

3-RV.2024.1

P 29

Urteil vom 20. Februar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. August 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 41'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit ermessensweise CHF 20'000.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. August 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 17. September 2023 Einsprache. Er stellte den Antrag, es sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 28. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. November 2023 (Versand am 29. November 2023, Zustellung unbekannt) hat A._____ mit Rekurs vom 27. Dezember 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag, es sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 zu verzichten.

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt R._____, beim Betreibungsamt S._____, bei der Gemeinde Q._____ sowie bei der Sozialversicherungsanstalt Aargau und der Öffentlichen Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2023 wurde dem Rekurrenten am 18. August 2023 zugestellt. Die Einsprache vom 17. September 2023 hat der Rekurrent als (unterzeichneten) Anhang mit E-Mail vom 18. September 2023 an das Gemeindesteueramt R._____ gesandt. Am 19. September 2023 hat der Rekurrent das Original der Einsprache bei der Gemeindeverwaltung S._____ persönlich abgegeben.

2.1.2.

Mit Schreiben vom 6. November 2023 hat das Gemeindesteueramt R._____ dem Rekurrenten mitgeteilt, dass eine per E-Mail erhobene Einsprache ungültig sei. Die Abgabe der Einsprache im Original am 19. September 2023 sei einen Tag zu spät erfolgt. Deshalb seien Hinderungsgründe zu nennen.

Mit E-Mail vom 21. November 2023 bringt der Rekurrent vor, er habe am 18. September 2023 mit B._____ telefoniert und sie habe ihm zugesichert, dass eine Einsprache per E-Mail genüge. Dennoch habe er die Einsprache im Original am Folgetag persönlich überbracht, nachdem ihm B._____ bestätigt habe, dass die Frist am 19. September 2023 ablaufe.

2.1.3.

Im Einspracheentscheid bezeichnet die Steuerkommission Q._____ die Einsprache als fristgerecht und beurteilt sie materiell. In der Vernehmlassung führt das Gemeindesteueramt R._____ aus, zwar sei die formell korrekte Einsprache einen Tag zu spät am Schalter abgegeben worden. Jedoch habe – wie der Rekurrent vorgebracht habe – am 18. September 2023 tatsächlich ein Telefonat zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteueramt R._____ stattgefunden. Obwohl sich der genaue Inhalt dieses Gesprächs im Nachhinein nicht feststellen lasse, sei sicherlich der Fristablauf besprochen worden. Aus diesem Grunde sei die Steuerkommission auf die Einsprache eingetreten und habe diese materiell beurteilt.

2.1.4.

Es ist vorab darauf einzugehen, ob die Einsprache rechtzeitig erfolgt ist und die Steuerkommission Q._____ zu Recht auf die Einsprache eingetreten ist.

2.2.

2.2.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 187 Abs. 1 StG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden. Die Rechtsmittelfristen beginnen mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides folgenden Tag zu laufen. Sie gelten als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (§ 186 Abs. 1 und 2 StG).

2.2.2.

Die Einsprache ist schriftlich einzureichen (§ 192 Abs. 1 StG). Zur Schriftform gehört das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift. Eine Fotokopie der Unterschrift sowie ein Fax genügen dem Erfordernis der Schriftlichkeit nicht. Auch mittels E-Mail unterbreitete Einsprachen gelten ausserhalb des Anwendungsbereichs der Verordnung über die elektronische Übermittlung in Verfahren vor Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden vom 9. Mai 2012 (Übermittlungsverordnung, ÜmV), die eine anerkannte elektronische Signatur und einen qualifizierten elektronischen Zugang voraussetzt, nicht als eigenhändig unterschrieben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 193 StG N 2).

2.3.

2.3.1.

Die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2023 wurde dem Rekurrenten gemäss Sendungsverfolgung der Post am 18. August 2023 per A-Post Plus zugestellt. Dies wird vom Rekurrenten nicht bestritten.

Die dreissigtägige Frist begann somit am 19. August 2023 zu laufen und endete am 18. September 2023 (da der 17. September 2023 als eigentlich dreissigster Tag ein Sonntag war).

2.3.2.

Die Vorakten enthalten eine am 18. September 2023 um 16.16 Uhr innerhalb des Gemeindesteueramtes R._____ von der Sachbearbeiterin B._____ an die Leiterin des Gemeindesteueramtes C._____ weitergeleitete E-Mail. Bei der weitergeleiteten Nachricht handelte es sich

um eine am gleichen Tag um 15.47 Uhr vom Rekurrenten gesandte E-Mail mit einem Anhang. Die E-Mail des Rekurrenten war nicht über einen qualifizierten elektronischen Zugang zugegangen und verfügte über keine anerkannte elektronische Signatur. Der Betreff enthielt folgende Formulierung:

"Einspruch zur Definitiven Steuerveranlagung 2021 - aaa A.____"

Nach der Anrede lautete der erste Satz wie folgt:

"Anbei erhalten Sie vorab meinen Einspruch wie telefonisch besprochen per Mail im Anhang."

Daraus geht hervor, dass ein Telefonat zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteueramt R.____ stattgefunden hat, welches die Einreichung der Einsprache betraf. Die E-Mail mit der Einsprache im Anhang war vom Gemeindesteueramt R.____ sofort gelesen worden, was sich aus der zeitnahen Weiterleitung ergibt.

2.3.3.

Selbst wenn der genaue Inhalt des zuvor erfolgten Telefongesprächs nicht bekannt ist, so ging es gemäss übereinstimmender Angaben der Parteien um den Fristablauf. Offenbar lautete die dabei vom Gemeindesteueramt R.____ erteilte mündliche Auskunft nicht dahingehend, dass eine physische Abgabe der Einsprache am gleichen Tag erforderlich sei. Dies ergibt sich aus der Sachverhaltsdarstellung des Rekurrenten in der E-Mail vom 21. November 2023, die angesichts des telefonisch und per E-Mail erfolgten Austausches zwischen den Parteien glaubhaft ist, und auch vom Gemeindesteueramt R.____ nicht bestritten wurde. In der Folge wurde die Einsprache erst am Folgetag physisch eingereicht. Dieser Umstand kann nicht dem Rekurrenten angelastet werden, der nach Treu und Glauben auf die telefonisch erteilte Auskunft vertrauen durfte.

Vor diesem Hintergrund kann nicht beanstandet werden, dass die Steuerkommission Q.____ auf die Einsprache eingetreten ist und diese materiell beurteilt hat.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2021 sowohl unselbständig als auch selbständig erwerbstätig. Für die selbständigen Tätigkeiten "E.____" und "F.____" deklarierte er gesamthafte Einkünfte von CHF 658.00.

3.2.

In der Veranlagungsverfügung rechnete die Steuerkommission Q.____ diesen Einkünften CHF 20'000.00 hinzu. Sie begründete dies mit einem aus Vermögensvergleich resultierenden Einkommensmanko.

3.3.

Die Aufrechnung erfolgte ermessensweise. Nachfolgend ist nach Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) sowie der Rechtsgrundlagen (Erw. 5.) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren (6.).

4.

4.1.

4.1.1.

Nach Einreichung der Steuererklärung 2021 am 24. August 2022 stellte das Gemeindesteueramt R._____ dem Rekurrenten mit Schreiben vom 18. April 2023 einen Vermögensvergleich zu und bat den Rekurrenten um Stellungnahme zu seinen Einkommensquellen, zur Schuldentilgung und zu den Lebenshaltungskosten. Im Vermögensvergleich wurde eine Mittelherkunft von CHF 37'544.00 und eine Mittelverwendung von CHF 44'800.00 berechnet, woraus ein Einkommensmanko von CHF 7'256.00 resultierte.

4.1.2.

Mit E-Mail vom 14. Mai 2023 führte der Rekurrent aus, dass seine Einnahmen aus den Einzelunternehmungen sowie der Mandatstätigkeit für die G._____ stammten. Schulden habe er nur in geringem Umstand abgebaut und der Lebensunterhalt von ihm und seinem Sohn sei bescheiden. Er reichte den Mietvertrag für seine Wohnung ein, wonach die Miete inklusive Nebenkosten CHF 880.00 betrug.

4.1.3.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2023 wandte sich das Gemeindesteueramt R._____ erneut an den Rekurrenten:

"Vielen Dank für die Steuererklärung und die eingereichten Belege. Damit wir die Steuerveranlagung vornehmen können, benötigen wir noch folgende Unterlagen:

- Immatrikulationsbestätigung des Gymnasiums in T._____, worauf ersichtlich ist, dass D._____ per 31.12.2021 und 31.12.2022 immatrikuliert war.

Wir danken Ihnen für die Einreichung der Unterlagen bis zum **14. Juni 2023**. Kontaktieren Sie uns, wenn Sie Fragen haben."

4.1.4.

Ausweislich der Akten reagierte der Rekurrent innert Frist nicht auf dieses Schreiben.

4.1.5.

Am 27. Juni 2023 erfolgte eine "Letzte Mahnung Aktenergänzung". Darin hielt das Gemeindesteueramt R._____ fest, man habe den Rekurrenten vor

einiger Zeit um die Einreichung zusätzlicher Unterlagen gebeten. Leider habe er bis heute nicht reagiert. Die Unterlagen seien innerhalb einer letzten Frist von 20 Tagen einzureichen. Es erfolge keine weitere Mahnung.

Danach folgten die Bussenandrohung (§ 235 StG), die Androhung einer Ermessensveranlagung (§ 191 Abs. 3 StG) sowie der Hinweis auf den Beweismittelausschluss (§ 194 Abs. 2 StG). Unter "Beilagen" war "Kopie des ursprünglichen Briefes" vermerkt.

4.1.6.

Mit E-Mail vom 29. Juni 2023 reichte der Rekurrent die geforderte Studienbescheinigung für seinen Sohn D._____ ein.

4.1.7.

In der Folge erging die Veranlagung mit der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 20'000.00 unter der Position "Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit".

In der Abweichungsbegründung wurde ausgeführt, die verlangten Unterlagen seien trotz Mahnung nicht eingereicht worden. Im Veranlagungsverfahren sei allein der Mietvertrag eingereicht worden. Zum Mietzins seien noch die Kosten der Schlussabrechnung über die Nebenkosten hinzuzurechnen. Zu den weiteren Lebenshaltungskosten sowie zur genauen Höhe der Schuldentilgung habe der Rekurrent keine Angaben gemacht. Aus diesem Grunde bestehe eine unerklärbare Lücke in der Finanzierung der Lebenshaltungskosten, weshalb eine Einkommensaufrechnung von CHF 20'000.00 zu erfolgen habe.

4.2.

4.2.1.

Mit der Einsprache focht der Rekurrent die Aufrechnung von CHF 20'000.00 an, hielt an seiner Deklaration fest und wiederholte die bereits im Veranlagungsverfahren vorgebrachten Argumente.

4.2.2.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ aus, der Rekurrent habe im Veranlagungsverfahren keine genügenden Angaben zur Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten gemacht. Auch in der Einsprache seien keine neuen Einwände vorgebracht worden. Deshalb sei das aus dem Vermögensvergleich resultierende Einkommensmanko nach wie vor nicht geklärt. Folglich sei an der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 20'000.00 festzuhalten.

4.3.

4.3.1.

Im Rekursverfahren wiederholt der Rekurrent im Wesentlichen seine bisherigen Vorbringen und reicht zusätzliche Dokumente (insbesondere Kontoauszüge) ein.

4.3.2.

Das Gemeindesteueramt R._____ hält in der Vernehmlassung an seiner bisherigen Position fest und weist insbesondere (erneut) auf den fehlenden Nachweis der tatsächlichen Lebenshaltungskosten hin.

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 pflichtgemäßem 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 pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 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 steuerpflichtige 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. Dem Steuerpflichtigen ist klar und eindeutig zu sagen, welche Unterlagen und Beweismittel er 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 (rechtsgenügliche) 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.

Der Rekurrent hat sich im Veranlagungsverfahren aufforderungsgemäss zum Vermögensvergleich geäussert. Die Steuerkommission Q._____ hat die Eingabe des Rekurrenten nach der ersten Aktenergänzung vom 18. April offenbar als ungenügend bewertet. Dass die Antwort des Rekurrenten das Einkommensmanko aus Sicht der Steuerkommission Q._____ nicht zu erklären vermochte, ergab sich jedoch erst aus der Abweichungsbegründung nach erfolgter Ermessensveranlagung. Für den Rekurrenten – der die Einreichung weiterer Unterlagen in seiner E-Mail vom 14. Mai 2023 angeboten hatte – war nicht erkennbar, wie das Gemeindesteueramt R._____ seine Antwort bewertet hatte. Im Gegenteil liess das Schreiben vom 15. Mai 2023 darauf schliessen, dass für die Veranlagung nur noch die Immatrikulationsbestätigung des Sohnes D._____ fehlte. Als diese nicht fristgemäss einging, erfolgte nach abgelaufener Frist eine Mahnung, in der die zusätzlich eingeforderten Unterlagen lediglich unter Verweis auf den beiliegenden ursprünglichen Brief genannt wurden. Vom chronologischen Ablauf her kann es sich dabei nur um das Schreiben des Gemeindesteueramtes R._____ vom 15. Mai 2023 gehandelt haben, auf das der Rekurrent vorerst nicht reagiert hatte. Nach der Mahnung reichte der Rekurrent die Studienbescheinigung von D._____ jedoch zeitnah ein. Danach erfolgte bis zur Veranlagung keine weitere Korrespondenz zwischen den Parteien.

6.2.

Wenn eine steuerpflichtige Person auf eine Akteneinforderung reagiert hat, darf die Steuerbehörde die eingereichten Unterlagen nicht stillschweigend oder pauschal als ungenügend abtun (vgl. SGE vom 22. März 2018 [3-RV.2017.136], Erw. 4.3., mit weiteren Hinweisen). Das Gemeindesteueramt R._____ hätte nach der E-Mail des Rekurrenten vom

14. Mai 2023 auf diese antworten, zu den vorgebrachten Argumenten und dem eingereichten Mietvertrag Stellung nehmen und erklären müssen, wieso diese Eingaben aus seiner Sicht nicht ausreichten, um den ungewissen Sachverhalt zu klären. Es hätte den Rekurrenten konkret zur Einreichung weiterer Unterlagen, z.B. der bereits in Aussicht gestellten Unterlagen des Betreibungsamtes oder sämtlicher Kontoauszüge, auffordern müssen. Dies hat das Gemeindesteueramt R._____ unterlassen und stattdessen eine weitere Aktenergänzung versandt, in der mit keinem Wort auf die aus seiner Sicht noch immer ausstehenden Dokumente der ersten Aktenergänzung eingegangen wurde. Gemäss der Formulierung im Schreiben vom 15. Mai 2023 wurde der Anschein erweckt, es fehle nur noch die Immatrikulationsbestätigung des Sohnes, damit die Veranlagung vorgenommen werden könne. Zudem hat sich die nachfolgende Mahnung lediglich auf die (ausstehende) Studienbescheinigung bezogen. Es wurden keine weiteren einzureichenden Dokumente in der Mahnung konkret benannt. Als die Studienbescheinigung kurz nach erfolgter Mahnung eingereicht wurde, äusserte sich das Gemeindesteueramt R._____ weiterhin nicht zu noch fehlenden Dokumenten und schritt ohne Weiteres zur Veranlagung.

6.3.

Mit diesem Vorgehen hat das Gemeindesteueramt R._____ seine Untersuchungspflicht verletzt. Es hat nicht alle Untersuchungsmittel ausgeschöpft, bevor es zur Ermessensveranlagung geschritten ist. Die Vorinstanz hat weder zur E-Mail des Rekurrenten vom 14. Mai 2023 Stellung genommen, noch dargelegt, wieso die vorgebrachten Informationen nicht genügten und welche weiteren Unterlagen einzureichen seien. Auf das Angebot des Rekurrenten zur Einreichung weiterer Unterlagen wurde nicht eingegangen. Auch hat das Gemeindesteueramt R._____ keine eigenen Untersuchungen, z.B. beim Betreibungsamt, vorgenommen. Damit bestand kein Untersuchungsnotstand, der Voraussetzung einer Ermessensveranlagung ist. Zudem fehlte bezüglich dieser für den Vermögensvergleich noch beizubringender Unterlagen eine Mahnung, die unerlässliches Erfordernis einer Ermessensveranlagung ist. Zwar wurde im Veranlagungsverfahren eine Mahnung versandt, diese bezog sich jedoch auf die noch nicht eingereichte Studienbescheinigung.

Mangels Untersuchungsnotstand und Mahnung waren die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung nicht erfüllt. Damit leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

6.4.

Vor diesem Hintergrund werden die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2023 und der Einspracheentscheid vom 28. November 2023 aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

6.5.

Da die Vorinstanz nicht alle Untersuchungsmittel ausgeschöpft hat, war der Vermögensvergleich im Veranlagungsverfahren mit Fehlern behaftet (vgl. nachfolgend Erw. 7.). Die Vorinstanz hat sich deshalb im erneuten Veranlagungsverfahren mit den zusätzlichen Unterlagen, die teilweise vom Spezialverwaltungsgericht im Rekursverfahren bereits eingeholt wurden, eingehend zu befassen. Sollte die Vorinstanz weitere Unterlagen vom Rekurrenten benötigen, so sind diese bei ihm einzufordern. Als ungenügend erachtete Eingaben sind gegenüber dem Rekurrenten zu würdigen und konkret zu mahnen. Da dies eine materielle Auseinandersetzung mit der Sache erfordert, führt die Rückweisung zu keinem formalistischen Leerlauf. Die ausnahmsweise Heilung der festgestellten Mängel im Rekursverfahren fällt deshalb ausser Betracht.

7.

Aufgrund der Rückweisung an die Vorinstanz ist der Vermögensvergleich nicht materiell zu prüfen. Sollte im erneuten Veranlagungsverfahren ein weiterer Vermögensvergleich erstellt werden, ist insbesondere Folgendes zu beachten:

- In der Vermögensentwicklung sind für die Jahre 2020 und 2021 die Bankkonten des Rekurrenten sowie die Schulden festzustellen und zu berücksichtigen. Die im Rekursverfahren eingereichten und eingeholten Unterlagen zeigen, dass das Betreibungsamt im Jahr 2021 Guthaben gepfändet und somit Schulden des Rekurrenten zurückgeführt hat.
- Die aus der Arbeitslosenversicherung erfolgten Zahlungen sind dem Rekurrenten nur teilweise zugeflossen. Ein Teil der Zahlungen erfolgte direkt an die Gemeinde, ein anderer an das Betreibungsamt S. _____. Gewisse Gelder kamen aufgrund der Verrechnung mit einem Rückforderungsanspruch nicht zur Auszahlung.
- Der Rekurrent hat im Jahr 2021 Sozialhilfe und eine individuelle Prämienvverbilligung für die Krankenkasse bezogen, die in einem allfälligen Vermögensvergleich miteinzuberechnen sind. Auch ist zu untersuchen, welcher Teil der Prämienvverbilligung im Rahmen der Sozialhilfe an die Gemeinde geflossen ist (und wie dieser in die Sozialhilfe eingeflossen ist), welche Beträge an die Krankenkasse überwiesen wurden und inwiefern sich die Prämienbelastung des Rekurrenten dadurch verändert hat.
- Bei den Berufskosten ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass diese lediglich für die tatsächliche Erwerbstätigkeit anfallen, nicht aber bezüglich der aus der Arbeitslosenversicherung erhaltenen Gelder.
- Die Wohnungsmiete ist gemäss dem eingereichten Mietvertrag anzupassen.

- Zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen wird – so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind – regelmässig auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" abgestellt. Danach betragen die Lebenshaltungskosten für den alleinstehenden Rekurrenten CHF 1'200.00 pro Monat und für seinen im Jahr 2021 12-jährigen Sohn CHF 600.00 pro Monat, insgesamt CHF 21'600.00 pro Jahr.
- Das Einkommensmanko aus Vermögensvergleich ist praxisgemäss abzurunden (AGVE 2001 S. 208; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2012.212]), nicht aufzurunden.

8.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 11. September 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 (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

9.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2023 und der Einspracheentscheid vom 28. November 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 Gemeindesteuernamt R._____, unter Beilage folgender Unterlagen:

- E-Mail vom 29. Januar 2025 des Betreibungsamtes S._____ inklusive Formulare "Berechnung des Existenzminimums"
- E-Mail vom 29. Januar 2025 der Gemeinde Q._____ inklusive Kontoauszug der Finanzverwaltung
- E-Mail vom 29. Januar 2025 der Gemeinde Q._____ inklusive Protokollauszug der Sitzung des Gemeinderates Q._____ vom 17. Mai 2021
- E-Mail vom 3. Februar 2025 der Öffentlichen Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau inklusive Taggeldabrechnungen
- E-Mail vom 13. Februar 2025 der SVA Aargau

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 beizu-

legen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche