

3-RV.2024.19

P 135

Urteil vom 23. Oktober 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Vincenzo Falanga, St. Jakobs-Strasse 11,
Postfach 249, 4010 Basel

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 20. November 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Juni 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 45'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 49'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Das steuerbare Einkommen umfasste unter anderem CHF 32'400.00 "Weitere Einkünfte und Gewinne". Dieser Betrag war aus Ziffer 5.5 der Steuererklärung (Übrige Einkünfte) übernommen worden, die mit folgendem handschriftlichen Vermerk ergänzt worden war: "Verkauf Lieg. R._____ € 30'000".

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Juni 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 4. Juli 2022 (Eingang) Einsprache. Er stellte sinngemäss den Antrag, der aus dem Verkauf der Liegenschaft in R._____ resultierende Betrag sei nicht als Einkommen zu werten.

3.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2023 wurde A._____ und B._____ eine Schlechterstellung im Einspracheverfahren mit ermessensweiser Festsetzung der Steuerfaktoren angedroht. Gleichzeitig wurden A._____ und B._____ zur Stellungnahme aufgefordert.

4.

Mit Entscheid vom 20. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab. Sie erhöhte das steuerbare Einkommen ermessensweise auf CHF 70'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 75'400.00) und setzte das steuerbare Vermögen auf CHF 87'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 336'000.00) fest.

5.

Den Einspracheentscheid vom 20. November 2023 (Zustellung am 27. Dezember 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 26. Januar 2024 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"Rechtsbegehren

1. Es sei der Einsprache-Entscheid der Gemeinde Q._____, Abteilung Steuern, vom 20. November 2023 in Bezug auf die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 vollumfänglich aufzuheben.
2. Es seien die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 neu gemäss den hier nachgewiesenen Steuerfaktoren und ohne pflichtgemässes Ermessen zu veranlagern und eine neue Veranlagung samt Steuerrechnung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zuzustellen.

3. Unter o/e Kostenfolge zulasten des Staates."

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

6.

Mit Verfügung des Spezialverwaltungsgerichts vom 16. April 2024 wurde das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege vom 13. Februar 2024 abgewiesen.

7.

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

8.

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

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.aaa betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 von A._____ und B._____ beigezogen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

Mit Bezug auf den Antrag der Rekurrenten, die Verfahren 3-RV.2024.19 und 3-RV.aaa seien zusammenzulegen, ist festzuhalten, dass zwar in beiden Verfahren gleiche Rechtsfragen zu beurteilen sind. Die Sachverhalte unterscheiden sich jedoch. Der Antrag auf Vereinigung der Verfahren wird deshalb abgewiesen.

3.

3.1.

Mit der Steuererklärung deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 49'801.00 und ein steuerbares Vermögen von CHF 0.00. Da die Rekurrenten unter Ziffer 5.5 der Steuererklärung CHF 32'400.00 als übrige Einkünfte angegeben und mit dem handschriftlichen Vermerk "Verkauf Lieg. R. _____ € 30'000" ergänzt sowie R. _____ Dokumente im Zusammenhang mit einer Übertragung von Liegenschaften eingereicht hatten, verlangte das Gemeindesteueramt Q. _____ mit Schreiben vom 17. Februar 2022 zusätzliche Unterlagen zum Verkauf der Liegenschaft(en) in R. _____.

3.2.

Mit Schreiben vom 10. März 2022 führte der Rekurrent dazu aus, grundsätzlich sei er mit Bezug auf die Liegenschaften in R. _____ nicht auskunftspflichtig, da diese in der Schweiz keiner Besteuerung unterlägen. Die aus Erbschaften stammenden Immobilien in R. _____ habe er im Verlauf des Jahres 2020 an eine R. _____ juristische Person verkauft. Die entsprechenden Verträge könne er jedoch nicht beibringen, da gemäss R. _____ Recht allein der Käufer über die Verträge verfügen könne. Weiter äusserte er sich zu den im Jahr 2020 erhaltenen Einkünften aus den Immobilien und den beim Verkauf erhaltenen Beträgen, wozu auch die (umgerechnet) mit CHF 32'400.00 als Einkommen deklarierten EUR 30'000.00 gehörten.

3.3.

In der Folge erging die Veranlagung. Die Steuerkommission Q. _____ übernahm die in der Steuererklärung aufgeführten Positionen in die Veranlagung und erfasste auch den deklarierten Betrag von CHF 32'400.00 als Einkommen. In der Steuerausscheidung wies sie CHF 4'886.00 als Liegenschaftsertrag der Besteuerung im Ausland zu. Daraus resultierte ein satz-

bestimmendes Einkommen von CHF 49'800.00 und ein steuerbares Einkommen von CHF 45'200.00. Da das steuerbare Vermögen CHF 0.00 betrug, erübrigte sich eine Vermögensausscheidung.

3.4.

Mit der Einsprache und dem Schreiben vom 31. August 2022 machte der Rekurrent im Wesentlichen geltend, der Ertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft sei bereits in R. _____ besteuert worden, weshalb in der Schweiz keine weitere Besteuerung erfolgen dürfe. Er habe die Immobilien an eine juristische Person, deren Eigentümer ein Freund sei, übertragen. Dafür sei ihm eine bestehende Schuld von EUR 40'000.00 erlassen worden und er habe eine Zahlung von EUR 30'000.00 erhalten. Zusätzlich habe sich die Käuferin zu einer lebenslangen Zahlung von EUR 13'200.00 pro Jahr verpflichtet. Diese sei allerdings zwischenzeitlich sistiert worden, nachdem die Bewilligung zur Renovation einer der übertragenen Liegenschaften verweigert worden sei.

3.5.

Im Einspracheverfahren verlangte das Gemeindesteueramt Q. _____ mit Schreiben vom 25. November 2022 weitere Unterlagen zu den Liegenschaften in R. _____, namentlich die Grundbuchmeldung zum Verkauf, den Verkaufsvertrag sowie Kopien der Veranlagungsverfügung(en) von in R. _____ angefallenen Steuern.

Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 30. November 2022 und brachte unter anderem vor, er habe seine in R. _____ geerbten Immobilien zum Preis von EUR 86'500.00 an eine R. _____ Gesellschaft übertragen. Eine Grundbuchmeldung liege ihm nicht vor, diese stehe nur der Gesellschaft zur Verfügung. Bei der Übertragung sei man davon ausgegangen, dass für die Renovation der Liegenschaften staatliche Beiträge gesprochen würden, jedoch seien diese Projekte zwischenzeitlich infolge fehlender Bewilligung zum Stillstand gekommen. Ziel sei der spätere Weiterverkauf der Liegenschaften. Erst dann werde er – je nach Höhe der dabei erzielten Verkaufspreise – abschliessend für die Übertragung der Liegenschaften entschädigt.

Bis zum Weiterverkauf der Liegenschaften verwalte er diese weiterhin, erhalte dafür aber keine Entschädigung. Seine Entschädigung sei der beim Weiterverkauf zu erzielende Gewinn. Allerdings helfe ihm der Eigentümer der Gesellschaft, der gleichzeitig sein Freund sei, bei der Bestreitung der Lebenshaltungskosten. In R. _____ bezahle er keine Steuern, da Vermögen, das bereits mit der Erbschaftssteuer belastet worden sei, ansonsten steuerfrei bleibe.

3.6.

Infolge einer Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) vom 28. März 2023 im Rahmen des automatischen Informationsaustausches (AIA) wurde das Gemeindesteueramt Q._____ über ein per Ende 2021 bestehendes Bankguthaben des Rekurrenten von EUR 133'151.99 bei der C._____ in Kenntnis gesetzt. Dies wurde den Rekurrenten mit Schreiben vom 12. April 2023 mitgeteilt. Gleichzeitig wurden sie aufgefordert, Bankunterlagen der Jahre 2013 bis 2022 beizubringen, aus denen die Endjahressalden und die Kapitalerträge ersichtlich seien.

3.7.

Da die Rekurrenten die mit Schreiben vom 25. November 2022 geforderten Unterlagen nicht eingereicht hatten, erging am 11. Mai 2023 eine Mahnung mit einer letzten Fristansetzung von 20 Tagen sowie der Androhung einer Ermessensveranlagung und dem Hinweis auf den Beweismittelausschluss.

3.8.

Der Rekurrent liess sich mit E-Mail vom 21. Mai 2023 zur Meldung der EStV (AIA) vernehmen, reichte jedoch keine Bankunterlagen ein und führte im Wesentlichen aus, R._____ Vermögenswerte seien in der Schweiz nicht steuerbar.

Am 14. Juni 2023 erging eine Mahnung bezüglich der im Zusammenhang mit der Meldung der EStV ausstehenden Bankunterlagen.

3.9.

In der Folge wurde im Rahmen einer E-Mail-Korrespondenz mit einem bevollmächtigten Vertreter eine weitere Fristerstreckung bis zum 31. August 2023 gewährt. Anlässlich persönlicher Vorsprachen reichte der Rekurrent anschliessend Unterlagen über die Saldierung eines R._____ Kontos im Jahr 2021, eine Bescheinigung zu den in der Erbmasse der verstorbenen Mutter des Rekurrenten enthaltenen Werten (Immobilien im Gesamtwert von EUR 1'251'854.12 und Bankguthaben von EUR 137'121.79; zu teilen mit der Schwester) sowie eine Rechnung über in R._____ anfallende Abgaben () von EUR 37'790.80, die namentlich jedoch nicht den Rekurrenten, sondern nur die Schwester und die Mutter des Rekurrenten nennt, ein.

3.10.

Mit der Androhung der Schlechterstellung im Einspracheverfahren fasste das Gemeindesteueramt Q._____ den Sachverhalt zusammen und kam zum Schluss, dass aufgrund des derzeitigen Aktenstandes eine teilweise Ermessensveranlagung vorzunehmen sei. Dabei wurde erstmals eine Vermögensvergleichsrechnung vorgelegt, die ein Einkommensmanko von CHF 60'998.00 auswies. Dies führte zu einer Aufrechnung von CHF 58'000.00. Zusätzlich wurden infolge der AIA-Meldung Bankguthaben

von CHF 140'000.00 geschätzt und die Liegenschaftswerte in R._____ aufgrund des nicht nachgewiesenen Verkaufs gemäss der Vorperiode auf CHF 396'900.00 festgelegt. Insgesamt ergaben sich daraus ein steuerbares Einkommen von CHF 70'761.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 75'401.00) und ein steuerbares Vermögen von CHF 87'840.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 336'900.00). Die Rekurrenten wurden zur Stellungnahme innert zwanzig Tagen aufgefordert.

Der Rekurrent meldete sich am 31. Oktober 2023 telefonisch beim Gemeindesteueramt und bat um eine Fristverlängerung. Das Gemeindesteueramt verwies auf die noch laufende 20-tägige Frist.

3.11.

Im Einspracheentscheid setzte die Steuerkommission Q._____ die angeordnete Schlechterstellung um. Sie erwog, dass die Rekurrenten zunächst gemäss Deklaration veranlagt worden seien und dagegen Einsprache erhoben hätten. In der Folge habe der tatsächliche Sachverhalt im Rahmen von Aktenergänzungen nicht geklärt werden können, da die dafür notwendigen Unterlagen nicht beigebracht worden seien. Der Verkauf der Liegenschaften in R._____ sei nicht nachgewiesen worden. Es sei eine AIA-Meldung zu einem bisher nicht deklarierten Konto in R._____ eingegangen. Die neu erstellte Vermögensvergleichsrechnung ergebe ein Einkommensmanko von CHF 60'998.00. Bei dieser Sachlage seien die Steuerfaktoren nicht feststellbar. Der bestehende Untersuchungsnotstand rechtfertige eine Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren. Bis zum Fristablauf seien keine weiteren beweiskräftigen Unterlagen eingereicht worden.

Vor diesem Hintergrund erhöhte die Steuerkommission Q._____ die Steuerfaktoren gemäss den in der Androhung der Schlechterstellung im Einspracheverfahren genannten Zahlen.

3.12.

Vor Versand des Einspracheentscheids sprach der Rekurrent am 22. November 2023 persönlich beim Gemeindesteueramt Q._____ vor. Er wies darauf hin, dass er zusätzliche Bankunterlagen bestellt habe, deren Eingang aber noch abgewartet werden müsse. Vom Gemeindesteueramt Q._____ wurde er darauf hingewiesen, dass die 20-tägige Frist abgelaufen sei und die Steuerkommission aufgrund der vorliegenden Akten entscheide. Danach stehe ihm der Rechtsweg offen.

4.

4.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren deklarationsgemäss veranlagt. Zwar bestanden bereits zu jenem Zeitpunkt Unklarheiten, insoweit der behauptete Verkauf der Liegenschaf-

ten in R. _____ nicht nachgewiesen worden war und eine mit "Verkauf Lieg. R. _____" bezeichnete Einkommensposition zumindest missverständlich erschien. Dennoch hat die Steuerkommission Q. _____ die Liegenschaften in R. _____ nicht mehr zum Vermögen hinzugerechnet und die deklarierte Einkommensposition von CHF 32'400.00 als solche in die Veranlagung übernommen. Insoweit ist im Veranlagungsverfahren klarerweise keine Ermessensveranlagung erfolgt.

4.2.

Die (teilweise) Ermessensveranlagung erfolgte erst im Einspracheverfahren, nachdem sich der tatsächliche Sachverhalt nach der Einsprache der Rekurrenten nicht klären liess und zusätzlich ein bisher nicht deklariertes Konto in R. _____ auftauchte. Unbeschadet des Verfahrensstands bleiben die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung dieselben. Vorliegend mussten diese – anders als sonst – erst im Einspracheverfahren beachtet werden, da zuvor keine Ermessensveranlagung erfolgt war. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen ist nachfolgend zu prüfen.

5.

5.1.

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

5.2.

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 (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30).

5.3.

Das Erfordernis des Untersuchungsnotstands bewirkt zum einen, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflich-

tige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt. Eine weitere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung schreiten dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Sie dürfen und müssen alle zur Klärung des Sachverhalts erforderlichen Unterlagen einverlangen und eigenständig beurteilen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne Weiteres eine Ermessensveranlagung vornehmen, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 23 f. mit Hinweisen).

5.4.

Somit 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]).

Angesichts der weitreichenden Folgen einer Ermessensveranlagung müssen an die Mahnung hohe Anforderungen gestellt werden. Aufforderungen und Mahnungen zur Einreichung von Unterlagen und Beweismitteln müssen genügend spezifiziert und konkretisiert sein. Der steuerpflichtigen Person ist klar und eindeutig zu sagen, welche Unterlagen und Beweismittel sie beizubringen hat (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 19, mit Hinweis). Zu allgemein gehaltene Aufforderungen und die schematische Verwendung von Formularen und Mahnungen ohne Eingehen auf den konkreten Sachverhalt genügen nicht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 17, mit Hinweis).

5.5.

Fehlt eine (rechtsgenügende) Mahnung, liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts fällt die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren in aller Regel ausser Betracht. Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei der Ermessensveranlagung, noch

mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen verbieten es, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129). Von einer Rückweisung der Sache kann indessen ausnahmsweise selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wären (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]).

5.6.

Eine Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts kommt etwa in Frage, wenn aus der Steuererklärung ein Einkommen resultiert, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann". Dann 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.

6.1.

Vorliegend sind im Einspracheverfahren verschiedene Mahnungen ergangen (Schreiben vom 11. Mai 2023 sowie vom 14. Juni 2023). Dabei wurde eine Ermessensveranlagung angedroht und auf den nachfolgenden Beweismittelausschluss hingewiesen. Die Mahnungen bezogen sich jedoch auf die zuvor mit Schreiben vom 25. November 2022 und 12. April 2023 eingeforderten Unterlagen, was sich aus den jeweils beiliegenden ursprünglichen Briefen unmissverständlich ergibt. Diese Unterlagen betrafen die Liegenschaften sowie das Bankkonto in R._____.

Die nach Ermessen veranlagten Steuerfaktoren bezogen sich jedoch nicht nur auf das gemäss AIA gemeldete Bankkonto und die weiterhin im Vermögen der Rekurrenten veranlagten Liegenschaften in R._____, sondern sahen eine zusätzliche ermessensweise Aufrechnung von CHF 58'000.00 als Einkommen vor. Diese Aufrechnung ergab sich aus einer Vermögensvergleichsrechnung, die den Rekurrenten ausweislich der Akten erstmals mit der Androhung der Schlechterstellung im Einspracheverfahren vom 27. Oktober 2023 vorgelegt worden war.

6.2.

Die Steuerkommission Q._____ war angesichts der vielen offenen Fragen im Zusammenhang mit den Liegenschaften und dem Bankkonto in R._____

sowie der ungenügenden Mitwirkung der Rekurrenten, die zwar stets reagierten, aber nur wenig sachdienliche Unterlagen beibrachten, nicht in der Lage, die Steuerfaktoren zweifelsfrei festzustellen. Deshalb war es richtig, dass sie anhand einer Vermögensvergleichsrechnung zu plausibilisieren versuchte, wie das Einkommen korrekt festzulegen war. Die Zusendung der Vermögensvergleichsrechnung an die Rekurrenten zur Stellungnahme im Rahmen der angedrohten Schlechterstellung im Einspracheverfahren war ebenfalls korrekt.

Jedoch hat die Steuerkommission Q._____ die ermessensweise Festsetzung der Steuerfaktoren im Einspracheverfahren zum ersten Mal auf eine Vermögensvergleichsrechnung gestützt. Diese wurde den Rekurrenten für die Steuerperiode 2020 mit der Androhung der Schlechterstellung im Einspracheverfahren vorgelegt.

Davor war den Rekurrenten eine Vermögensvergleichsrechnung allein für die – hier nicht massgebende – Steuerperiode 2021 anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 10. März 2022 ausgehändigt und erklärt worden. Das Instrument des Vermögensvergleichs dürfte den Rekurrenten damit zwar bekannt gewesen sein. Das ändert aber nichts daran, dass sie nach erstmaliger Vorlage einer neuen, eine andere Steuerperiode betreffenden Vermögensvergleichsrechnung nach innert Frist fehlender Stellungnahme zunächst hätten gemahnt werden müssen, bevor eine Ermessensveranlagung hätte erfolgen dürfen. Diese Mahnung fehlt vorliegend, obwohl die ermessensweise festgelegten Steuerfaktoren – wie dargelegt – ganz wesentlich auf der Vermögensvergleichsrechnung beruhen.

Die zuvor erfolgten Mahnungen bezogen sich nicht auf den Vermögensvergleich. Somit war den Rekurrenten ein Vermögensvergleich zur Stellungnahme vorgelegt worden, jedoch wurde das Ausbleiben der Stellungnahme innert Frist nicht gemahnt, obwohl der Rekurrent das Einreichen weiterer Unterlagen in Aussicht gestellt hatte.

6.3.

Die Mahnung vor einer Ermessensveranlagung ist ein unabdingbares gesetzliches Erfordernis. Das Fehlen der Mahnung vor dem Einspracheentscheid stellt deshalb einen Verfahrensfehler dar.

Eine ausnahmsweise Heilung des Verfahrensfehlers im Rekursverfahren fällt ausser Betracht, zumal die Rekurrenten im Rekursverfahren zusätzliche Unterlagen zu den Vorgängen in R._____ eingereicht haben, die eine materielle Auseinandersetzung mit der Sache erfordern.

6.4.

Vor diesem Hintergrund ist der Einspracheentscheid vom 20. November 2023 aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Weiterführung des Ein-

spracheverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen. Aufgrund der Rückweisung entfällt eine materielle Beurteilung des Rekurses. Die mit dem Rekurs eingereichten Akten sind der Vorinstanz zur weiteren Bearbeitung zu übersenden.

7.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 20. November 2023 ergeben sollte, muss den Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Zudem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 5'900.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 20. November 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q._____, unter Beilage der im Rekursverfahren zusätzlich eingereichten Unterlagen

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. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche