nicht korrekt unterzeichnet worden sei. Es fehle die Unterschrift der Protokollführerin der Steuerkommission. Deshalb sei der Einspracheentscheid nicht gültig.

Zudem seien die Steuererklärungen sowie die Korrespondenz betreffend Steuereinsprachen seit längerer Zeit nur vom Rekurrenten unterzeichnet worden, nicht aber von der Rekurrentin. Auf diesen Mangel seien sie nie hingewiesen worden.

Auf diese Einwände ist vorab einzugehen.

2.2.

2.2.1.

Mit dem Rekurs haben die Rekurrenten ein Exemplar des Einspracheentescheides vom 10. Mai 2023 eingereicht. Der Entscheid ist vom Präsidenten der Steuerkommission unterzeichnet. Die Unterschrift der Protokollführerin der Steuerkommission fehlt.

In der Vernehmlassung vom 11. September 2023 hält das Gemeindesteueramtsamt S. _____ fest, der Einspracheentscheid sei in fünf Exemplaren ausgefertigt worden und anlässlich der Steuerkommissionssitzung vom 10. Mai 2023 vom Präsidenten der Steuerkommission und der Steueramtsvorsteherin als Protokollführerin unterschrieben worden. Auf dem den Rekurrenten zugestellten Exemplar fehle (irrtümlich) die Unterschrift der Protokollführerin. Mit der Vernehmlassung wurde eine Kopie des beim Gemeindesteueramtes S. _____ archivierten Einspracheentescheides eingereicht. Dieses Exemplar trägt beide Unterschriften.

Die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes S. _____ wurde den Rekurrenten zur Stellungnahme zugestellt. In der Replik beharren sie darauf, dass das ihnen zugestellte Exemplar nicht alle erforderlichen Unterschriften aufweise.

2.2.2.

In jeder Einwohnergemeinde wird zur Beurteilung der Steuerpflicht und zur Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuer eine Steuerkommission bestellt (§ 164 Abs. 1 StG). Die Steuerkommission besteht aus einer kantonalen Steuerkommissarin oder einem kantonalen Steuerkommissär, der Vorsteherin oder dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes sowie drei von der Einwohnergemeinde gewählten Mitgliedern (§ 164 Abs. 2 StG). Die Steuerkommission konstituiert sich selbst (§ 61 Abs. 1 zweiter Satz StGV). Sie wählt insbesondere ihren Präsidenten selbst (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 164 StG N 17).

Die Veranlagung wird in der Regel im Namen der Steuerkommission durch eine Delegation, bestehend aus der kantonalen Steuerkommissarin oder dem kantonalen Steuerkommissär sowie der Vorsteherin oder dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes, vorgenommen (§ 164 Abs. 3 StG).

Einsprachen werden von der gesamten Steuerkommission beurteilt (§ 164 Abs. 4 lit. a StG i.V.m. § 61 Abs. 3 StGV). Die Präsidentin oder der Präsident ist für die Abfassung der von der Steuerkommission gefällten Einspracheentscheide verantwortlich und unterzeichnet zusammen mit der protokollführenden Person die Einspracheentscheide (§ 68 Abs. 2 StGV). Der schriftlich begründete Einspracheentscheid ist der steuerpflichtigen Person zu eröffnen (§ 195 Abs. 3 StG).

Wo das Gesetz die Form bezeichnet, in die ein Staatsakt um seiner Bestandessicherung willen zu kleiden ist, darf angenommen werden, dass es sich um eine Gültigkeitsvoraussetzung handelt. Verlangt also eine Vorschrift, dass ein Akt die Unterschrift mehrerer Personen zu tragen habe, so ist anzunehmen, dass das Fehlen auch nur einer Signatur die Unwirksamkeit bewirkt. Formmängel, wie zum Beispiel die fehlende Unterschrift auf einem Verwaltungsakt oder einem richterlichen Urteil, können jedoch nachträglich verbessert werden. Ein Neuerlass des Verwaltungsaktes ist nicht nötig (RGE vom 13. April 2000 [RV.1999.50204/K 7012], Erw. 2.c mit Hinweisen).

2.2.3.

Die Vorinstanz hat mit der Vernehmlassung einen vorschriftsgemäss unterzeichneten Einspracheentscheid eingereicht. Die Vernehmlassung wurde den Rekurrenten zur Stellungnahme zugestellt. Damit ist der geltend gemachte formelle Mangel geheilt. Eine Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz ist nicht nötig, weil den Rekurrenten durch die auf ihrem Exemplar fehlende Unterschrift kein Nachteil entstanden ist (vgl. RGE vom 13. April 2000 [RV.1999.50204/K 7012], Erw. 2.c).

2.3.

2.3.1.

Die Einsprache vom 16. März 2023 wurde vom Rekurrenten, nicht aber von der Rekurrentin unterzeichnet. Das Datenblatt der Steuererklärung 2020 wurde ebenfalls nur vom Rekurrenten unterzeichnet.

2.3.2.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG).

Sie unterschreiben die Steuererklärung gemeinsam. Ist die Steuererklärung nur von einem Ehepartner unterzeichnet, wird dem anderen eine Frist eingeräumt, um die Unterschrift nachzureichen (§ 172 Abs. 2 Sätze 1 und 2). Diese Regelung ist eine blosse Ordnungsvorschrift (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 172 StG N 7). Denn ihre Missachtung führt nicht zur Ungültigkeit der nur von einem Ehegatten unterschriebenen Steuererklärung. Die Steuererklärung gilt vielmehr auch als solche des säumigen Gatten, weil das Gesetz (§ 172 Abs. 2 Satz 3) vermutet, dieser werde durch den die Deklaration unterzeichnenden Ehegatten vertreten (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, zum gleichlautenden Art. 113 Abs. 2 DBG N 16).

Gemäss § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehepartner innert Frist handelt.

2.3.3.

Vor diesem Hintergrund ist festzuhalten, dass weder die Einsprache noch die Steuererklärung darunter leiden, dass sie lediglich vom Rekurrenten unterzeichnet wurden. Aufgrund der gesetzlichen Steuervertretung unter Ehegatten gelten die Dokumente dennoch als von beiden Ehegatten eingereicht.

2.4.

Damit erweisen sich die formellen Rügen der Rekurrenten als unbegründet. Eine Rückweisung an die Vorinstanz ist nicht geboten. Antrag 1 der Rekurrenten wird abgewiesen.

3.

3.1.

In der Steuerperiode 2020 waren die Rekurrenten Inhaber der Stammanteile der C._____ GmbH, deren Angestellte sie – der Rekurrent als [...] – waren. Der Rekurrent war zudem als selbständiger [...] tätig.

3.2.

In der Veranlagung rechnete die Steuerkommission S. _____ – neben weiteren, hier nicht in Frage stehenden Korrekturen – den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten ermessensweise CHF 60'000.00 hinzu.

Zudem erhöhte sie den Eigenmietwert der Liegenschaft Q-Strasse 27 (inklusive Garage) von den deklarierten CHF 0.00 auf CHF 6'481.00 (CHF 5'707.00 für die Wohnung und CHF 774.00 für die Garage). Diese Liegenschaft war von der Rekurrentin am tt.mm. 2020 erworben worden. Der Besitzesantritt erfolgte am tt.mm. 2020 (vgl. Kaufvertrag vom tt.mm. 2020). Der eingesetzte Eigenmietwert ergab sich aus den jährlichen Eigenmietwerten (vgl. die Verfügungen betreffend Eröffnung der neuen Schätzungswerte vom 20. November 2020) von CHF 6'401.00 für die Wohnung und CHF 869.00 für die Garage, der auf die Besitzesdauer umgerechnet worden war ($\text{CHF } 6'401.00 / 360 \times 321 = \text{CHF } 5'707.00$; $\text{CHF } 869.00 / 360 \times 321 = \text{CHF } 774.00$).

3.3.

Diese beiden Abweichungen von der Deklaration der Rekurrenten sind im Rekursverfahren umstritten. Nachfolgend ist deshalb zu prüfen, ob für die Liegenschaft Q-Strasse 27 in R. _____ ein Eigenmietwert zu besteuern ist (Erw. 4.). Danach wird die ermessensweise Aufrechnung von CHF 60'000.00 zu beurteilen sein. Dabei ist nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 5.) zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 6.). Ist dies der Fall, muss beurteilt werden, ob die Rekurrenten mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen haben (Erw. 7.) und ob die Steuerkommission S. _____ ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (Erw. 8.).

4.

4.1.

4.1.1.

Im Einspracheverfahren machte der Rekurrent geltend, die Wohnung an der Q-Strasse 27 in R. _____ werde nicht vermietet und stehe leer, da sie saniert werden müsse. Im Jahr 2020 sei jedoch keine Sanierung erfolgt. Deshalb seien die Eigenmietwerte von Wohnung und Garage nicht zu besteuern. Im Rekursverfahren ergänzten die Rekurrenten, die Wohnung an der Q-Strasse 27 in R. _____ sei in einem schlechten Zustand erworben worden, in dem sie nicht zu vermieten gewesen sei. In den Nassbereichen habe sich Schimmel gebildet. Deshalb müsse die Wohnung vor einer Weitervermietung saniert werden. Dieses Vorhaben habe jedoch aus zeitlichen Gründen nicht umgesetzt werden können. Mit der Rekursschrift reichen die Rekurrenten Fotos der Wohnung ein.

4.1.2.

Die Steuerkommission S._____ führte im Einspracheentscheid aus, der Eigenmietwert der Liegenschaft Q-Strasse 27 in R._____ sei besteuert worden, weil für die Liegenschaft keine Mietzinseinnahmen deklariert worden seien. In der Vernehmlassung vom 11. September 2023 hält das Gemeindesteuernamt S._____ fest, der Zustand der Wohnung an der Q-Strasse 27 in R._____ sei nicht so desolat, dass die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Besteuerung des Eigenmietwerts erfüllt wären. Deshalb sei der Eigenmietwert zu besteuern.

4.1.3.

Vorliegend umstritten ist nicht die Höhe des Eigenmietwerts, die mit der Verfügung betreffend Eröffnung der neuen Schätzungswerte vom 20. November 2020 rechtskräftig festgelegt wurde. Umstritten ist, ob der Eigenmietwert aufgrund der tatsächlichen Umstände zu besteuern ist oder nicht. Dies ist im ordentlichen Veranlagungsverfahren durch die Steuerkommission zu beurteilen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 218 StG N 14).

4.2.

4.2.1.

Alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen sind steuerbar, auch der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG). Eine effektive Nutzung durch den Steuerpflichtigen ist nicht Voraussetzung der Besteuerung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 65, mit Hinweis). Es genügt, dass er sich die Liegenschaft zur jederzeitigen Verfügung hält (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 60).

4.2.2.

Während die tatsächliche Nutzung durch den Steuerpflichtigen für die Eigenmietwertbesteuerung nicht erforderlich ist, muss effektiv eine *Möglichkeit zur Nutzung* der Liegenschaft bestehen. Diese Möglichkeit ist dann nicht gegeben, wenn die Liegenschaft aus objektiven Gründen (z.B. während der Bau- bzw. Umbauphase) vorübergehend oder dauernd nicht oder nur teilweise bewohnbar ist (SGE vom 24. Mai 2017 [3-RV.2016.153], Erw. 5.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 66, mit Hinweisen). Es reicht aber nicht jeder Mangel aus, um eine Wohnung unbenutzbar zu machen. Notwendig ist vielmehr, dass die Wohnung nachweislich und dauerhaft nicht mehr für die bestimmungsgemässe Nutzung hätte gebraucht werden können (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2020 [2C_509/2020], E. 4.5.2.). Für die geltend gemachten steuermindernden Umstände, aufgrund derer die Nutzungsmöglichkeit eingeschränkt

sein soll, trägt der Steuerpflichtige die Beweislast (Urteil des Bundesgerichts vom 28. April 2016 [2C_1039/2015], Erw. 3.4.).

4.3.

Die Rekurrenten selbst machen nicht geltend, die Wohnung an der Q-Strasse 27 in R._____ sei wegen einer Sanierung nicht vermietet oder selbstgenutzt worden. Vielmehr räumen sie ein, dass im Jahr 2020 keine Sanierung stattgefunden habe. Sie bringen lediglich vor, dass die Wohnung im derzeitigen Zustand nicht vermietet werden könne. Als einzigen Beleg für diese Behauptung reichen sie Fotos von Badezimmer, Küche und weiteren Räumen der Wohnung ein.

Wohl sind auf den Fotos einige schadhafte Stellen an den Wänden oder den Fugen wie auch der Badezimmereinrichtung erkennbar. Auch stellt sich der Ausbaustandard der Wohnung weder als gehoben noch modern dar. Die behauptete Unbewohnbarkeit ist auf den Fotos jedoch nicht erkennbar. Die geltend gemachte Schimmelbildung ist nicht ersichtlich. Die Küche ist klein, aber normal ausgestattet und intakt. Die Fotos der Räume, des Fensters und des Heizkörpers lassen keine offensichtlichen Mängel erkennen, jedenfalls keine Mängel, welche eine Vermietung oder Selbstnutzung ausschliessen würden.

Damit liegt kein Umbau vor, der eine Nutzung der Wohnung ausschliessen würde. Ebenso wenig besteht ein baulicher Zustand, der eine Nutzung der Wohnung nicht zulassen würde. Vor diesem Hintergrund kann nicht beanstandet werden, dass die Steuerkommission S._____ den Eigenmietwert der Wohnung zur Besteuerung gebracht hat. Dies gilt umso mehr für die Garage, deren Unmöglichkeit zur Nutzung weder (substantiiert) behauptet noch belegt wurde. Die Eigenmietwerte von Wohnung und Garage sind zu besteuern. Der Rekurs wird in diesem Punkt abgewiesen.

5.

5.1.

5.1.1.

Im Veranlagungsverfahren verlangte das Gemeindesteueramt S._____ mit Schreiben vom 27. April 2022 zusätzliche Unterlagen von den Rekurrenten. Gleichzeitig wurde den Rekurrenten ein Vermögensvergleich, der ein Einkommensmanko von CHF 37'959.00 auswies, zur Prüfung und Stellungnahme zugestellt.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2022 reichte der Rekurrent eine korrigierte Version des Vermögensvergleichs ein.

5.1.2.

Das Gemeindesteueramt S._____ verlangte daraufhin mit Schreiben vom 18. Mai 2022 weitere Unterlagen, unter anderem die Kontoblätter der

C._____ GmbH, ein und kommentierte die vom Rekurrenten vorgenommenen Änderungen am Vermögensvergleich.

Der Rekurrent reichte mit Schreiben vom 17. Juni 2022 verschiedene Unterlagen ein und äusserte sich erneut zum Vermögensvergleich. Gemäss den von ihm vorgenommenen Korrekturen ergab sich nun ein Einkommensüberschuss von CHF 22'128.00. Bezüglich der zur C._____ GmbH einverlangten Unterlagen hielt er fest, für deren Besteuerung sei der Kanton und nicht die Gemeinde zuständig. Die entsprechenden Unterlagen wurden nicht eingereicht und vom Gemeindesteueramt S._____ nicht beigezogen.

5.1.3.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2022 wies das Gemeindesteueramt S._____ die Rekurrenten auf die bisher noch nicht eingereichten Unterlagen hin. Zudem legte es einen aufgrund der Einwände des Rekurrenten teilweise angepassten Vermögensvergleich vor, der einen Einkommensüberschuss von CHF 30'839.00 auswies. In dieser Rechnung waren die Lebenshaltungskosten sowie die privaten Versicherungsprämien allerdings mit dem Betrag von (je) CHF 1.00 ausgewiesen. Ebenso wurden die Rekurrenten gemahnt, die fehlenden Unterlagen einzureichen, und auf die Folgen der Nichtmitwirkung (Ermessensveranlagung) hingewiesen.

Der Rekurrent kommentierte den ihn vorgelegten Vermögensvergleich mit Schreiben vom 17. November 2022 ein weiteres Mal. Dabei legte er insbesondere eine abweichende Berechnung der Lebenshaltungskosten vor.

5.1.4.

In der Folge erging die Veranlagung. In der Abweichungsbegründung nahm die Steuerkommission S._____ zu den Vorbringen des Rekurrenten im Schreiben vom 17. November 2022 Stellung. Sie begründete, weshalb an der (angedrohten) ermessensweisen Aufrechnung von CHF 60'000.00 festzuhalten sei.

5.2.

5.2.1.

Mit der Einsprache beklagte sich der Rekurrent erneut über die Fehler im Vermögensvergleich und legte eine weitere Version seiner diesbezüglichen Korrekturen vor. Ebenso brachte er eine Bestätigung der bei den Rekurrenten wohnenden (erwachsenen) Kinder bei, wonach diese insgesamt CHF 10'000.00 zu den Haushaltskosten beige-steuert hätten.

5.2.2.

Mit Schreiben vom 29. März 2023 wies das Gemeindesteueramt S._____ auf die weiterhin fehlenden Unterlagen hin. Bezüglich der Kostenbeteiligung der Kinder verlangte es Belege zu diesen Geldflüssen.

Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 23. April 2023, reichte aber keine weiteren Unterlagen ein.

5.2.3.

Im Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission S._____ daran fest, dass die bisher eingereichten Unterlagen und Ausführungen das Einkommensmanko nicht erklärt hätten. Die Bestätigungen der Kinder bezüglich Beitrag zu den Lebenshaltungskosten seien unbelegt geblieben.

5.3.

5.3.1.

Im Rekursverfahren brachten die Rekurrenten vor, die ermessensweise Aufrechnung von CHF 60'000.00 sei unrealistisch. Im Jahr 2020 hätten sie ein Bareinkommen von CHF 23'312.00 erzielt. Die Schuldzinsen hätten CHF 4'446.00 betragen. Die drei Kinder hätten Beiträge von insgesamt CHF 10'000.00 als Zimmermiete geleistet. Zudem seien sie praktisch Selbstversorger, hielten auf ihren Grundstücken Kleintiere und ernteten Gemüse, Kartoffeln und Obst aus dem eigenen Garten. Deshalb könnten sie von CHF 28'866.00 (CHF 23'312 + CHF 10'000.00 – CHF 4'446.00) leben. Es sei folglich lediglich ein Betrag von CHF 10'000.00 aufzurechnen.

5.3.2.

In der Vernehmlassung führte das Gemeindesteueramts S._____ aus, die Rekurrenten hätten im Veranlagungsverfahren die eingeforderten Akten (mehrheitlich) nicht eingereicht. Die Mittelzuflüsse seitens der Kinder könnten zudem aufgrund derer finanzieller Verhältnisse ausgeschlossen werden. Da die Lebenshaltungskosten im Dunklen blieben und ein Einblick in die Jahresabschlüsse der C._____ GmbH verweigert worden sei, sei an der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 60'000.00 festzuhalten.

5.3.3.

In der Replik beanstandeten die Rekurrenten erneut den Vermögensvergleich. Die Lebenshaltungskosten seien viel zu hoch eingesetzt. Die Einzelunternehmung bringe Schwankungen der Liquidität mit sich. Zudem wiederholten sie, dass die Kinder sich mit CHF 10'000.00 an den Haushaltskosten beteiligten.

6.

6.1.

6.1.1.

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 (§ 191 Abs. 3 StG).

6.1.2.

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).

6.1.3.

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.

(SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.48]; SGE vom 20. Juni 2019 [3-RV.2019.41]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 36).

6.1.4.

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 (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

6.2.

6.2.1.

Die ermessensweise Aufrechnung von CHF 60'000.00 wurde gestützt auf einen Vermögensvergleich vorgenommen. Ausweislich der Akten hat das Gemeindesteueramt S._____ den Rekurrenten zwei Vermögensvergleiche vorgelegt. Der erste Vermögensvergleich vom 27. April 2022 wies ein Einkommensmanko von CHF 37'959.00 aus. Im zweiten Vermögensvergleich vom 19. Oktober 2022 wurde ein Einkommensüberschuss von CHF 30'839.00 berechnet. Um zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren, sind diese Vermögensvergleiche sowie die dazu erfolgten Einwände der Rekurrenten zu prüfen.

6.2.2.

Der erste Vermögensvergleich vom 27. April 2022 sah wie folgt aus:

Vermögensentwicklung 2020	31.12.2019	31.12.2020
Wertschriften (ohne Geschäft)	169737.00	62009.00
Bargeld, Gold und andere		
Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Anteile an unverteilter Erbschaften	432.00	770.00
Liegenschaften		
Privatliegenschaften		
AG/T. _____, U-Strasse	24000.00	24000.00
AG/T. _____, V-Strasse	79258.00	79258.00
S. _____, W-Strasse	377100.00	377100.00
S. _____, X-Strasse	1100.00	1100.00
R. _____, Q-Strasse 27 (Kaufpreis)		160000.00
R. _____, Q-Strasse 27 (Kaufpreis)		0.00
AG/T. _____, Y-Strasse	315.00	228.00
Betriebsvermögen selbst. Erwerbender		
Geschäftsaktiven: S. _____, A. _____	43566.00	42034.00
Geschäftsaktiven: S. _____, A. _____	0.00	0.00
Schulden	-400594.00	-400245.00
Reinvermögen	294914.00	346254.00
Vermögenszunahme		51340.00
Bewertungsdifferenz Liegenschaftsschätzung		
T. _____, Y-Strasse		87.00
Bereinigte Vermögenszunahme		51427.00
Mittelherkunft 2020		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		23312.00
Liegenschaftsunterhaltskosten		-3372.00
Berufskosten		-5575.00
Schuldzinsen		-4446.00
Vermögensverwaltungskosten		-229.00
Krankheits- und Unfallkosten		-6709.00
Massgebendes Einkommen		2981.00
Auszahlungen Lebensversicherungen, Vorsorgeguthaben		49500.00
Total Mittelherkunft		52481.00
Mittelverwendung 2020		
Bereinigte Vermögenszunahme		51427.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.		213.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		34800.00
Private Versicherungsprämien		4000.00
Total Mittelverwendung		90440.00
Einkommensmanko pro Jahr		-37959.00

6.2.3.

6.2.3.1.

Bei der Berechnung der Vermögensentwicklung hat das Gemeindesteuernamt S. _____ die Werte per Ende 2019 (Wertschriften, Bargeldbestand,

Anteile an unverteilten Erbschaften, Liegenschaften, Betriebsvermögen sowie Schulden) aus der rechtskräftigen Veranlagung 2019 übernommen, was nicht zu beanstanden ist.

6.2.3.2.

Die Wertschriften per 31. Dezember 2020 von CHF 62'009.00 sowie die Anteile an unverteilten Erbschaften von CHF 770.00, die Geschäftsaktiven von CHF 42'034.00 und die Schulden von CHF 400'245.00 entsprechen der Deklaration der Rekurrenten und sind nicht umstritten. Die Werte der Liegenschaften per Ende 2020 entsprechen ebenfalls der Deklaration der Rekurrenten, mit Ausnahme der Liegenschaften V-Strasse und Y-Strasse in T.____, für die ein unwesentlich niedrigerer Steuerwert als deklariert (insgesamt CHF 401.00 weniger, was sich zugunsten der Rekurrenten auswirkt) eingesetzt wurde, sowie der Liegenschaft Q-Strasse 27 in R.____, für die der Kaufpreis eingesetzt wurde.

Hierzu beklagte der Rekurrent (Schreiben vom 4. Mai 2022), die Liegenschaft an der Q-Strasse 27 in R.____ sei nicht mit dem Kaufpreis (von CHF 160'000.00), sondern mit dem Steuerwert (von CHF 130'900.00 für die Wohnung und CHF 16'000.00 für die Garage) einzusetzen.

Dazu ist festzuhalten, dass die Liegenschaft an der Q-Strasse 27 in R.____ zwar mit dem Steuerwert deklariert und besteuert wird. Ebenso wird eine Liegenschaft im Vergleich zweier Steuerperioden, in denen die Liegenschaft bereits im Eigentum der Rekurrenten stand, jeweils mit dem Steuerwert in den Vermögensvergleich eingesetzt. Wird eine Liegenschaft jedoch in einer Steuerperiode erworben, für die ein Vermögensvergleich erstellt wurde, so wird sie für diese Periode mit dem Kaufpreis in die Vermögensvergleichsrechnung einbezogen.

Dies liegt darin begründet, dass der in der Steuerperiode effektiv aufgebrauchte Kaufpreis entweder aus dem Vermögen per 31. Dezember des Vorjahres (Vermögensverzehr), einer Erhöhung der Schulden oder einem Mittelzufluss (Einkommen) in der Steuerperiode stammt. Deshalb muss der Kaufpreis mit dem tatsächlichen Betrag – nicht mit dem Steuerwert der Liegenschaft – in den Vermögensvergleich eingesetzt werden, ansonsten ein tatsächlich aufgebrauchter Kaufpreis mit einem reduzierten Steuerwert verglichen werden würde, was den Vermögensvergleich verzerren würde.

Alternativ dazu könnte die Liegenschaft auch mit dem Steuerwert von insgesamt CHF 146'900.00 per 31. Dezember 2020 eingesetzt werden, worauf die Differenz von CHF 13'100.00 zum Kaufpreis allerdings zum Vermögen per Ende 2020 hinzuzurechnen wäre. Rechnerisch würde dies zum selben Ergebnis führen.

6.2.3.3.

Weiter monierte der Rekurrent zur Vermögensentwicklung, beim Vergleich der Jahre 2019 und 2020 müsse die im Jahre 2020 ausbezahlte Vorsorgeleistung von CHF 49'500.00 im Vermögen berücksichtigt werden.

Dieser Betrag wurde vom Gemeindesteueramt S._____ der Mittelherkunft hinzugerechnet. Dieses Vorgehen war korrekt, da der Betrag aus bisher steuerfreiem Vermögen der Rekurrenten (quasi "von aussen") zugeflossen ist. Deshalb waren die CHF 49'500.00 auch nicht – wie die Rekurrenten richtig annehmen – im Vermögen per 31. Dezember 2019 enthalten. Dadurch, dass das Gemeindesteueramt S._____ den Geldfluss aus Vorsorge jedoch bei der Mittelherkunft bereits berücksichtigt hat, braucht er im Vermögen per 31. Dezember 2020 nicht abgezogen zu werden, ansonsten der Zufluss doppelt berücksichtigt würde.

Würde der Betrag von CHF 49'500.00 – wie von den Rekurrenten vorgeschlagen – im Vermögen per 31. Dezember 2020 abgezogen (da er aus steuerfreiem Vermögen stammt), so dürfte er bei der Mittelherkunft nicht als Zufluss berücksichtigt werden. Dies würde zum selben Ergebnis führen: Die Vermögenszunahme würde zwar um CHF 49'500.00 auf CHF 1'927.00 sinken, wodurch auch die Mittelverwendung im gleichen Masse auf CHF 40'940.00 reduziert würde. Jedoch würde auch die Mittelherkunft um CHF 49'500.00 auf CHF 2'981.00 sinken, woraus sich nach wie vor ein Einkommensmanko von CHF 37'959.00 ergäbe.

6.2.3.4.

Im Übrigen hat das Gemeindesteueramt S._____ die Wertveränderung bei der Liegenschaft Y-Strasse in T._____ dadurch berücksichtigt, als sie die eingetretene Wertminderung von CHF 87.00 dem Vermögen per Ende 2020 hinzugerechnet hat. Dies ist richtig, weil die Wertminderung nicht aus einem Abfluss entstanden ist und somit korrigiert werden muss, um den Vermögensvergleich nicht zu verfälschen.

6.2.3.5.

Ferner brachte der Rekurrent zur Vermögensentwicklung mit Schreiben vom 17. Juni 2022 vor, für die im Jahr 2020 für CHF 160'000 in R._____ erworbene Liegenschaft sei am tt.mm. 2019 bereits eine Anzahlung von CHF 30'000.00 geleistet worden. Folglich seien dem Vermögen per Ende 2019 CHF 30'000.00 hinzuzurechnen, während das Vermögen per 31. Dezember 2020 um CHF 30'000.00 sinke. Dadurch ergebe sich, statt der vom Gemeindesteueramt S._____ berechneten (unbereinigten) Vermögenszunahme von CHF 51'340.00 eine Vermögensabnahme von CHF 8'660.00 $([CHF\ 294'914.00 + CHF\ 30'000.00] \text{./.} [CHF\ 346'254.00 \text{./.} CHF\ 30'000.00] = CHF\ 8'660.00)$.

Dazu ist festzuhalten, dass die Anzahlung von CHF 30'000.00 für die Liegenschaft an der Q-Strasse 27 in R._____, falls sie denn bereits 2019 geflossen sein sollte (was trotz ausdrücklicher Aufforderung des Gemeindesteueramtes S._____ nicht belegt wurde), solange eine Forderung der Rekurrenten gegenüber dem Verkäufer der Liegenschaft darstellte, als der Liegenschafts Kauf noch nicht vollzogen war. Als solche wäre sie tatsächlich – wie vom Rekurrenten vorgeschlagen – dem Vermögen per 31. Dezember 2019 hinzuzurechnen. Jedoch ist – entgegen den Ausführungen des Rekurrenten – der Kaufpreis der Liegenschaft im Jahr 2020 mit CHF 160'000.00 nicht um (weitere) CHF 30'000.00 zu senken, ansonsten die Vorauszahlung doppelt berücksichtigt würde. Die Rekurrenten haben den gesamten Kaufpreis von CHF 160'000.00 nämlich erst im Jahr 2020 geleistet, wenn auch unter Verrechnung der gegenüber dem Verkäufer aufgrund der Anzahlung bestehenden Forderung von CHF 30'000.00. Dadurch, dass die Forderung bereits im Vermögen per Ende 2019 berücksichtigt wurde, kann im Jahr 2020 der volle Kaufpreis der Liegenschaft in den Vermögensvergleich einbezogen werden, nicht nur derjenige Teil, der nicht durch Verrechnung beglichen wurde.

6.2.3.6.

Das Gemeindesteueramt S. _____ hat die Vorauszahlung vor diesem Hintergrund korrekt im zweiten, mit Schreiben vom 19. Oktober 2022 zugestellten, Vermögensvergleich berücksichtigt, der sich wie folgt darstellte (Änderungen kursiv):

Vermögensentwicklung 2020	31.12.2019	31.12.2020
Wertschriften (ohne Geschäft)	169737.00	62009.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Anteile an unverteilter Erbschaften	432.00	770.00
Liegenschaften		
Privatliegenschaften		
AG/T. _____, U-Strasse	24000.00	24000.00
AG/T. _____, V-Strasse	79258.00	79258.00
S. _____, W-Strasse	377100.00	377100.00
S. _____, X-Strasse	1100.00	1100.00
R. _____, Q-Strasse 27 (Kaufpreis) (VJ = Anzahlung)	30000.00	160000.00
AG/T. _____, Y-Strasse	315.00	228.00
Betriebsvermögen selbst. Erwerbender		
Geschäftsaktiven: S. _____, A. _____	43566.00	42034.00
Geschäftsaktiven: S. _____, A. _____	0.00	0.00
Schulden	-400594.00	-400245.00
Reinvermögen	324914.00	346254.00
Vermögenszunahme		21340.00
Bewertungsdifferenz Liegenschaftsschätzung		
T. _____, Y-Strasse		87.00
Bereinigte Vermögenszunahme		21427.00
Mittelherkunft 2020		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		23312.00
Liegenschaftsunterhaltskosten		-3372.00
Berufskosten		-5575.00
Schuldzinsen		-4446.00
Vermögensverwaltungskosten		-229.00
Krankheits- und Unfallkosten		-6709.00
Massgebendes Einkommen		2981.00
Auszahlungen Lebensversicherungen, Vorsorgeguthaben		49500.00
Total Mittelherkunft		52481.00
Mittelverwendung 2020		
Bereinigte Vermögenszunahme		21427.00
Bezahlte Kantons- und Gemeinde Steuern inkl. Rückerstatt.		213.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		1.00
Private Versicherungsprämien		1.00
Total Mittelverwendung		21642.00
Einkommensüberschuss pro Jahr		30839.00

6.2.3.7.

Zusammenfassend hat das Gemeindesteueramt S. _____ die Vermögensentwicklung 2020 im Vermögensvergleich vom 27. April 2022 mit einer

bereinigten Vermögenszunahme von CHF 51'427.00 korrekt berechnet. Ebenso wurde die Vermögenszunahme im Vermögensvergleich vom 9. Oktober 2022 unter der Annahme, dass für die behauptete Vorauszahlung im Jahr 2019 Belege folgen würden, richtig um CHF 30'000.00 auf CHF 21'427.00 reduziert.

6.2.4.

6.2.4.1.

Mit Bezug auf die Mittelherkunft (die in beiden Vermögensvergleichen identisch war) hat das Gemeindesteueramt S._____ das Total der Einkünfte von CHF 23'312.00 aus der Deklaration übernommen.

6.2.4.2.

Für die Liegenschaftsunterhaltskosten wurden zunächst die Einkünfte aus Liegenschaften berechnet, die sich aus den deklarierten Einkünften von CHF 10'374.00 zuzüglich des aufgerechneten Eigenmietwerts der Liegenschaft Q-Strasse 27 in R._____ von insgesamt CHF 6'481.00 (vgl. oben Erw. 4.) ergaben. Von diesem Betrag von CHF 16'855.00 hat das Gemeindesteueramt S._____ mit CHF 3'372.00 pauschal 20 % als Liegenschaftsunterhaltskosten berechnet.

Der dazu erhobene Einwand des Rekurrenten (Schreiben vom 17. November 2022), die Liegenschaftsunterhaltskosten betrügen CHF 2'075.00 statt CHF 3'372.00, liegt darin begründet, dass als Basis der anteilmässigen Berechnung die deklarierten Einkünfte von nur CHF 10'374.00 herangezogen wurden. Dass diesem Betrag jedoch die Eigenmietwerte der Liegenschaft an der Q-Strasse 27 in R._____ von CHF 6'481.00 hinzuzurechnen sind, wurde (Erw. 4.) bereits dargelegt. Deshalb ist die Berechnung der Liegenschaftsunterhaltskosten mit CHF 3'372.00 nicht zu beanstanden.

Im Übrigen beklagte sich der Rekurrent darüber, dass die Pauschalabzüge (auch für die Berufskosten) fiktiv seien und nicht zur Mittelverwendung (bzw. mit negativem Vorzeichen zur Mittelherkunft) hinzuzurechnen seien. Dem Rekurrenten ist insofern beizupflichten, als dass beim Vermögensvergleich tatsächlich nur in der Steuerperiode vom Steuerpflichtigen beglichene Aufwendungen angerechnet werden dürfen. Pauschalabzüge sind grundsätzlich zu streichen und durch die effektiven Ausgaben zu ersetzen. Jedoch dürfen die effektiven Kosten von der Veranlagungsbehörde geschätzt und auch in der Höhe der Pauschalabzüge festgelegt werden, wenn sie vom Steuerpflichtigen nicht dargelegt werden (SGE vom 4. Juni 2021 [3-RV.2019.186]; RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2005.50001] sowie Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen).

Dies ist vorliegend der Fall: Nachdem die Rekurrenten zu den tatsächlichen Liegenschaftsunterhaltskosten nicht Stellung genommen und auch keine Unterlagen zu den effektiven Kosten eingereicht haben, ist die Schät-

zung des Gemeindesteueramtes S._____ in der Höhe des Pauschalabzuges nicht zu beanstanden.

Das Gleiche gilt grundsätzlich auch für die Berufskosten, die ebensowenig effektive Kosten abbilden, sondern sich aus Pauschalen zusammensetzen. Auch zu diesen (pauschalen) Berufskosten haben die Rekurrenten keine Angaben geliefert, die eine Festlegung der tatsächlichen Ausgaben erlauben würde. Hier fällt jedoch auf, dass die Berufsauslagen mit CHF 5'575.00 unverändert aus der Deklaration in den Vermögensvergleich übernommen wurden, jedoch in der Veranlagung auf (insgesamt) CHF 5'095.00 gekürzt wurden, nachdem die deklarierten Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung der Rekurrentin von CHF 480.00 nicht zum Abzug zugelassen worden waren. Da die Vorinstanz offenbar selbst zum Schluss gekommen ist, dass der Rekurrentin keine Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung angefallen sind, ist es sachgerecht, diese nicht nur in der Deklaration, sondern auch im Vermögensvergleich bei der Schätzung der Berufsauslagen herauszurechnen. Somit sind die Berufskosten von CHF 5'575.00 um CHF 480.00 auf CHF 5'095.00 zu senken.

6.2.4.3.

Die Schuldzinsen von CHF 4'446.00 sowie die Vermögensverwaltungskosten von CHF 229.00 wurden gemäss den eingereichten Belegen effektiv aufgebracht. Dies gilt auch für die Krankheitskosten, die gemäss Aufstellung der Rekurrenten in der Deklaration CHF 6'709.15 betrugen.

Dass sodann die Auszahlung von Vorsorgeguthaben korrekt bei der Mittelherkunft berücksichtigt wurde, ist bereits (vgl. Erw. 6.2.3.3.) dargelegt worden. Zwar wendet der Rekurrent ein (Schreiben vom 17. November 2022), er habe am 31. Dezember 2020 von der erhaltenen Vorsorgeleistung von CHF 49'500.00 bereits rund CHF 16'000.00 ausgegeben, weshalb nur der Restbetrag von CHF 33'876.00 zur Mittelherkunft hinzuzurechnen sei. Dabei übersieht er jedoch, dass für den Vermögensvergleich die Einkünfte und die Ausgaben über den Zeitraum des gesamten Jahres betrachtet werden. Nur die Berechnung der Vermögensentwicklung (aus der sich eine Vermögenszu- oder -abnahme ergibt, die wiederum in die Mittelverwendung [Zunahme] bzw. die Mittelherkunft [Abnahme] Eingang findet) stellt auf die Stichtage jeweils per Ende Jahr ab. Die Einkünfte werden hingegen für das gesamte Jahr zusammengerechnet und den für das gesamte Jahr getätigten Ausgaben gegenübergestellt. Deshalb ist für die Berechnung der Mittelherkunft nicht relevant, wie viele Mittel aus der Vorsorgezahlung am Stichtag (31. Dezember 2020) noch vorhandenen waren. Relevant ist lediglich, in welcher Höhe die Zahlung geflossen ist.

6.2.4.4.

Somit ist die Mittelherkunft mit Ausnahme der Position Berufskosten vom Gemeindesteueramt S._____ richtig berechnet worden. Aufgrund der

Senkung der Berufskosten um CHF 480.00 steigt die Mittelherkunft im gleichen Masse von CHF 52'481.00 auf CHF 52'961.00.

6.2.5.

6.2.5.1.

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so hat das Gemeindesteueramt S._____ jeweils die berechnete Vermögenszunahme eingesetzt, die sich in den Versionen vom 27. April und vom 19. Oktober 2022 lediglich durch die zunächst nicht berücksichtigte Vorauszahlung von CHF 30'000.00 im Jahr 2019 unterscheidet. Bei den bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern (CHF 213.00) sowie den bezahlten direkten Bundessteuern (CHF 0.00) ist nicht ersichtlich, weshalb sie angezweifelt werden sollten, zumal die Beträge von den Rekurrenten weder kommentiert noch bestritten wurden.

6.2.5.2.

Zu den Lebenshaltungskosten brachte der Rekurrent mit Schreiben vom 17. November 2022 vor, diese betrügen für ihn und seine Ehefrau CHF 10'000.00. Er geht dabei von folgenden Zahlen aus:

Strom	2000.00
Wasser	1400.00
Heizung	2500.00
D._____	700.00
Hausrat	800.00
Einkauf 1'600x12	19200.00
Diverses	<u>3400.00</u>
Total	30000.00

Das Total von CHF 30'000.00 führe bei einem Haushalt mit fünf Erwachsenen (Ehepaar und drei Kinder) zu CHF 5'000.00 pro Person, für ihn und seine Ehefrau demnach CHF 10'000.00. Sie erhielten von den drei im Haus lebenden Kindern ein Kostgeld von rund CHF 18'000.00 im Jahr.

Abgesehen davon, dass der Pro-Kopf-Beitrag falsch berechnet wurde und nicht anzunehmen ist, dass Eltern, die mit ihren (mehrheitlich) in Ausbildung stehenden Kindern in Hausgemeinschaft wohnen, ihre gesamten Lebenshaltungskosten gleichmässig auf alle Familienmitglieder verteilen, legen die Rekurrenten für ihre Ausgaben keine Belege vor, obschon dies – abgesehen vom Einkauf für den täglichen Bedarf – einfach zu bewerkstelligen gewesen wäre.

Das Gemeindesteueramt S._____ hat im Vermögensvergleich vom 27. April 2022 für die Lebenshaltungskosten hingegen den Betrag von CHF 34'800.00 eingesetzt. Dabei hat es auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" (nachfolgend: Richtlinien Notbedarf) abgestellt. Diese sind zur Ermittlung

der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen hinzuzuziehen, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind. Danach betragen die Lebenshaltungskosten für ein Ehepaar CHF 1'700.00 und für jedes Kind über 10 Jahre, für dessen Unterhalt man aufkommt, CHF 600.00 pro Monat. Für die Rekurrenten, die mit zwei in Ausbildung stehenden Kindern zusammenleben, ergibt dies – wie richtig vom Gemeindesteuernamt S. _____ berechnet – eine Summe von CHF 34'800.00. Dieser Betrag ist zu berücksichtigen, auch wenn die Rekurrenten – ohne konkreten Nachweis – geltend machen, sparsamer gelebt zu haben (AGVE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2007.151]).

Nachdem die Rekurrenten zu den von ihnen behaupteten Lebenshaltungskosten keine Belege eingereicht haben, ist die gestützt auf die Richtlinien Notbedarf erfolgte Berechnung der Lebenshaltungskosten durch das Gemeindesteuernamt S. _____ nicht zu beanstanden.

Im Vermögensvergleich vom 19. Oktober 2022 hat das Gemeindesteuernamt S. _____ lediglich einen "pro memoria"-Beitrag von CHF 1.00 für die Lebenshaltungskosten eingesetzt. Jedoch wurden die Lebenshaltungskosten im ersten Vermögensvergleich korrekt berechnet, weshalb nicht davon abzuweichen ist.

Das Gleiche gilt für die privaten Versicherungsprämien, die zunächst (27. April 2022) mit CHF 4'000.00, dann (19. Oktober 2022) aber nur noch mit CHF 1.00 im Vermögensvergleich aufgeführt waren. Die privaten Versicherungsprämien können in der Höhe der Pauschale geschätzt werden, sofern die Rekurrenten dazu – wie vorliegend – keine Belege eingereicht haben (vgl. oben Erw. 6.2.4.2.). Die privaten Versicherungsprämien sind folglich im Vermögensvergleich vom 27. April 2022 mit CHF 4'000.00 korrekt geschätzt worden.

6.2.5.3.

Vor diesem Hintergrund beträgt die Mittelverwendung CHF 90'440.00 (wie vom Gemeindesteuernamt S. _____ im Vermögensvergleich vom 27. April 2022 berechnet), sofern man die behauptete Vorauszahlung von CHF 30'000.00 als nicht belegt betrachtet. Ansonsten würde die Mittelverwendung auf CHF 60'440.00 sinken.

6.2.6.

Was die gemäss Angaben der Rekurrenten bereits im Jahr 2019 geflossene Vorauszahlung von CHF 30'000.00 für die Liegenschaft an der Q-Strasse 27 in R. _____ betrifft, so hat das Gemeindesteuernamt S. _____ diese Vorauszahlung im zweiten Vermögensvergleich vom 19. Oktober 2022 zwar berücksichtigt. Gleichzeitig sind die Rekurrenten jedoch aufgefordert worden, den Geldfluss mit Kontoauszügen oder ähnlichem zu belegen. Dieser Aufforderung sind die Rekurrenten nicht nachgekommen.

Zwar haben sie im Schreiben vom 17. Juni 2022, mit dem sie die bereits im Vorjahr geleistete Vorauszahlung zum ersten Mal vorbrachten, eine Seite des Grundstückkaufvertrages eingereicht. In dessen Ziffer 2.1 war festgehalten, dass die Käuferin auf Anrechnung am Kaufpreis bereits eine Kaufpreisanzahlung von CHF 30'000.00 geleistet habe. Ebenso war über der Ziffer 2.1 eine handschriftliche Notiz "EB 16.12.19" angebracht worden, während oberhalb der folgenden Ziffer 2.2, mit der die Details der Restzahlung von CHF 130'000.00 festgelegt wurden, handschriftlich "EB 20.2.20" vermerkt war.

Diesen Unterlagen kann jedoch nicht entnommen werden, dass die Vorauszahlung tatsächlich bereits im Jahr 2019 geflossen ist. Die handschriftlichen Vermerke sind offensichtlich nachträglich auf dem Vertrag angebracht worden und die Liegenschaft war erst Ende Januar 2020 erworben worden. Folglich wäre auch eine Vorauszahlung im Verlaufe des Januars 2020 möglich gewesen. Ein Nachweis der Vorauszahlung bzw. ihres Datums wäre ohne Weiteres möglich gewesen und das Steueramt S. _____ hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 19. Oktober 2022 auch ausdrücklich dazu aufgefordert. Die Rekurrenten haben jedoch keine Belege für die Zahlung eingereicht, weshalb sie nicht nachgewiesen haben, dass die Vorauszahlung von CHF 30'000.00 für die Liegenschaft an der Q-Strasse 27 in R. _____ bereits im Jahr 2019 erfolgt ist.

Vor diesem Hintergrund ist der Vermögensvergleich unter der Annahme zu berechnen, dass die Vorauszahlung von CHF 30'000.00 erst im Jahr 2020 erfolgt ist. Daraus ergibt sich, dass die Vermögenszunahme (vgl. oben Erw. 6.2.3.7.) CHF 51'427.00 beträgt, während die Mittelherkunft (vgl. oben Erw. 6.2.4.4.) bei CHF 52'961.00 und die Mittelverwendung (vgl. oben Erw. 6.2.5.3.) bei CHF 90'440.00 liegt. Daraus ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 37'479.00.

6.2.7.

Das Gemeindesteueramt S. _____ hat im Veranlagungsverfahren zunächst ein Einkommensmanko von CHF 37'959.00 berechnet. Wie vorstehend dargelegt, ist dieses Einkommensmanko im Wesentlichen zu Recht in dieser Höhe festgestellt worden und nur leicht um CHF 480.00 auf CHF 37'479.00 zu korrigieren.

Im Verlaufe des Veranlagungsverfahrens hat das Gemeindesteueramt S. _____ den Rekurrenten zwar einen zweiten Vermögensvergleich gestellt, der einen Einkommensüberschuss von CHF 30'839.00 auswies. Aus dem Begleitschreiben vom 19. Oktober 2022 ging jedoch klar hervor, dass das Gemeindesteueramt S. _____ nach wie vor von einem Einkommensmanko ausging, nachdem Lebenshaltungskosten und Versicherungsprämien im Vermögensvergleich allein aufgrund der fehlenden Angaben der

Rekurrenten mit je CHF 1.00 eingesetzt worden waren und der Beleg für die Vorauszahlung von CHF 30'000.00, die bereits im Jahr 2019 geleistet worden sein sollte, noch fehlte. Auch wurde den Rekurrenten in jenem Schreiben (folgerichtig) eine ermessensweise Aufrechnung ausdrücklich angedroht. Somit bestand im Veranlagungsverfahren ein Einkommensmanko.

Der Rekurrent hat die Schreiben des Gemeindesteueramtes S._____ im Veranlagungsverfahren zwar jeweils fristgerecht beantwortet und zum Vermögensvergleich Stellung genommen. Jedoch konnte er mit diesen Einwänden – wie vorstehend gezeigt wurde – nicht durchdringen und hat auch keine Belege eingereicht, die eine Korrektur des Vermögensvergleichs erfordert hätten. Deshalb haben die Rekurrenten das Einkommensmanko im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung seitens des Gemeindesteueramtes S._____ nicht erklärt. Es lag somit ein Untersuchungsnotstand vor, weshalb die Voraussetzungen für die Vornahme einer (teilweisen) Ermessensveranlagung erfüllt waren. Das Vorgehen der Steuerkommission S._____, eine ermessensweise Aufrechnung vorzunehmen, kann daher nicht beanstandet werden.

7.

7.1.

7.1.1.

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).

7.1.2.

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 (AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Die Begründung ist bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung Gültigkeitserfordernis. Das Fehlen einer sachbezogenen Begründung stellt einen nach Ablauf der Einsprachefrist nicht mehr verbesserungswürdigen Mangel dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 34, mit Hinweisen). 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).

7.1.3.

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 (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18, mit Hinweisen).

7.2.

Die Rekurrenten haben im Einspracheverfahren einige Rügen aus dem Veranlagungsverfahren wiederholt. Den Unrichtigkeitsnachweis haben sie mit folgenden, zusätzlich vorgebrachten Argumenten angetreten:

- In dem der Einsprache beiliegenden korrigierten Vermögensvergleich haben die Rekurrenten die Berufskosten mit CHF 5'095.00 (statt CHF 5'575.00 gemäss Deklaration) eingesetzt. Dies ist nicht zu beanstanden, da die Steuerkommission S. _____ die (pauschalen) Berufskosten in der Veranlagung ebenso auf CHF 5'095.00 gesenkt hat. Diese Korrektur wurde bei der Berechnung der Mittelherkunft bereits berücksichtigt (vgl. ausführlich Erw. 6.2.4.2. am Ende).
- Ebenso haben die Rekurrenten in jenem korrigierten Vermögensvergleich die Krankheitskosten von CHF 6'709.00 auf CHF 5'868.00 gesenkt. Dies liegt offenbar darin begründet, dass die Steuerkommission S. _____ in der Veranlagung lediglich Krankheitskosten von CHF 5'868.00 zum Abzug zugelassen hat. Die steuerliche Abzugsfähigkeit spielt entgegen der Annahme der Rekurrenten für den Vermögensvergleich jedoch keine Rolle. Denn der Vermögensvergleich soll die tatsächlichen Ausgaben abbilden, nicht die steuerlich Abzugsfähigen. Und die deklarierten Krankheitskosten sind gemäss den von den Rekurrenten eingereichten Belegen – anders als zuvor die pauschal berechneten Berufsauslagen – tatsächlich in dieser Höhe aufgebracht worden.
- Im Einspracheverfahren korrigierte der Rekurrent seine im Veranlagungsverfahren vorgebrachte Äusserung, wonach die drei im Haushalt lebenden Kinder den Eltern ein Kostgeld von CHF 18'000.00 vergüteten. Stattdessen legte er eine von den drei Kindern unterzeichnete Bestätigung vor, wonach diese insgesamt CHF 10'000 an die Haushaltskosten geleistet hätten. Hierzu ist festzuhalten, dass der Beweiswert einer schriftlichen Bestätigung seitens Familienmitgliedern gering ist. Erforderlich wäre eine Offenlegung der Geldflüsse gewesen, namentlich durch Einreichung der Bankkontoaus-

züge. Darauf hat das Gemeindesteueramt S._____ zu Recht hingewiesen und die entsprechenden Akten (vergeblich) eingefordert. Zudem trägt die Inkonsistenz der Angaben des Rekurrenten bezüglich Haushaltsbeiträge der Kinder (der Betrag hat sich im Laufe des Verfahrens fast halbiert) nicht zu deren Glaubwürdigkeit bei.

Im Übrigen haben die Rekurrenten im Einspracheverfahren nichts Neues vorgebracht. Mit diesen Einwänden haben die Rekurrenten im Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt, noch Belege eingereicht, wonach die ermessensweise Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen sei. Abgesehen von der im Ergebnis unwesentlichen Korrektur der Berufskosten haben die Rekurrenten jedenfalls mit diesen Einwänden die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen.

7.3.

Was schliesslich die Vorbringen der Rekurrenten im Rekursverfahren betrifft, so kommt der bei Ermessensveranlagungen im Rekursverfahren grundsätzlich geltende Beweismittelausschluss (§ 194 Abs. 2 StG) vorliegend zwar nicht zur Anwendung, da dieser den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren nicht ausdrücklich angedroht wurde.

Jedoch bringen die Rekurrenten auch im Rekursverfahren nichts vor, was ihre Position verbessert. Sie beschränken sich im Rekurs schreiben darauf, die ermessensweise Aufrechnung der CHF 60'000.00 als "unrealistisch" zu bestreiten und den behaupteten Kinderbeitrag von CHF 10'000.00 zu wiederholen. Zusätzlich führen sie nur aus, dass sie Selbstversorger seien und ihre Grundstücke zur Nahrungsmittelerzeugung nutzten. Es habe deshalb lediglich eine Aufrechnung von CHF 10'000.00 zu erfolgen. Damit belegen die Rekurrenten ihre abweichenden Positionen zum Vermögensvergleich nach wie vor nicht. Dies gilt auch für die Replik, in der die Rekurrenten keine (substantiierten) neuen Argumente vorbringen.

8.

8.1.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§ 191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso grösser ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Ver-

hältnisse 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).

8.2.

Das Gemeindesteueramts S. _____ hat im Veranlagungsverfahren ein Einkommensmanko von CHF 37'959.00 festgestellt, dass nur unwesentlich auf CHF 37'479.00 zu korrigieren war (vgl. oben Erw. 6.2.6.). In der Abweichungsbegründung verweist die Steuerkommission S. _____ auf den notleidenden Vermögensvergleich und die mit CHF 60'000.00 angedrohte ermessensweise Aufrechnung. Ebenso wird erklärt, weshalb die von den Rekurrenten verlangten Änderungen im Vermögensvergleich nicht umgesetzt wurden. Weshalb der Betrag der Aufrechnung auf CHF 60'000.00 festgesetzt wurde, obwohl der Vermögensvergleich ein weitaus geringeres Einkommensmanko auswies, lässt sich der Abweichungsbegründung nicht entnehmen. Ferner wird in der Abweichungsbegründung dargelegt, dass der Betrag unter Ziffer 2.1 als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit des Rekurrenten aufgerechnet werde, was nicht begründet wird.

Auch im Einspracheentscheid wird die Aufrechnung mit dem notleidenden Vermögensvergleich begründet und insbesondere auf den nicht (genügend) belegten Haushaltsbeitrag seitens der Kinder hingewiesen. Wie sich der aufgerechnete Betrag von CHF 60'000.00 zusammensetzt, wird nicht erläutert.

8.3.

Die Prüfung des Vermögensvergleichs ist bereits oben vorgenommen worden (vgl. Erw. 6.2.). Daraus ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 37'479.00. Der Geschäftsabschluss der selbständigen Tätigkeit des Rekurrenten ergab einen Gewinn von CHF 327.00. Dieser Gewinn wurde in der Steuererklärung deklariert. Die Steuerkommission S. _____ hat den Geschäftsabschluss der selbständigen Tätigkeit nicht beanstandet und begründet ihre Aufrechnung allein mit dem notleidenden Vermögensvergleich. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, weshalb die Steuerkommission S. _____ eine Aufrechnung von CHF 60'000.00 vorgenommen hat. Stattdessen ist die Höhe der Aufrechnung aus dem Einkommensmanko abzuleiten. Bei einem Einkommensmanko von CHF 37'479.00 ergibt sich (abgerundet) eine Aufrechnung von CHF 33'000.00. Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

9.

Zusammenfassend sind die formellen Rügen der Rekurrenten unbegründet. Die Eigenmietwerte (Wohnung und Garage) der Liegenschaft Q-Strasse 27 in R. _____ sind zu besteuern. Die Steuerkommission S. _____ hat die teilweise Ermessensveranlagung zu Recht vorgenommen und den Rekurrenten ist es im Einspracheverfahren nicht gelungen, die offensichtli-

che Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen. Jedoch wird die Aufrechnung mit dem im Wesentlichen korrekt berechneten Einkommensmanko aus dem Vermögensvergleich begründet und ist deshalb auch an diesen Betrag anzulehnen. Die ermessensweise Aufrechnung ist somit von CHF 60'000.00 auf CHF 33'000.00 zu senken.

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sinkt von CHF 69'649.00 auf CHF 42'649.00, gerundet CHF 42'600.00. Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen.

10.

10.1.

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

10.2.

Die Rekurrenten obsiegen gemessen an ihren Anträgen zu 65 %. Sie haben daher 35 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

10.3.

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 42'600.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 330.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 930.00, zu 35 % mit CHF 325.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt S. _____

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, 23. Mai 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche