

3-RV.2024.31
P 82

Urteil vom 26. Juni 2025

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 27. Februar 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 108'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde dabei ermessensweise auf CHF 90'000.00 festgelegt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Februar 2023 liess A._____ mit Schreiben vom 28. Februar 2023 Einsprache erheben. Er beantragte (sinngemäss) den Verzicht auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 90'000.00 und eine Veranlagung gemäss Selbstdeklaration.

3.

Mit Entscheid vom 27. Februar 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. Februar 2024 (Zustellung am 23. März 2024 an die Vertreterin) hat A._____ mit Rekurs vom 19. April 2024 (Postaufgabe am 20. April 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt (sinngemäss) eine Veranlagung gemäss Selbstdeklaration.

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

5.

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

6.

A._____ hat keine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen und Akten beigezogen (Vermittlungsvertrag vom 5. Mai 2020 und Notizen aus dem Veranlagungs- und Einspracheverfahren, vgl. E-Mails vom 13. und 15. Mai 2025).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2021 mit seinem Einzelunternehmen "B._____" selbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2021 deklarierte er einen Gewinn aus selbständiger Tätigkeit von CHF 4'724.00.

2.2.

Nach diverser Korrespondenz im Veranlagungs- und Einspracheverfahren erachtete die Steuerkommission Q._____ die eingereichte Buchhaltung als nicht ordnungsgemäss, weshalb sie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ermessensweise auf CHF 90'000.00 festlegte.

2.3.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist die ermessensweise Festlegung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 90'000.00. Dabei ist zunächst – nach einer Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3.) – zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 4.). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob der Rekurrent mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen hat (Erw. 5.). Schliesslich ist auf die Höhe des ermessensweise festgelegten Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit einzugehen (Erw. 6.).

3.

3.1.

3.1.1.

Im Veranlagungsverfahren hat der Rekurrent eine Aufstellung über seine Ausgaben, den Gewinn und den Fahrzeugbestand per 31. Dezember 2021, zudem Listen über die von ihm gehandelten oder vermittelten Fahrzeuge eingereicht.

Gemäss Abweichungsbegründung sind im Veranlagungsverfahren zusätzlich die Belege zu den Einnahmen und Ausgaben sowie sämtliche Kaufverträge zwischen der Einzelunternehmung des Rekurrenten und der C._____ SA eingereicht worden. Diese Unterlagen sind in den Vorakten nicht enthalten.

3.1.2.

Mit Schreiben vom 29. August 2022 hat das Gemeindesteueramt Q. _____ den Jahreskontoauszug des Geschäftskontos (IBAN aaa) eingefordert, den der Rekurrent aufforderungsgemäss eingereicht hat.

3.1.3.

Mit Schreiben vom 17. November 2022 hat das Gemeindesteueramt Q. _____ den Rekurrenten zur Einreichung einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung sowie des Kassenbuchs aufgefordert. Gleichzeitig wurde dem Rekurrenten für den Fall, dass keine weiteren Unterlagen eingereicht würden, eine Ermessensveranlagung angedroht. Schliesslich erfolgte ein Hinweis auf den beiliegenden Veranlagungsvorschlag, in dem das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ermessensweise auf CHF 90'000.00 festgelegt worden war.

3.1.4.

Im Anschluss an das Schreiben vom 17. November 2022 wurden bereits eingereichte Unterlagen am 22. November 2022 auf dem Gemeindesteueramt Q. _____ abgeholt und am 21. Dezember 2022 sortiert und ergänzt wieder eingereicht (vgl. Abweichungsbegründung, 2. Seite, am Ende). Zudem erfolgte vom 12. bis zum 19. Dezember 2022 ein E-Mail-Austausch zwischen der Vertreterin des Rekurrenten und dem Gemeindesteueramt Q. _____. In der Folge erging die Veranlagung.

3.1.5.

In der Abweichungsbegründung hielt die Steuerkommission Q. _____ fest, der Rekurrent bringe zwar vor, er habe die 128 Fahrzeugverkäufe an die C. _____ SA lediglich vermittelt. Tatsächlich habe der Rekurrent dabei jedoch wie ein Zwischenhändler fungiert, da jeweils der Kaufpreis des Fahrzeuges – nicht nur die Vermittlungsgebühr – auf seinem Konto eingegangen sei. Vor diesem Hintergrund sei die Umsatzlimite von CHF 500'000.00 überschritten gewesen, weshalb der Rekurrent zur Führung einer doppelten Buchhaltung verpflichtet gewesen sei.

Aufgrund der eingereichten Unterlagen liesse sich nicht überprüfen, zu welchem Preis die an die C. _____ SA weiterverkauften Fahrzeuge erworben worden seien. Deshalb bleibe im Dunkeln, ob durch den Weiterverkauf neben der Vermittlungsgebühr weitere Einnahmen generiert worden seien. Weiter sei unklar, welche Kosten im Zusammenhang mit der Vermittlung der Fahrzeuge angefallen seien. Schliesslich könne anhand der eingereichten Unterlagen nicht beurteilt werden, ob alle Fahrzeuggeschäfte erfasst worden seien. Dies zeige sich unter anderem am Fahrzeugbestand von CHF 36'504.00 per Ende Jahr, zu dem keine Belege existierten. Zudem seien viele Fahrzeugverkäufe an "diverse Käufer" in bar abgewickelt worden. Ohne Kassenbuch liessen sich diese Transaktionen nicht überprüfen.

Vor diesem Hintergrund liege keine ordnungsgemässe Buchhaltung vor, weshalb das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen festzusetzen sei.

3.2.

3.2.1.

Am 27. Februar 2023 liess der Rekurrent durch F._____ weitere Unterlagen einreichen und die Vermittlung der Geschäfte erklären. Die C._____ SA überweise die Kaufpreise der Fahrzeuge auf das Konto des Rekurrenten. Dieser beziehe die Beträge in bar und übergebe sie einem Fahrer, welcher die Fahrzeuge erwerbe. In der Folge würden die Fahrzeuge ins Ausland transportiert (vgl. Einspracheentscheid Seite 2).

Am gleichen Tag fand ein Telefonat mit der damaligen Vertreterin des Rekurrenten statt. Angesichts des Verfahrensstands wurde der Rekurrent auf den Rechtsmittelweg verwiesen (vgl. Notiz zur persönlichen Besprechung vom 27. Februar 2023).

3.2.2.

In der Einsprache liess der Rekurrent unter Verweis auf die vorliegenden Unterlagen bestreiten, dass er für die 128 an die C._____ SA verkauften Fahrzeuge als Zwischenhändler fungiert habe, oder dass dabei aus der Differenz zwischen An- und Verkauf ein zusätzlicher Gewinn generiert worden sei.

3.2.3.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ aus, entgegen der Ansicht des Rekurrenten werde davon ausgegangen, dass dieser bei allen Fahrzeuggeschäften als Zwischenhändler tätig gewesen sei. Die Aufzeichnungen des Rekurrenten seien unvollständig und ein Kassenbuch fehle, obwohl die Mehrheit der Transaktionen mit Bargeld abgewickelt worden sei. Das Fehlen einer ordnungsgemässen Buchhaltung habe eine ermessensweise Festsetzung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit zur Folge.

Die behauptete Vermittlungstätigkeit beruhe zwar auf einem in der Vorperiode eingereichten Vertrag, der pro vermitteltem Geschäft CHF 100.00 als Entschädigung vorsehe. Jedoch sei im Veranlagungsverfahren pro Transaktion ein Kaufvertrag eingereicht worden, in dem jeweils die Einzelunternehmung des Rekurrenten als Verkäufer und die C._____ SA als Käuferin aufgeführt sei. Die C._____ SA habe jeweils den gesamten Kaufpreis auf das Geschäftskonto der Einzelunternehmung überwiesen. Demgegenüber seien im Einspracheverfahren für die gleichen Transaktionen Quittungen eingereicht worden, auf denen als Verkäufer verschiedene Personen erfasst worden seien, während die Käuferin stets die C._____ SA gewesen sei. Diese Quittungen seien zudem lediglich von der C._____ SA, nicht

aber von den Verkäufern unterzeichnet worden. Somit bestehe keine Kongruenz zwischen den eingereichten Kaufverträgen und den nachgereichten Quittungen.

Zwar sprächen die im Einspracheverfahren eingereichten Quittungen für die behauptete Vermittlungstätigkeit. Jedoch stünden die Quittungen in Widerspruch zu den zuvor eingereichten Kaufverträgen. Ausserdem sei nicht ersichtlich, wieso bei einer reinen Vermittlungstätigkeit die Kaufpreiszahlungen über das Geschäftskonto des Rekurrenten abgewickelt worden seien. Daran ändere nichts, dass sich die auf dem Geschäftskonto eingegangenen Zahlungen seitens der C._____ SA den Quittungen (gemäss Stichproben) klar zuordnen liessen.

Unklar sei in diesem Zusammenhang auch, wie die Kaufpreise bereits hätten überwiesen werden können, wenn der Kauf der Fahrzeuge noch gar nicht abgewickelt worden sei. Ebenso sei jeweils nur der Kaufpreis der Fahrzeuge auf das Geschäftskonto des Rekurrenten geflossen. Es fehle der Eingang von zusätzlichen Vermittlungsgebühren. Zwar seien im Einspracheverfahren Rechnungsbelege vom 1. April, 1. August, 1. Oktober und 31. Dezember 2021 eingereicht worden, auf denen der Erhalt der Vermittlungsgebühren bescheinigt worden sei. Jedoch sei auf den Belegen die Adresse des Rekurrenten in S._____ erfasst, an die der Rekurrent erst per tt.mm. 2022 gezogen sei. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Belege nachträglich erstellt worden seien. Schliesslich liesse sich die im Einspracheverfahren beschriebene Vermittlungstätigkeit mit den jeweils bar bezogenen Beträgen anhand des Jahreskontoauszugs des Geschäftskontos nicht eindeutig nachvollziehen.

Vor diesen Hintergrund habe sich die Steuerbehörde aufgrund des fehlenden Kassenbuchs im bargeldintensiven Betrieb in einem nicht zu behebenden Untersuchungsnotstand befunden. Deshalb sei die ermessensweise Aufrechnung gerechtfertigt.

3.3.

3.3.1.

Im Rekurs führte der Rekurrent aus, er sei 2021 arbeitslos gewesen, weshalb er sich zur Gründung des Einzelunternehmens entschlossen habe. In dieser Zeit habe ihn eine Unternehmung aus G._____ angefragt, ob er im Autohandel als Vermittler für sie tätig sein könne. Die C._____ SA kaufe seit Jahren Fahrzeuge in der Schweiz ein. Die Geschäfte müssten in bar abgewickelt werden, da eine Überweisung zu viel Zeit in Anspruch nähme. Die Eingänge auf seinem Geschäftskonto stimmten mit den Kaufverträgen überein. Die Quittungen seien mit der neuen Adresse in S._____ erfasst worden, da sein Bruder damals schon dort gewohnt habe.

Seine Tätigkeit als Vermittler habe darin bestanden, das von der C._____ SA überwiesene Geld von der Bank abzuheben und dem lokalen Mitarbeiter der C._____ SA zu übergeben. Dieser habe die Fahrzeuge dann erworben. Anschliessend habe er das Fahrzeug "als Käufer" der C._____ SA weiterverkauft. Der Kaufpreis habe dabei dem Betrag entsprochen, der zuvor auf sein Konto geflossen sei. Die Überweisungen auf sein Bankkonto könnten den Kaufverträgen anhand der Vertragsnummer zugeordnet werden. Zudem seien die Kaufverträge mit Zollstempeln versehen, woraus hervorgehe, dass die Fahrzeuge exportiert worden seien.

Im Übrigen habe er in der Vorperiode eine gleichartige Buchhaltung eingereicht, die von der Steuerbehörde akzeptiert worden sei. Es lägen auch in der Steuerperiode 2021 keine Unregelmässigkeiten vor, sondern es sei alles vollständig und korrekt deklariert worden. Viele Ausgaben, die er 2021 getätigt habe, seien noch nicht einmal in die Buchhaltung eingeflossen, da er einen Unternehmensverlust habe vermeiden wollen.

Der Rekurrent legte dem Rekurs unter anderem eine Aufstellung über Aufwand und Ertrag der Einzelunternehmung, einzelne Kaufverträge mit dazugehörigen Bankauszügen der überwiesenen Kaufpreise sowie eine Liste der gehandelten und vermittelten Fahrzeuge bei.

3.3.2.

In der Vernehmlassung hielt das Gemeindesteueramt Q._____ an seinen bisherigen Ausführungen fest. Insbesondere wies es darauf hin, dass der Rekurrent auch gemäss eigenen Angaben im Rekurs ("dann nehme ich das Fahrzeug als Käufer und verkaufe es der Firma C._____ SA ...") als Zwischenhändler und nicht als reiner Vermittler tätig gewesen sei.

4.

4.1.

4.1.1.

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

So ist bei einem Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

4.1.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Auch für Selbständigerwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (§ 181 Abs. 2 lit. b StG i.V.m. Art. 957 Abs. 2 und Abs. 3 OR).

Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.).

Wenn buchmässige Aufzeichnungen fehlen oder mangelhaft sind, ist die Steuerbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigt. Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.360] sowie VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

4.1.3.

Die vollständige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben erfordert vor allem die korrekte Führung eines Kassabuches. Dieses muss detailliert und chronologisch nachgeführt werden. Der Saldo ist regelmässig zu ermitteln und mit dem tatsächlichen Kassenbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu verbuchen sind. Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts kommt dem Kassabuch insbesondere bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr eine grosse Bedeutung für die Beurteilung zu, ob eine ordnungsgemässe Buchführung gegeben ist.

Der Beweiswert eines Kassabuchs wird insbesondere reduziert durch nicht chronologische Eintragungen, Nachtragsbuchungen, Eintrag von runden Beträgen oder Sammelposten sowie bei Fehlen von Buchungsunterlagen, wie Quittungen, Kassenstreifen, Rechnungsdoppel etc. (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]; vgl. auch StR 2007 S. 44).

4.1.4.

Wird der Veranlagungsbehörde ein mangelhaftes Kassabuch vorgelegt, das nicht beweiskräftig ist für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs, so führt dies infolge Unzuverlässigkeit der Aufzeichnungen und mangels Kontrollmöglichkeit zur Ablehnung der gesamten Buchhaltung als Grundlage für die Veranlagung (vgl. VGE vom 23. November 2018 [WBE.2018.329]; Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

4.1.5.

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]).

4.2.

4.2.1.

Der Rekurrent hat im Veranlagungsverfahren eine Aufstellung mit seinen Ausgaben eingereicht. Diese beliefen sich auf insgesamt CHF 58'356.45. Diesen Ausgaben stellte er einen Ertrag von CHF 26'576.35 gegenüber, woraus ein Verlust von CHF 31'780.10 resultierte. Diesem Verlust wurde wiederum der Fahrzeugbestand per 31. Dezember 2021 von CHF 36'504.45 gegenübergestellt, woraus sich der in der Steuererklärung deklarierte Gewinn von CHF 4'724.00 ergab.

Der Ertrag von CHF 26'576.35 soll sich gemäss weiteren eingereichten Unterlagen aus einer Gebühr für die Vermittlung von 128 Fahrzeugverkäufen an die C._____ SA von je CHF 100.00 (total CHF 12'800.00) und dem Ertrag aus dem Handel mit 35 Fahrzeugen (Differenz Ankauf - Verkauf) von CHF 13'776.35 zusammensetzen.

4.2.2.

Es ist ohne Weiteres ersichtlich, dass die vom Rekurrenten eingereichte Aufstellung nicht einer ordnungsgemässen Buchhaltung entspricht. So wurden Elemente von Erfolgsrechnung (Ausgaben und Einnahmen) und Bilanz unzulässigerweise vermischt und miteinander verrechnet. Zudem liegen zum Fahrzeugbestand keine Unterlagen vor. Schliesslich ergibt die Auflistung der 35 gehandelten Fahrzeuge, dass die gesamte Kaufsumme mit CHF 278'773.65 falsch berechnet wurde. Die richtige Kaufsumme beträgt CHF 280'854.40. Daraus ergibt sich ein Ertrag von CHF 11'695.60

(statt CHF 13'776.35) aus dem Differenzgeschäft Kauf-Verkauf von Fahrzeugen.

4.2.3.

Die im Veranlagungsverfahren eingereichte Auflistung der 128 Fahrzeuge, die gemäss Rekurrent lediglich vermittelt worden seien, nennt das jeweilige Datum, die Automarke und den Preis, zu dem das Fahrzeug von der C._____ SA erworben wurde. Die ebenfalls bereits im Veranlagungsverfahren für die 128 Fahrzeuge vorliegenden Kaufverträge (vgl. Abweichungsbegründung sowie oben Erw. 3.1.1.) liegen den Vorakten nicht bei. Jedoch hat der Rekurrent im Rekursverfahren sieben dieser Kaufverträge eingereicht. Sie bezeichnen die C._____ SA als Käuferin und das Einzelunternehmen des Rekurrenten als Verkäufer. Zudem wurde im Veranlagungsverfahren der Jahreskontoauszug des Geschäftskontos eingereicht.

Die sieben im Rekursverfahren eingereichten Kauverträge lassen sich jeweils anhand der im Vertrag genannten Auftragsnummer den Zahlungseingängen auf dem Geschäftskonto des Rekurrenten zuordnen. Dabei stimmen die in den Verträgen genannten Kaufpreise mit den Zahlungseingängen überein. Jedoch fällt auf, dass die Zahlungseingänge jeweils rund fünf Tage nach dem im Vertrag genannten Abschlussdatum erfolgten. Dies widerspricht der Darstellung des Rekurrenten, wonach die Fahrzeuge erst nach Eingang der Kaufpreiszahlungen auf dem Geschäftskonto erworben worden seien. Vielmehr weist die zeitliche Abfolge darauf hin, dass bereits beim Rekurrenten im Fahrzeugbestand vorhandene Autos an die C._____ SA weiterverkauft wurden, worauf einige Tage später die Zahlung des Kaufpreises erfolgte.

Auch ist im Geschäftskonto nicht ersichtlich, dass nach den Gutschriften seitens der C._____ SA jeweils – wie vom Rekurrenten geltend gemacht – entsprechende Barbezüge stattgefunden hätten, mit denen die Fahrzeuge anschliessend gekauft worden sein sollen. Tatsächlich hat nach keinem der rund 45 Zahlungseingänge seitens der C._____ SA ein im Betrag gleichlautender Barbezug stattgefunden. Stattdessen wurden im Januar 2021 keine Barbezüge getätigt, bei Zahlungseingängen seitens der C._____ SA von insgesamt CHF 32'800.00. Im Februar 2021 stehen Gutschriften von CHF 77'850.00 Barbezügen von CHF 51'000.00 gegenüber. Im März 2021 hat die C._____ SA CHF 64'150.00 auf das Konto des Rekurrenten überwiesen, von dem dieser CHF 46'000.00 in bar bezogen hat. Dieses Ungleichgewicht zwischen Zahlungseingängen seitens der C._____ SA und Barbezügen des Rekurrenten setzt sich in den Folgemonaten fort. Allein im Mai 2021 wird mit Gutschriften von CHF 21'800.00 und Barbezügen von CHF 23'920.00 ein ungefähres Gleichgewicht erreicht, wobei die Zahlungseingänge und Gutschriften auch in diesem Monat weder zeitlich noch betragsmässig synchron erfolgten. Insgesamt hat die C._____ SA im Jahr

2021 einen Betrag von CHF 624'500.00 auf das Geschäftskonto des Rekurrenten überwiesen, während dieser lediglich CHF 226'020.00 in bar bezogen hat. Der Geschäftskontoauszug steht somit in klarem Widerspruch zur Sachverhaltsdarstellung des Rekurrenten.

4.2.4.

Ein Kassenbuch wurde im Veranlagungsverfahren nicht vorgelegt, obwohl es sich beim vorliegenden Handel mit Fahrzeugen zweifellos um ein bargeldintensives Geschäft handelt, was der Rekurrent auch selbst wiederholt vorbringt. Wie die Steuerkommission Q._____ zutreffend dargelegt hat, war es unmöglich, den Einkaufspreis der an die C._____ SA verkauften Fahrzeuge zu eruieren. Auch zu den 35 vom Rekurrenten gemäss eigenen Angaben selbst gehandelten Fahrzeuge liegen keine überprüfbaren Belege vor. Allein aufgrund des fehlenden Kassenbuches bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr war eine Ermessensveranlagung gerechtfertigt.

4.2.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Einzelunternehmung des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren keine ordnungsgemässe Buchhaltung vorlag. Es fehlte nicht nur das Kassenbuch. Auch die Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben war nicht korrekt. Bei der Aufstellung zu den selbst gehandelten Fahrzeugen liegt ein Rechnungsfehler vor. Die Einkaufspreise der an die C._____ SA verkauften Fahrzeuge lassen sich nicht feststellen, und die Bewegungen auf dem Geschäftskontoauszug stehen in Widerspruch zur Sachverhaltsdarstellung des Rekurrenten. Aufgrund dieser Mängel ergeben sich erhebliche Zweifel an der Vollständigkeit der Angaben. Im Veranlagungsverfahren blieb somit im Dunkeln, welche Gewinne mit den gemäss Aufzeichnungen abgeschlossenen Geschäften erzielt wurden und ob noch weitere Geschäfte abgewickelt worden waren.

Damit konnte zur Ermittlung des steuerlich relevanten Erfolgs der Einzelunternehmung nicht zuverlässig auf die Aufzeichnungen des Rekurrenten abgestellt werden, weshalb diesbezüglich ein ungewisser Sachverhalt bestand. Auch nach der Aktenergänzung, der Einreichung weiterer Unterlagen und der Mahnung seitens des Gemeindesteueramtes Q._____ lag unverändert ein Untersuchungsnotstand vor.

Vor diesem Hintergrund waren die Voraussetzungen für eine ermessensweise Festsetzung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Veranlagungsverfahren erfüllt. Die Steuerkommission Q._____ hat zu Recht eine (teilweise) Ermessensveranlagung vorgenommen.

5.

5.1.

5.1.1.

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).

5.1.2.

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]). 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). 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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 193 StG N 34, mit Hinweisen).

5.1.3.

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).

5.1.4.

Gemäss § 194 Abs. 2 StG können trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden.

Der Beweismittelausschluss gemäss § 194 Abs. 2 StG kommt nur bei Ermessensveranlagungen zum Tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 6 mit Hinweis auf den SGE vom 24. September

2015 [3-RV.2015.105], Erw. 3.4., und den RGE vom 25. Oktober 2012, [3-RV.2012.77], Erw. 4.2.2.).

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann demnach im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mit neuen Belegen oder Unterlagen erbracht werden, die unter den Beweismittelausschluss fallen. Nur wenn im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren festgestellt wird, dass die Steuerfaktoren in der (grundsätzlich zulässigen) Ermessensveranlagung betraglich nicht pflichtgemäss festgesetzt wurden, und diese Steuerfaktoren erneut ermessensweise festzulegen sind, steht der Beachtung aller relevanten Unterlagen – auch derjenigen, die unter den Beweismittelausschluss fallen – nichts entgegen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweis auf AGVE 1998, S. 243 ff., der einen Sachverhalt betraf, bei dem die ermessensweise Festlegung der Einkünfte unter klar ungenügender Berücksichtigung notwendiger Gewinnungskosten erfolgt war, worauf die neuen Beweismittel zur erneuten ermessensweisen Festsetzung der Gewinnungskosten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren berücksichtigt wurden).

5.2.

5.2.1.

Gemäss den Ausführungen im Einspracheentscheid hat der Rekurrent im Einspracheverfahren vier Rechnungen eingereicht, welche seine Einzelunternehmung an die C._____ SA betreffend Vermittlungsgebühr gestellt hat. Mit diesen vier Rechnungen vom 1. April, 1. August, 1. Oktober und 31. Dezember 2021 wird pro Auto, das an die C._____ SA verkauft wurde, eine Gebühr von CHF 100.00 eingefordert. Insgesamt belaufen sich die ersten drei Rechnungen auf je CHF 3'000.00 für je 30 vermittelte Fahrzeuge und die vierte Rechnung auf CHF 3'800.00 für 38 vermittelte Fahrzeuge, total CHF 12'800.00.

Beim Vergleich mit der Auflistung der an die C._____ SA verkauften Fahrzeuge fällt auf, dass bis zum 31. März 2021 nicht 30, sondern 35 Autos verkauft wurden, bis zum 31. Juli waren 72 Autos verkauft (nicht 60) und bis zum 30. September 91 Fahrzeuge (statt abgerechnet 90 Autos). Auch ist nicht ersichtlich, wie die in Rechnung gestellte Vermittlungsgebühr vom Rekurrenten bezogen wurde. Auf dem Geschäftskontoauszug sind jedenfalls keine entsprechenden Zahlungseingänge ersichtlich. Eine Überprüfung allenfalls in bar erhaltener Beträge ist wegen des fehlenden Kassenbuchs nicht möglich. Wie die Steuerkommission zutreffend festgestellt hat, hat der Rekurrent in der Steuerperiode 2021 zudem noch gar nicht an der auf den Rechnungen ausgewiesenen Adresse in S._____ gewohnt. Die Erklärung des Rekurrenten, sein Bruder habe damals schon an jener Adresse gewohnt, überzeugt nicht, zumal das Domizil der Einzelunternehmung erst per tt.mm. 2022 an die neue Wohnadresse des Rekurrenten am

U-Weg 3 in S._____ mutiert wurde (vgl. Internetauszug aus dem Schweizerischen Handelsamtsblatt zur Mutation vom tt.mm. 2022).

5.2.2.

Weiter hat der Rekurrent im Einspracheverfahren für jedes der an die C._____ SA verkauften 128 Autos Quittungen eingereicht. Die Quittungen sind jeweils von der C._____ SA ausgestellt und nennen das Kaufdatum, den Ort des Kaufs sowie das Fahrzeug. Zudem wird (meistens) ein Verkäufer mit Namen und Wohnort genannt, der die Quittung nicht unterzeichnet hat. Unterzeichnet wurden die Quittungen hingegen allesamt von der C._____ SA.

Wie die Steuerkommission Q._____ bereits festgehalten hat, stehen diese Quittungen im Widerspruch zu den im Veranlagungsverfahren eingereichten Kaufverträgen, auf denen der Rekurrent als Verkäufer eingesetzt war. Richtig ist auch, dass eine Quittung im Zusammenhang mit einem bar verkauften Fahrzeug vom Verkäufer zu unterzeichnen ist, der damit den Erhalt des Bargeldes bestätigt. Entscheidend ist aber, dass auch diese Quittungen den Anforderungen an eine ordnungsgemäss Buchhaltung nicht genügen. Stattdessen säen sie aufgrund der Widersprüche noch mehr Zweifel an den bisherigen Angaben und Unterlagen des Rekurrenten

5.2.3.

Vor diesem Hintergrund konnte der steuerlich relevante Erfolg der Einzelunternehmung mit den im Einspracheverfahren eingereichten Unterlagen weiterhin nicht abschliessend ermittelt werden. Der Rekurrent hat im Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt, noch bewiesen, dass die ermessensweise Schätzung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit offensichtlich zu hoch ausgefallen ist. Es lag weiterhin eine nicht ordnungsgemäss Buchhaltung vor. Damit ist es dem Rekurrenten im Einspracheverfahren nicht gelungen, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen.

5.2.4.

Im Rekurs hat der Rekurrent einen neuen Jahresabschluss eingereicht, wonach der Gewinn der Einzelunternehmung neu bei CHF 2'207.80 liegen soll. Die Liste mit den 35 gehandelten Fahrzeugen liegt wieder bei, ergänzt um die vier Fahrzeuge, die eingekauft, aber nicht verkauft wurden, weshalb sie im Fahrzeugbestand verblieben. Ebenso wurde die Liste mit den 128 gemäss Ansicht des Rekurrenten lediglich vermittelten Fahrzeugen erneut eingereicht.

Gemäss dem neuen im Rekurs eingereichten Geschäftsabschluss beträgt der gesamte Aufwand lediglich CHF 22'288.00 (CHF 220.00 Reparaturaufwand, CHF 12'468.00 Vermittlungsgebühr H._____ und CHF 9'600.00 Mietaufwand), während im Veranlagungsverfahren noch ein Aufwand von

CHF 58'356.45 geltend gemacht wurde. Der Ertrag liegt mit CHF 24'495.80 (CHF 12'800.00 Vermittlungsgebühr und CHF 11'695.80 Differenz Einkauf/Verkauf) tiefer als der im Veranlagungsverfahren ausgewiesene Ertrag von CHF 26'576.35, was sich mit der nun korrekt berechneten Differenz zwischen Einkäufen und Verkäufen (vgl. oben Erw. 4.2.2.) erklären lässt. Entsprechend wird neu ein Gewinn von CHF 2'207.80 ausgewiesen, während im Veranlagungsverfahren noch ein Verlust von CHF 31'780.10 (vor der unzulässigen Hinzurechnung des Fahrzeugbestands, vgl. oben Erw. 4.2.1.) geltend gemacht wurde.

5.2.5.

Die vom Rekurrenten im Rekurs eingereichten Unterlagen fallen unter den Beweismittelausschluss gemäss § 194 Abs. 2 StG, der dem Rekurrenten mit Schreiben vom 17. November 2022 angedroht wurde (vgl. oben Erw. 3.1.3.). Sie sind deshalb für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht einzubeziehen.

Abgesehen davon sind auch diese Unterlagen – selbst wenn sie zu berücksichtigen wären – nicht geeignet, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen. Vielmehr bestätigen sie aufgrund der neuen Zahlen namentlich auf der Aufwandseite die Unzuverlässigkeit der Buchhaltung. Insbesondere aufgrund des fehlenden Kassenbuchs trotz bargeldintensivem Geschäftsverkehr sowie der im Widerspruch zur Sachverhaltsdarstellung des Rekurrenten stehenden Bewegungen im Geschäftskonto lässt sich der steuerliche relevante Erfolg der Einzelunternehmung weiterhin nicht zuverlässig ermitteln. Es bleibt beim Ergebnis, dass der Rekurrent den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbracht hat.

6.

6.1.

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 höher 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 Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

6.2.

6.2.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit infolge des Untersuchungsnotstands ermessensweise auf CHF 90'000.00 festgelegt. Auf welcher Grundlage diese Schätzung erfolgt ist, lässt sich dem Einspracheentscheid nicht entnehmen. Jedoch hat die Steuerkommission Q._____ in der Abweichungsbegründung zur Veranlagung den Gesamtumsatz aufgrund der Aufzeichnungen des Rekurrenten mit CHF 919'200.00 berechnet.

6.2.2.

Wäre der Bruttogewinn des Unternehmens auf CHF 90'000.00 festgelegt worden, so wäre dies bei einem Umsatz von CHF 919'200.00 mit einer Bruttogewinnmarge von rund 10 % einher gegangen, was im Occasionshandel ein hoher Wert ist (vgl. <https://www.figas.ch/de/publikationen/viele-garagisten-muessen-sich-diese-frage-kuenftig-stellen/> mit einer Übersicht der Bruttogewinnmargen im Occasionshandel zwischen Anfang 2019 mit 6.4 % und Ende 2022 mit 9.1 %). Da der Bruttogewinn über dem steuerbaren Reingewinn liegt, wurde im Einspracheentscheid mit der Festlegung des Geschäftsergebnisses auf CHF 90'000.00 eine noch höhere Bruttogewinnmarge angenommen, die im Jahr 2021 klarerweise nicht erreicht wurde (vgl. <https://www.agvs-upsa.ch/de/news/news-archiv/welche-kennzahl-am-meisten-ueberrascht> wonach die Bruttogewinnmarge im Occasionshandel im Jahr 2021 bei durchschnittlich 7.8 % lag). Die Gewinnschätzung ist deshalb zu korrigieren.

6.2.3.

Aufgrund der nicht ordnungsgemässen Buchhaltung, des fehlenden Kassenbuchs trotz oftmals bar abgewickelter Geschäfte, der fehlenden Sichtbarkeit der eingegangenen Vermittlungsgebühr, der auf dem Geschäftskonto eingegangenen Kaufpreiszahlungen bezüglich der 128 Fahrzeuge, der im Veranlagungsverfahren eingereichten Kaufverträge sowie der nicht überprüfbaren Einkaufspreise der an die C._____ SA weiterverkauften Fahrzeuge ist es gerechtfertigt, den Rekurrenten als Zwischenhändler für alle gehandelten Fahrzeuge anzusehen. Aus den gleichen Gründen bleiben die geltend gemachte Vermittlungsgebühr sowie die aus dem Differenzgeschäft Ankauf-Verkauf der 35 Fahrzeuge gemäss Angaben des Rekurrenten erwirtschafteten Einkünfte für die Gewinnberechnung unbeachtlich. Stattdessen ist der steuerlich relevante Unternehmenserfolg des Rekurrenten gestützt auf seine Umsatzzahlen sowie Kennzahlen der Automobilbranche festzulegen.

6.2.4.

Den Umsatz, den der Rekurrent mit seinem Autohandel erzielt hat, hat die Steuerkommission Q._____ in der Abweichungsbegründung mit CHF 919'200.00 korrekt berechnet. Aus den Aufzeichnungen des Rekur-

renten ergibt sich, dass Fahrzeuge zum Gesamtpreis von CHF 626'650.00 an die C. _____ SA weiterverkauft und daneben weitere 35 Fahrzeuge im Gesamtbetrag von CHF 292'550.00 verkauft worden sein sollen.

Bei einer Bruttogewinnmarge von 7.8 % hat der Rekurrent bei diesem Umsatz einen Bruttogewinn von rund CHF 71'700.00 erzielt. Angesichts der Unwägbarkeiten der eingereichten Unterlagen ist es gerechtfertigt, den gesamten Aufwand auf CHF 15'000.00 festzulegen – dies entspricht in etwa zwei Dritteln des vom Rekurrenten im Rekurs geltend gemachten Aufwands, der trotz Beweismittelausschluss bei der erneuten ermessensweisen Festlegung der Steuerfaktoren berücksichtigt werden kann (vgl. oben Erw. 5.1.4.). Gleichzeitig erfolgt ein 25 %iger Zuschlag von rund CHF 14'000.00, da aufgrund der nicht ordnungsgemässen Buchhaltung letztlich im Dunkeln bleibt, wie viele Transaktionen der Rekurrent mit seiner Einzelunternehmung tatsächlich abgewickelt hat. Insgesamt ist es vor diesem Hintergrund gerechtfertigt, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf rund CHF 70'000.00 (CHF 71'700.00 ./ CHF 15'000.00 + CHF 14'000.00) festzulegen.

7.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q. _____ die Ermessensveranlagung zu Recht vorgenommen. Der Rekurrent hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren nicht erbracht. Die im Rekurs beigebrachten Unterlagen fallen unter den Beweismittelausschluss. Das ermessensweise festgelegte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist von CHF 90'000.00 auf CHF 70'000.00 zu senken.

Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid von CHF 108'541.00 sinkt um CHF 20'000.00 auf CHF 88'541.00, gerundet CHF 88'500.00.

8.

8.1.

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

8.2.

Der Rekurrent obsiegt gemessen an seinen Anträgen zu rund 25 %. Er hat daher 75 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

8.3.

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 88'500.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'810.00 zu 75 % mit CHF 1'357.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche