

**3-RV.2024.117**

P 151

**Urteil vom 20. November 2025**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Senn  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 28. August 2024**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 23. Mai 2024 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 60'151.00 veranlagt (partielle Ermessensveranlagung).

### 2.

Gegen die Verfügung vom 23. Mai 2024 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 22. Juni 2024 Einsprache und beantragten sinngemäss, dass die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'425.00 (Wohnung: CHF 3'166.00; Einstellhalle: CHF 259.00) und Schuldzinsen von CHF 5'127.00 sowie Berufsauslagen betreffend B.\_\_\_\_\_, nämlich Fahrkosten für den Arbeitsweg von Q.\_\_\_\_\_ nach R.\_\_\_\_\_ (110 Arbeitstage) und Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 1'650.00 (110 Arbeitstage x 15.00 CHF / Tag), zum Abzug zuzulassen seien.

### 3.

Mit Entscheid vom 28. August 2024 trat die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ auf die Einsprache nicht ein.

### 4.

Den Einspracheentscheid vom 28. August 2024 (Zustellung am 30. August 2024) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit undatierter Einsprache (recte: Rekurs) rechtzeitig (Postaufgabe am 28. September 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen sinngemäss,

dass die Veranlagung gemäss den in der Einsprache geltend gemachten Abzügen und Berufskosten zu korrigieren sei.

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

### 5.

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

### 6.

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben keine Replik erstattet.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### **2.**

Die Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_ ist auf die Einsprache nicht eingetreten. Streitgegenstand bildet somit lediglich die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht materiell auf die Einsprache eingegangen ist, ansonsten die Sache grundsätzlich zur Behandlung zurückgewiesen werden müsste. Eine inhaltliche Prüfung der Ermessensveranlagung hat das Spezialverwaltungsgericht somit nicht vorzunehmen (analog VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337]; VGE vom 28. April 2025 [WBE.2023.243] m.H. auf Bundesgerichtsurteil vom 29. März 2005 [2A.39/2004] E. 5.2).

### **3.**

#### **3.1.**

Die gegenüber einer Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung gesteigerten Anforderungen an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung – die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (vgl. § 193 Abs. 3 StG) – kommen nur zum Zug, wenn zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen wurde. Als Vorfrage, ob eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung diesen Anforderungen genügt, ist daher zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt waren (VGE vom 14. Februar 2019 [WBE.2018.337]).

#### **3.2**

##### **3.2.1.**

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 Satz 1 StG; vgl. ebenso Art. 46 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] und Art. 130 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

##### **3.2.2.**

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 (AGVE 2009 S. 129 f. m.w.H.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 14).

### **3.2.3.**

Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstandes hat zum einen zur Folge, dass – ungeachtet der Verletzung von Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand zur Folge hat (AGVE 2009 S. 129 f. m.w.H.).

### **3.2.4.**

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen die steuerpflichtige Person zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern diese der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung ihrer Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hat bzw. sich dieser mangels Mitwirkung der steuerpflichtigen Person nicht beheben lässt (AGVE 2009 S. 129 ff. m.w.H.; § 65 Abs. 4 StGV; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 18 f.).

### **3.3.**

Die Rekurrenten wurden zweimal zur Einreichung der Steuererklärung 2022 gemahnt (13. Juli 2023, 7. Februar 2024) und über die Folgen der Nichtabgabe der Steuererklärung informiert. Die Gemeinde Q.\_\_\_\_\_, Abteilung Steuern, hat das Mahnverfahren korrekt durchgeführt. Sodann haben die Rekurrenten die Steuererklärung 2022 nicht eingereicht und damit ihre Verfahrenspflichten verletzt. Betreffend Wertschriftenertrag und Schuldzinsen hatte dies einen Untersuchungsnotstand zur Folge, weshalb die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ diesbezüglich zu Recht eine Ermessensveranlagung vornahm; der Wertschriftenertrag wurde auf CHF 20.00 und die Schuldzinsen wurden auf CHF 4'500.00 geschätzt. Betreffend die übrigen Einkünfte (Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrentin: CHF 31'926.00 gemäss Lohnausweis; Renteneinkommen des Rekurrenten: CHF 41'304.00 gemäss Steuerausweis der C.\_\_\_\_\_ und CHF 3'608.00 gemäss Leistungsbestätigung der D.\_\_\_\_\_; Eigenmietwerte: CHF 13'640.00 und CHF 797.00) war kein Untersuchungsnotstand gegeben, weshalb die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ diesbezüglich nicht nach Ermessen veranlagte. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ eröffnete somit zu Recht eine partielle Ermessensveranlagung.

#### **4.**

##### **4.1.**

Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 StG; Art. 48 Abs. 2 StHG). Die Begründung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung stellt praxisgemäss eine Sachurteilsvoraussetzung dar; wird innert der dreissigtägigen Einsprachefrist keine oder keine den formellen Anforderungen genügende Begründung eingereicht, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (BGE 131 II 548 E. 2.3; BGE 123 II 552 E. 4c). Die Einspracheschrift ist derart auszugestalten, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die Beweismittel ohne Weiteres zu erkennen vermag, ob die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen ist (Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2021 [2C\_61/2021] E. 4.1.). Dieser Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden.

##### **4.2.**

###### **4.2.1.**

Einerseits kann mithilfe einer substantiierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen; die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde lebt wieder auf. Ist von einer solchen Rückkehr in das ordentliche Verfahren auszugehen, ist die Ermessensveranlagung damit selbst dann zu korrigieren, wenn die nunmehr festgestellten von den zuvor geschätzten Faktoren nur geringfügig abweichen (Bundesgerichtsurteil vom 22. September 2022 [2C\_992/2021] E. 2.2.1., m.w.H.; Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2021 [2C\_61/2021] E. 4.1.1., m.w.H.; VGE vom 28. April 2025 [WBE.2023.243], m.w.H.).

###### **4.2.2.**

Die steuerpflichtige Person kann andererseits aber auch dartun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist ("quantitativer Unrichtigkeitsnachweis"). So kann es sich verhalten, wenn die Schätzung an groben methodischen oder rechnerischen Fehlern leidet. In diesem Fall bleibt es bei der Ermessensveranlagung, doch ist die offensichtlich unrichtige Schätzung im Einspracheverfahren zu korrigieren. Dasselbe gilt, wenn die steuerpflichtige Person nicht den ganzen ungewissen Sachverhalt, sondern nur Teile davon substantiiert und mit Beweismitteln nachweist, sofern die Ermessensveranlagung aufgrund dieses Teilnachweises gesamthaft als offensichtlich unrichtig erscheint. Massgebend ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Fällung des Einspracheentscheids, weshalb die im Einspracheverfahren neu gewonnenen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind (Bundesgerichtsurteil

vom 22. September 2022 [2C\_992/2021] E. 2.2.2., m.w.H.; Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2021 [2C\_61/2021] E. 4.1.2., m.w.H.; VGE vom 28. April 2025 [WBE.2023.243], m.w.H.).

#### **4.3.**

Will die steuerpflichtige Person auf der Basis ihrer eigenen Sachdarstellung veranlagt werden und damit eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren erreichen, hat sie sich innerhalb der Einsprachefrist zum ganzen ungewissen Sachverhalt, also zu allen ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren, substantiiert zu äussern. Sie darf sich also nicht darauf beschränken, die Veranlagung in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Bei aller Substanziierung muss es für das Eintreten auf die Einsprache aber genügen, wenn die Sachdarstellung der steuerpflichtigen Person und die eingereichten oder zumindest angebotenen Beweismittel geeignet sind, den bislang ungewissen Sachverhalt oder die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen. Ob der Unrichtigkeitsnachweis der steuerpflichtigen Person effektiv gelingt, hat die Veranlagungsbehörde nämlich nicht im Rahmen des Eintretens, sondern im Zuge der materiellen Prüfung der Einsprache zu beurteilen (Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2021 [2C\_61/2021] E. 4.2., m.w.H.; VGE vom 28. April 2025 [WBE.2023.243], m.w.H.).

#### **4.4.**

##### **4.4.1.**

Zur Begründung wird im Einspracheentscheid ausgeführt, dass eine ausgefüllte Steuererklärung innerhalb der Einsprachefrist nicht nachgereicht worden sei. Die erforderliche Begründung der Einsprache bzw. der Beweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung sei damit unterblieben.

##### **4.4.2.**

Musste die steuerpflichtige Person nach Ermessen veranlagt werden, weil sie pflichtwidrig keine Steuererklärung eingereicht hatte, erfüllt sie die dargelegten formellen Anforderungen an die Begründung der Einsprache (E. 4.1. ff.) in der Regel mittels Einreichung einer vollständig ausgefüllten Steuererklärung. Zur Einreichung der Steuererklärung bleibt die bislang säumige steuerpflichtige Person im Übrigen auch im Verfahren der Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen verpflichtet. Sachurteilsvoraussetzung im Sinne von Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG (§ 193 Abs. 3 StG) ist jedoch nur die Einsprachebegründung, nicht die eingereichte Steuererklärung. Wenn das Bundesgericht gelegentlich ausführt, dass die Nachholung von unterlassenen Mitwirkungshandlungen und insbesondere die Nachreichung der Steuererklärung "in der Regel" zur Begründung der Einsprache erforderlich sind, so ist dies vor dem Hintergrund der strengen formellen Anforderungen an die Begründung der Einsprache zu sehen. Diese lassen die Einreichung einer vollständigen Steuererklärung als die am nächsten liegende Vorgehensweise für die Begrün-

derung der Einsprache erscheinen. Es ist der steuerpflichtigen Person aber nicht verwehrt, ihre Einsprache auf eine andere, gleichwertige Weise zu begründen (Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2021 [2C\_61/2021] E. 4.2., m.w.H.; VGE vom 28. April 2025 [WBE.2023.243], m.w.H.).

#### **4.4.3.**

Aufgrund dieser bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung kann – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – allein aus dem Umstand, dass die Rekurrenten keine Steuererklärung nachreichten, nicht auf eine mangelnde Begründung der Einsprache geschlossen werden.

#### **4.5.**

##### **4.5.1.**

Die Rekurrenten geben in der Einsprache Schuldzinsen von CHF 5'127.00 an. Zusammen mit der Einsprache reichten sie einen "Steuerausweis Hypotheken" ein. Aus diesem geht hervor, dass im Zusammenhang mit der Festhypothek der Rekurrenten über CHF 370'000.00 Sollzinsen von CHF 5'097.25 sowie Kommissionen und Spesen von CHF 30.00 anfielen. Diese Sachdarstellung der Rekurrenten und der eingereichte Bankbeleg (Beweismittel) sind geeignet, den bislang ungewissen Sachverhalt bezüglich Höhe der Schuldzinsen, welche die Vorinstanz in der Ermessensveranlagung auf CHF 4'500.00 schätzte, nachzuweisen.

##### **4.5.2.**

Die Rekurrenten reichten zusammen mit der Einsprache Belege von ihren Bankkonten sowie ihrer minderjährigen Kinder ein. Daraus ergibt sich, dass der Zinsertrag der Rekurrenten sowie ihrer Kinder insgesamt CHF 26.46 (CHF 0.60; CHF 13.83; CHF 11.96; CHF 0.07) beträgt. Die eingereichten Bankbelege (Beweismittel) sind geeignet, den bislang ungewissen Sachverhalt bezüglich Höhe des Wertschriftenertrags, welchen die Vorinstanz in der Ermessensveranlagung auf CHF 20.00 schätzte, nachzuweisen.

##### **4.5.3.**

Aufgrund dieser Ausführungen ist der Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur materiellen Behandlung der Einsprache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **4.6.**

##### **4.6.1.**

Die Rekurrenten führen in der Einsprache zudem Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'425.00 (Wohnung: CHF 3'166.00; Einstellhalle CHF 259.00) auf und reichten in diesem Zusammenhang eine Kostenabrechnung sowie eine HK / NK-Abrechnung ein.

**4.6.2.**

In der Veranlagung hat die Vorinstanz weder die Eigenmietwerte noch die mit diesen Liegenschaften zusammenhängenden Liegenschaftsunterhaltskosten nach Ermessen festgelegt. Die Liegenschaftsunterhaltskosten berechnete die Vorinstanz pauschal gemäss § 39 Abs. 5 lit. a StG. Mangels ermessensweiser festgesetzter Liegenschaftsunterhaltskosten kommt § 193 Abs. 3 StG diesbezüglich nicht zur Anwendung. Die Vorinstanz hätte daher auch betreffend Liegenschaftsunterhaltskosten die Einsprache materiell behandeln müssen. Der Einspracheentscheid ist dementsprechend aus einem weiteren Grund aufzuheben.

**4.7.**

**4.7.1.**

In der Einsprache werden schliesslich die Rekurrentin betreffende Berufsauslagen, nämlich Fahrkosten für den Arbeitsweg von Q.\_\_\_\_\_ nach R.\_\_\_\_\_ (110 Arbeitstage) und Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 1'650.00 (110 Arbeitstage x 15.00 CHF / Tag), geltend gemacht.

**4.7.2.**

In der Veranlagung hat die Vorinstanz diese Berufskosten nicht nach Ermessen geschätzt, weshalb auch diesbezüglich § 193 Abs. 3 StG nicht zu Anwendung kommt. Die Vorinstanz hätte deshalb ebenfalls über die geltend gemachten Fahrkosten und Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung materiell befinden müssen, zumal aus dem Lohnausweis der Rekurrentin deren Arbeitsort (R.\_\_\_\_\_) und Pensum (50 %) sowie die fehlende Möglichkeit, sich in einer Kantine zu verpflegen, hervorgehen.

**5.**

Demnach ist der Einspracheentscheid vom 28. August 2024 aufzuheben, und die Angelegenheit ist zum materiellen Entscheid über die Einsprache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**6.**

**6.1.**

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]; SGE vom 23. Januar 2025 [3-RV.2023.119]). Daher sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

**6.2.**

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Einspracheentscheid vom 28. August 2024 wird aufgehoben, und die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids an die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zurückgewiesen.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
die Gemeinde Q.\_\_\_\_\_, Abteilung Steuern

---

**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, 20. November 2025

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs