

3-RV.2024.72

P 104

Urteil vom 24. Juli 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission P. _____ vom 27. Mai 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Oktober 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission P._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 26'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden gestützt auf einen Vermögensvergleich ermessensweise CHF 25'000.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Oktober 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 1. November 2023 Einsprache. Er stellte (sinngemäss) den Antrag, er sei gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern.

3.

Mit Entscheid vom 27. Mai 2024 wies die Steuerkommission P._____ die Einsprache ab, soweit darauf eingetreten wurde.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. Mai 2024 (Zustellung am 3. Juni 2024) hat A._____ mit Rekurs vom 26. Juni 2024 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den

"Antrag:

Das Spezialverwaltungsgericht sollte das Steueramt P._____ dazu zu bringen, dass die Steuerrechnung 2020 in Zusammenarbeit mit B._____ GmbH neu berechnet wird."

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt P._____ vorgenommen (Telefonnotiz vom 10. Juni 2025).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2020 als [...] selbständig erwerbstätig. Für sein Einzelunternehmen "D._____" deklarierte er einen steuerbaren Gewinn von CHF 6'392.00.

2.2.

In der Veranlagungsverfügung rechnete die Steuerkommission P._____ CHF 25'000.00 als "Einkünfte aus weiteren Vergütungen" auf. Sie begründete dies mit einem aus Vermögensvergleich resultierenden Einkommensmanko.

2.3.

Die Aufrechnung erfolgte ermessensweise. Nachfolgend ist nach Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3.) sowie der Rechtsgrundlagen (Erw. 4.) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine (teilweise) Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 5.).

3.

3.1.

Nach Einreichung der Steuererklärung 2020 forderte das Gemeindesteueraamt P._____ den Rekurrenten mit Schreiben vom 13. Februar 2023 zur Einreichung weiterer Unterlagen auf. Daraufhin wurden die Details der Buchhaltungskonten eingereicht.

3.2.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2023 erinnerte das Steueramt P._____ an den weiterhin ausstehenden Finanzierungsnachweis der Lebenshaltungskosten. In der Folge reichte der Rekurrent eine Zusammenstellung seines Privataufwandes ein.

3.3.

Mit Schreiben vom 14. August 2023 sandte das Gemeindesteueraamt P._____ dem Rekurrenten eine Vermögensvergleichsrechnung zu, aus der ein Einkommensmanko von CHF 49'973.00 resultierte. Der Rekurrent wurde zur Stellungnahme zum Vermögensvergleich sowie zur Angabe der Finanzierung seiner Lebenshaltungskosten aufgefordert. Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 19. September 2023 und machte eine

monatliche Unterstützung von CHF 800.00 durch seine Mutter geltend. Zudem äusserte er sich zu seinen monatlichen Mietkosten von CHF 500.00.

3.4.

In der Folge erging die Veranlagung mit der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 25'000.00 unter der Position "Einkünfte aus weiteren Vergütungen".

In der Abweichungsbegründung wurde ausgeführt, es sei eine teilweise Ermessensveranlagung vorgenommen worden, da die Steuerfaktoren trotz mehrfacher Nachfrage mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei hätten ermittelt werden können.

3.5.

Mit der Einsprache drückte der Rekurrent sein Unverständnis über die erhaltene Veranlagung aus und bat um Korrektur derselben.

3.6.

Mit Schreiben vom 25. März 2024 forderte das Gemeindesteueramt P._____ den Rekurrenten auf, einen konkreten Einspracheantrag zu formulieren und zur bereits im Veranlagungsverfahren zugestellten Vermögensvergleichsrechnung und dem daraus resultierenden Einkommensmanko Stellung zu nehmen bzw. weitere Unterlagen einzureichen.

Der Rekurrent stellte daraufhin mit Schreiben vom 23. April 2024 den Antrag, das Steuerjahr 2020 solle nochmals richtig berechnet werden.

3.7.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission P._____ aus, der Rekurrent habe in der Einsprache keinen konkreten Antrag gestellt. Da die Veranlagung lediglich in zwei Punkten von der Selbstdeklaration abweiche, werde im Einspracheentscheid über diese beiden Positionen befunden.

Dabei handelte es sich einerseits um eine Aufrechnung von CHF 97.00 für Ausgaben für Kleidung, die in der Veranlagung nicht als geschäftsmässig begründet beurteilt worden waren. Die Steuerkommission P._____ stellte fest, der Rekurrent habe dazu nicht Stellung genommen oder weitere Angaben gemacht. Deshalb könne die Aufrechnung nicht überprüft werden. Die Einsprache werde in diesem Punkt abgewiesen.

Andererseits ging es um die Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich. Im Veranlagungsverfahren sei ein Einkommensmanko von CHF 27'893.00 festgestellt worden, das vom Rekurrenten nicht schlüssig erklärt worden sei. Auch im Einspracheverfahren habe der Rekurrent keine weiteren Angaben zur Finanzierung seiner Lebenshaltungs-

kosten gemacht. Die offensichtliche Unrichtigkeit der teilweisen Ermessensveranlagung habe der Rekurrent nicht nachgewiesen. Deshalb halte die Steuerkommission P._____ an der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 25'000.00 fest.

3.8.

Im Rekurs brachte der Rekurrent vor, er überlasse das Führen der Buchhaltung sowie das Ausfüllen der Steuererklärung einer Vertreterin. Er drückte sein Unverständnis darüber aus, dass er in den Jahren 2017 bis 2019 sowie 2021 eine auf CHF 0.00 lautende Steuerrechnung erhalten habe, während sich diese im Jahr 2020 auf CHF 1'741.10 belaufe.

Die Ausgaben für Kleidung seien in geschäftlich genutzte Kleider geflossen. Ein Einkommensmanko habe in der Steuerperiode 2020 nicht bestanden, zumal er keine Schulden von CHF 15'000.00 zurückbezahlt und für seinen Lebensunterhalt deutlich weniger als CHF 25'000.00 ausgegeben habe. Richtig sei, dass er von seiner Mutter monatlich CHF 800.00 für seinen Lebensunterhalt erhalten habe. Insgesamt könne es nicht sein, dass ausgerechnet im Jahr des coronabedingten Lockdowns eine derart hohe Aufrechnung erfolge. Dies gelte umso mehr, als er seine Buchhaltung in professionelle Hände gegeben habe.

4.

4.1.

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).

4.2.

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).

4.3.

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).

4.4.

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]).

4.5.

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).

Eine gültige Mahnung liegt nur vor, wenn auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird. Die Vornahme einer Ermessensveranlagung ist daher mit der Mahnung ausdrücklich in Aussicht zu stellen, zudem ist der Hinweis auf die im Einspracheverfahren eintretende Umkehr der Beweislast gemäss § 193 Abs. 3 StG sowie die Androhung einer Ordnungsbusse nach § 235 unabdingbar. Weiter ist bereits im Veranlagungsverfahren auf den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (§ 194 Abs. 2 StG) aufmerksam zu machen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 19, mit Hinweisen).

4.6.

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]).

4.7.

Eine Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts kommt etwa in Frage, wenn aus der Steuererklärung ein Einkommen resultiert, das unglaubwürdig 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).

5.

5.1.

Vorliegend sandte das Gemeindesteueramt P._____ dem Rekurrenten im Veranlagungsverfahren drei Schreiben. Der Rekurrent hat ausweislich der Akten auf jedes Schreiben reagiert. Zwar wies das Gemeindesteueramt P._____ den Rekurrenten im Schreiben vom 27. Februar 2023 auf noch

fehlende Unterlagen und im Schreiben vom 14. August 2023 insbesondere auf die nach wie vor fehlenden Angaben zur Finanzierung der Lebenshaltungskosten hin. Eine Mahnung mit der Androhung einer Ermessensveranlagung war jedoch in keinem dieser Schreiben enthalten. Gemäss telefonischer Rückfrage des Spezialverwaltungsgerichts beim Gemeindesteuernamt P._____ (vgl. Telefonnotiz vom 10. Juni 2025) ist eine solche Mahnung auch nicht erfolgt.

5.2.

Obwohl der Rekurrent im Veranlagungsverfahren auf jedes Schreiben des Gemeindesteuernamtes P._____ reagiert hatte, kam dieses nach Auswertung der Korrespondenz zum Schluss, dass das Einkommensmanko aus Vermögensvergleich nach wie vor nicht ausreichend geklärt war. Diese Schlussfolgerung hätte es dem Rekurrenten mitteilen müssen, verbunden mit einer Mahnung und der Androhung einer Ermessensveranlagung.

5.3.

Gemäss der vorstehenden Rechtsprechung ist die Mahnung ein notwendiges Erfordernis vor einer Ermessensveranlagung. Da diese vorliegend fehlt, leidet die Veranlagung an einem schweren Verfahrensfehler.

Die ausnahmsweise Heilung des festgestellten Mangels fällt ausser Betracht. Zwar bestand zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteuernamt P._____ ein schriftlicher Kontakt im Veranlagungsverfahren. Dies ersetzt jedoch nicht die grundsätzlich erforderliche Mahnung. Auch Rekurrenten, mit denen man im Austausch steht und die gegebenenfalls weitere (ungeeignete) Unterlagen beibringen, sind zu mahnen, bevor zur Ermessensveranlagung geschritten wird.

5.4.

Deshalb werden die Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2023 und der Einspracheentscheid vom 27. Mai 2024 mangels der bei einer Ermessensveranlagung erforderlichen Mahnung aufgehoben, und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission P._____ zurückgewiesen.

6.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 27. Mai 2024 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]).

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2023 und der Einspracheentscheid vom 27. Mai 2024 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission P. _____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

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

Rechtsmittelbelehrung

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

Aarau, 24. Juli 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner