

**3-RV.2021.93**

P 175

**Urteil vom 22. Dezember 2022**

Besetzung      Präsident Heuscher  
Richter Mazzocco  
Richter Schorno  
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrentin      **A.** \_\_\_\_\_  
  
vertreten durch Planet GmbH Consulting & Management,  
Bruggerstasse 11C, 5103 Wildegg

Beigeladener      **B.** \_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** \_\_\_\_\_  
**vom 20. Mai 2021**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 21. Januar 2021 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 219'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden – gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung – die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von A. ermessensweise auf CHF 220'000.00 festgesetzt.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 21. Januar 2021 liess A. mit Schreiben vom 2. Februar 2021 Einsprache erheben und sinngemäss beantragen, die Veranlagung sei gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen.

**3.**

Mit Entscheid vom 20. Mai 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 20. Mai 2021 (Zustellung an die Vertreterin von A. am 27. Mai 2021) hat A. mit Rekurs vom 16. Juni 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt sinngemäss den Antrag, das steuerbare Einkommen sei um CHF 160'000.00 zu senken.

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

**5.**

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A. hat eine Replik erstatten lassen.

**7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. vorgenommen.

**8.**

Mit Schreiben vom 15. und 22. November 2022 wurde B. zum Verfahren beigeladen. Ihm wurden der Rekurs, die Vernehmlassungen und die Replik zur Stellungnahme zugestellt.

**9.**

B. hat keine Stellungnahme eingereicht.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Der Rekurs wurde am 16. Juni 2021 durch die Vertreterin der Rekurrentin eingereicht. Gemäss Auskunft der Gemeinde S. sind die Rekurrentin und ihr Ehemann B. seit dem tt.mm. 2019 getrennt. Zu prüfen sind vorab die verfahrensrechtlichen Folgen dieser Trennung.

#### **2.2.**

##### **2.2.1.**

Einkommen und Vermögen von Verheirateten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (§ 21 Abs. 1 StG). Dabei werden Ehegatten bei Heirat für die ganze Steuerperiode gemeinsam (§ 61 Abs. 1 StG), bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung jedoch für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (§ 61 Abs. 2 StG). Massgebend sind demnach die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode. Eine Trennung nach Ablauf der Steuerperiode hat auf die gemeinsame Veranlagung keinen Einfluss (VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153] Erw. 2.1., mit Hinweis).

##### **2.2.2.**

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Stellung der gemeinsam veranlagten Ehegatten sieht § 172 Abs. 1 StG vor, dass Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam ausüben. Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C\_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

##### **2.2.3.**

Gemäss § 197 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 12 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) können Dritte

von Amtes wegen zum Verfahren beigeladen werden, wenn sie durch den Ausgang des Verfahrens in eigenen Interessen berührt werden könnten. Durch die Beiladung erlangt die beigeladene Person Parteistellung mit den entsprechenden Rechten und Pflichten, und der Entscheid ist auch für sie verbindlich. Die Kostenpflicht entfällt, wenn die beigeladene Person auf eine aktive Teilnahme am Verfahren verzichtet.

### **2.3.**

#### **2.3.1.**

Unbestritten ist, dass zwischen der Rekurrentin und B. per 31. Dezember 2017 eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe bestand. Für die Steuerperiode 2017 wurde deshalb zu Recht eine gemeinsame Veranlagung vorgenommen.

#### **2.3.2.**

Aufgrund der tatsächlichen Trennung per tt.mm. 2019 galt im Zeitpunkt der Rekuserhebung vom 16. Juni 2021 die Vertretungsvermutung gemäss § 172 StG nicht mehr. Die Vollmacht der Vertreterin wurde nur von der Rekurrentin unterzeichnet. Der Rekurs wurde damit nur in ihrem Namen erhoben. Da der Ehemann ausweislich der Akten auch keine Vollmacht zu Gunsten der Rekurrentin ausgestellt hat, kann er nicht als durch die Rekurrentin vertreten gelten (VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.301] Erw. 3.4.1.).

#### **2.3.3.**

Der Ausgang des Rekursverfahrens kann Auswirkungen auf die den Ehemann B. treffende Steuerlast haben. Da B. durch den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts in seinen eigenen Interessen berührt sein kann, wurde er zum Verfahren beigeladen und hat dadurch Parteistellung erhalten.

#### **2.3.4.**

Indem sich der Ehemann B. innert Frist nicht zum Rekursbegehren geäussert hat, hat er am Verfahren nicht teilgenommen. Er hat demnach keine Verfahrenskosten zu tragen. Dessen ungeachtet ist das Urteil für ihn verbindlich (vgl. oben Erw. 2.2.3.).

### **3.**

#### **3.1.**

Die Rekurrentin war im Jahre 2017 in der Gastronomie tätig. In der Steuererklärung deklarierten sie und ihr Ehemann unter anderem Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Rekurrentin von CHF 28'057.00. Dieser Betrag entsprach dem in der "Finanzbuchhaltung August – Dezember 2017" des Restaurants C. ausgewiesenen Gewinn.

### **3.2.**

Im Veranlagungsverfahren erstellte das Gemeindesteueramt Q. einen Vermögensvergleich, aus dem ein Einkommensmanko von CHF 200'249.00 resultierte. In der Folge rechnete sie diesen Betrag dem deklarierten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzu und gelangte (abgerundet) zu ermessensweise festgelegten Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 220'000.00.

### **3.3.**

Diese ermessensweise Aufrechnung von CHF 191'943.00 (CHF 220'000.00 ./ CHF 28'057.00) ist Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen. Dabei ist nach Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 5.). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob die Rekurrentin mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen hat (Erw. 6.). Schliesslich ist auf die Höhe der ermessensweisen Aufrechnung einzugehen (Erw. 7.).

## **4.**

### **4.1.**

#### **4.1.1.**

Im Veranlagungsverfahren verlangte das Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 7. November 2018 die Kontoblätter zum Jahresabschluss 2017 der selbständigen Erwerbstätigkeit ein. Diese Aufforderung wurde mit Schreiben vom 25. Januar 2019 gemahnt. Mit Schreiben vom 12. Februar 2019 forderte das Gemeindesteueramt Q. weitere Unterlagen von der Rekurrentin und ihrem Ehemann (Original-Kassabuch, Nachweis der Herkunft einer Privateinlage von CHF 35'000.00, Kaufverträge über Maschinen, Mobiliar u.ä., Zahlungsbeleg der Mieterkaution von CHF 16'000.00) ein. Die Vertreterin der Rekurrentin reichte mit Schreiben vom 13. Februar 2019 (als Antwort auf die Aktenergänzung vom 7. November 2018) Bilanz und Erfolgsrechnung des Restaurants C. ein. Zur Aktenergänzung vom 12. Februar 2019 versandte das Gemeindesteueramt Q. eine Mahnung mit Datum vom 10. April 2019.

#### **4.1.2.**

Das Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 20. Februar 2020 sah eine weitere, umfangreiche Aktenergänzung vor. Verlangt wurden neben den bereits eingeforderten Angaben und Belegen Jahreskontoauszüge von privaten und geschäftlichen Bankkonten, Verträge, Zusatzdokumente und Belege im Zusammenhang mit dem Kauf des Inventars des Restaurants C., sowie detaillierte Angaben und Nachweise zu bestimmten Zahlungsflüssen und Buchungen.

In der Folge reichte die Vertreterin der Rekurrentin mit E-Mail vom 27. Mai 2020 den Kaufvertrag betreffend Inventar des Restaurants C., den

Vertrag zur Übertragung Mietverhältnis betreffend Liegenschaft Restaurant C., eine Aufstellung der Bareinnahmen 2017 im Restaurant C. sowie verschiedene Auszüge des Geschäftskontos und Belastungsanzeigen ein. Das Gemeindesteueramt Q. wiederholte derweil mit Schreiben vom 10. Juni 2020 die Aktenergänzung vom 20. Februar 2020 und versandte dazu mit Schreiben vom 18. September 2020 eine letzte Mahnung. Am 21. September 2020 reichte die Vertreterin der Rekurrentin per E-Mail den Geschäftsmietvertrag betreffend Restaurant C., verschiedene Quittungen sowie Kopien bereits eingereichter Unterlagen ein.

#### **4.1.3.**

Mit Schreiben vom 18. November 2020 liess das Gemeindesteueramt Q. der Rekurrentin und ihrem Ehemann eine Vermögensvergleichsrechnung zukommen. Der Vermögensvergleich wies ein Einkommensmanko von CHF 200'249.00 aus. Die Rekurrentin und ihr Ehemann wurden aufgefordert, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen und das Kassabuch sowie die Zahlungsbelege zum Kauf des Inventars des Restaurants C. einzureichen.

Auf den Vermögensvergleich antwortete die Vertreterin der Rekurrentin mit E-Mail vom 25. November 2020. Sie führte aus, die Rekurrentin habe im Jahr 2017 kein Kassabuch geführt und verwies im Übrigen auf ihr E-Mail vom 24. September 2020 in der Sache. Das E-Mail vom 24. September 2020 ist in das E-Mail vom 25. November 2020 einkopiert. Es enthält denselben Text wie das zuvor erwähnte E-Mail vom 21. September 2020 (vgl. oben Erw. 4.1.2.), weist jedoch ein anderes Datum auf.

#### **4.1.4.**

In der Abweichungsbegründung führte die Steuerkommission Q. aus, die Rekurrentin habe trotz bargeldintensivem Betrieb kein Kassabuch geführt, weshalb die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss sei. Zudem stimme der Saldo der eingereichten Aufstellung der Bareinnahmen im Restaurant nicht mit den Erträgen gemäss Jahresrechnung überein und der Buchwert der (mit einem negativen Wert eingebuchten) Aktiven sei nicht nachgewiesen worden, sondern stehe im Widerspruch zum Kaufvertrag betreffend dieser Aktiven. Schliesslich seien private Kosten aus Stockwerkeigentum als Geschäftsaufwand verbucht worden und es fehle die Verbuchung von Privatanteilen in der Buchhaltung. Deshalb sei die Buchhaltung nicht beweiskräftig, weshalb das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen festzulegen sei. Das in der Vermögensvergleichsrechnung ermittelte Einkommensmanko von CHF 200'249.00 sei dazu dem deklarierten Einkommen aus selbständiger Tätigkeit von CHF 28'057.00 hinzuzurechnen, woraus (gerundet) ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 220'000.00 resultiere.

## **4.2.**

### **4.2.1.**

Die Vertreterin der Rekurrentin führte in der Einsprache aus, neben dem in der Einzelunternehmung erwirtschafteten Gewinn von CHF 28'057.70 habe die Rekurrentin auch eine Privatentnahme von CHF 55'974.62 getätigt. Somit hätten ihr im Jahr 2017 Mittel von CHF 84'032.32 zur Verfügung gestanden. Dieser Betrag decke die privaten Lebenshaltungskosten der Rekurrentin, zumal sie in einer Eigentumswohnung mit geringer Zinsbelastung wohne. Dass die Aufstellung der Bareinnahmen im Restaurant (CHF 175'299.45) nicht mit der entsprechenden Position in der Erfolgsrechnung übereinstimme, liege im Übrigen daran, dass beim Betrag in der Erfolgsrechnung (CHF 171'073.53) die geschuldete Mehrwertsteuer von CHF 13'204.13 bereits abgezogen sei. Der Gesamtumsatz inklusive Mehrwertsteuer und Kartenzahlungen betrage demgemäss CHF 184'277.66 (CHF 171'073.53 + CHF 13'204.13). Die Handelsmarge für das Einzelunternehmen betrage 73.25 %. Das sei für ein Restaurant eher hoch, man gehe in dieser Branche üblicherweise von einer Marge von 65 % aus.

### **4.2.2.**

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q. aus, die Rekurrentin habe im August 2017 das Restaurant C. in S. inklusive Inventar, Kundenstamm und Goodwill von der Vorbesitzerin für CHF 110'000.00 übernommen. Im Veranlagungsverfahren sei aufgrund ungenügend nachgereichter Unterlagen unklar geblieben, wie der Kaufpreis des Inventars des Restaurants C. finanziert worden sei und weshalb das Anlagevermögen – abweichend vom Kaufpreis – im selben Jahr CHF 135'262.50 betragen habe. Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien erfüllt gewesen, da die Rekurrentin in einem bargeldintensiven Betrieb kein Kassabuch geführt habe und damit keine korrekte Buchhaltung vorgelegen habe. Zudem seien verschiedene eingeforderte Unterlagen nicht eingereicht worden. Im Einspracheverfahren sei auf die Privatentnahme von CHF 55'974.62 hingewiesen worden, diese stelle jedoch kein steuerbares Einkommen dar. Weiter seien die Erklärungen der Vertreterin der Rekurrentin zur Differenz zwischen der Aufstellung der Bareinnahmen im Restaurant und der entsprechenden Position in der Erfolgsrechnung nicht nachvollziehbar. Auch die übrigen Ausführungen würden weder plausibilisiert noch belegt und die Finanzierung des Kaufpreises des Inventars des Restaurants bleibe weiterhin im Dunkeln. Damit sei der Unrichtigkeitsnachweis misslungen, zumal auch keine Stellungnahme zu den Positionen der Vermögensvergleichsrechnung erfolgt sei. Deshalb sei die Einsprache abzuweisen.

### **4.3.**

#### **4.3.1.**

Im Rekurs lässt die Rekurrentin vorbringen, sie habe im Jahr 2017 ein Darlehen von ihrem Vater im Betrag von CHF 160'000.00 erhalten. Der Darlehensvertrag sei mündlich zustande gekommen und erst nachträglich schriftlich festgehalten worden. In der Steuererklärung sei das Darlehen nie deklariert worden, da die Rekurrentin nicht gewusst habe, dass dies erforderlich sei. Als Beilage liess die Rekurrentin den Darlehensvertrag vom 28. Mai 2021 sowie verschiedene Kontoauszüge einreichen.

#### **4.3.2.**

In der Vernehmlassung vom 7. Juli 2021 hält das Gemeindesteueramt Q. an seiner Argumentation gemäss Einspracheentscheid fest. Weiter führt es aus, das Einkommensmanko gemäss Vermögensvergleichsrechnung habe CHF 200'249.00 betragen. Falls die zusätzlichen Mittel von CHF 160'000.00 gemäss den neu eingereichten Unterlagen berücksichtigt würden, verbliebe nach wie vor ein Einkommensmanko.

#### **4.3.3.**

In der Replik räumt die Vertreterin der Rekurrentin das Fehlen des Kasabuchs für die selbständige Erwerbstätigkeit ein. Im Übrigen führt sie aus, das Einkommensmanko reduziere sich gemäss den eingereichten Unterlagen um CHF 160'000.00 auf CHF 40'249.00.

### **5.**

#### **5.1.**

##### **5.1.1.**

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.

##### **5.1.2.**

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). 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 abzuspochen. 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]).

### **5.1.3.**

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).

### **5.1.4.**

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]).

### **5.1.5.**

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]).

#### **5.1.6.**

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaubwürdig ist und "so nicht stimmen kann", 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).

#### **5.1.7.**

Beim Vermögensvergleich werden der Ermessensveranlagung die Vermögensentwicklung und der Lebensaufwand zu Grunde gelegt. Es handelt sich dabei um eine Methode, die unter Berücksichtigung des Lebens- oder Privataufwandes den Rückschluss auf das Einkommen des Steuerpflichtigen erlaubt. Sie beruht auf folgendem Vorgehen:

1. Aus den Vermögensveranlagungen ergibt sich die Reinvermögensentwicklung.
2. Diese ist um Wertveränderungen zu bereinigen, welche ohne Relevanz für das Einkommen in der Bemessungsperiode sind, also beispielsweise Höher- oder Tieferbewertungen ohne direkten Zusammenhang mit Anschaffungen/Investitionen oder Veräusserungen.
3. Zur bereinigten (= einkommensrelevanten) Vermögensentwicklung sind alle übrigen (d.h. nicht unmittelbar in Vermögenswerten niederschlagenden) Aufwendungen des Steuerpflichtigen in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel der Steuerpflichtige in der Bemessungsperiode allermindestens verfügen musste.
4. Hiervon sind allfällige Mittelzuflüsse, die nicht in Form von (steuerpflichtigem) Einkommen erfolgten, abzuzählen, beispielsweise aus Erbschaft oder als Kapitalgewinn auf Privatvermögen. Daraus ergibt sich das jährliche Mindestreineinkommen.

5. Nach Vornahme der zulässigen Abzüge (einschliesslich Abschreibungen, soweit aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung ein Anspruch darauf besteht) ergibt sich das steuerbare Einkommen.

(zum Ganzen: AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 191 StG N 36).

## **5.2.**

### **5.2.1.**

Die Aufstellung "Bareinnahmen Restaurant 2017" weist einen Umsatz von CHF 175'299.45 aus. Die Nettoerlöse gemäss Erfolgsrechnung des Restaurants C. belaufen sich auf CHF 171'073.53. Der Gesamtumsatz inklusive Kartenzahlungen soll gemäss Einsprache bei CHF 184'277.66 liegen.

Zwar ergibt der Beizug der Kontodetails für das Buchhaltungskonto "3000 Produktionserlöse", dass die Einnahmen gemäss der Aufstellung "Bareinnahmen Restaurant 2017" tatsächlich – wie von der Vertreterin der Rekurrentin später in der Einsprache dargelegt (vgl. oben Erw. 4.2.1.) – den jeweils aufgeführten Monatstotalen ("Umsatz August", "Umsatz September" etc.) zuzüglich der separat (im gleichen Konto in anderer Kolonne) ausgewiesenen Mehrwertsteuer entsprechen. Ebenso liegt der gesamte im Konto "3000 Produktionserlöse" verbuchte Umsatz inklusive Mehrwertsteuer, zu dem neben den Barumsätzen auch Kartenzahlungen gehören, bei CHF 184'277.66 (was der von der Rekurrentin in der Einsprache vorgebrachten Zahl entspricht). Das ändert aber nichts daran, dass trotz überwiegend in bar generierten Umsätzen ein Kassabuch fehlt. Zudem sind die mobilen Sachanlagen (Maschinen und Apparate, Mobiliar und Einrichtungen, Werkzeuge und Geräte) in der Bilanz des Restaurants C. mit – CHF 135'262.50 (das negative Vorzeichen wurde offenbar irrtümlich verwendet) bewertet, obwohl der Kaufvertrag betreffend Inventar des Restaurants C. vom 27. Juni 2017 einen Kaufpreis von CHF 110'000.00 nennt.

### **5.2.2.**

Angesichts dieser Unklarheiten hat das Gemeindesteueramt Q. im Veranlagungsverfahren verschiedene Unterlagen eingefordert, namentlich im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin. Trotz wiederholter Aufforderungen und Mahnungen wurden nicht alle verlangten Unterlagen eingereicht, insbesondere fehlten das Kassabuch und die privaten Bankkontoauszüge. Damit konnten die offenen Fragen zur Buchhaltung und zur Finanzierung des Lebensunterhaltes sowie des Kaufs des Inventars des Restaurants C. nicht genügend beantwortet werden. Stattdessen wies die Vermögensvergleichsrechnung ein massives Einkommensmanko aus.

### **5.2.3.**

Die Rekurrentin und ihr Ehemann hatten Gelegenheit, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen. Mit Zustellung des Vermögensvergleichs wurden weitere Unterlagen eingefordert. Als diese nicht eintrafen, sondern die Vertreterin der Rekurrentin lediglich vorbrachte, es liege kein Kassabuch vor und der Fall sei aus ihrer Sicht abgeschlossen, wurden die Rekurrentin und ihr Ehemann zwar nicht mehr gemahnt. Jedoch war dies angesichts der unmissverständlichen Aussage der Vertreterin der Rekurrentin und des zugestandenen Fehlens eines Kassabuchs nicht mehr nötig (vgl. oben Erw. 5.1.5.), zumal zuvor bereits drei Mahnungen ergangen waren.

### **5.2.4.**

Für die Einzelunternehmung der Rekurrentin lag insbesondere aufgrund des fehlenden Kassenbuchs trotz bargeldintensiver Geschäftstätigkeit keine ordnungsgemässe Buchhaltung vor. Damit konnte zur Ermittlung des steuerlich relevanten Erfolgs der Einzelunternehmung nicht auf die Aufzeichnungen der Rekurrentin abgestellt werden, weshalb diesbezüglich ein ungewisser Sachverhalt bestand. Nach (mehrfach) erfolgter Mahnung lag unverändert ein Untersuchungsnotstand vor. Zudem blieb das erhebliche Einkommensmanko aus der Vermögensvergleichsrechnung trotz Aufforderung zur Stellungnahme ungeklärt. Vor diesem Hintergrund waren die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt. Die Steuerkommission Q. hat somit zu Recht eine (teilweise) Ermessensveranlagung vorgenommen.

## **6.**

### **6.1.**

#### **6.1.1.**

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).

#### **6.1.2.**

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäßem 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, a.a.O., § 193 StG N 34, mit Hinweisen).

### **6.1.3.**

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).

## **6.2.**

### **6.2.1.**

Im Einspracheverfahren liess die Rekurrentin keine neuen Belege einreichen. Zum Vermögensvergleich machte sie lediglich geltend, es seien auch Mittel aus dem Einzelunternehmen entnommen worden, die für die Lebenshaltungskosten zur Verfügung gestanden hätten. Hierzu ist festzuhalten, dass Privatentnahmen grundsätzlich zu einer Reduktion des Eigenkapitals und damit der Geschäftsaktiven führen, was eine Senkung der Vermögenszunahme zur Folge hat. Eine allfällige Bestreitung des Lebensunterhaltes aus einer Privatentnahme ist deshalb bereits in der geringeren Vermögenszunahme (und folglich in der geringeren Mittelverwendung) abgebildet, weshalb die Privatentnahme nicht zusätzlich bei der Mittelherkunft aufzuführen ist.

Ansonsten lieferte die Vertreterin der Rekurrentin eine Erklärung zu den nicht übereinstimmenden Zahlen in der Aufstellung der Bareinnahmen im Restaurant C. (CHF 175'299.45), der Position Nettoerlöse in der Erfolgsrechnung (CHF 171'073.53) sowie zum Gesamtumsatz von CHF 184'277.66. Diese Zahlen bzw. die Ausführungen dazu sind zwar anhand der Kontodetails der Buchhaltung nachvollziehbar (vgl. oben Erw. 5.2.1.), damit werden jedoch weder die Mängel der Buchhaltung behoben noch das Einkommensmanko erklärt. Weitere Unterlagen wurden im Einspracheverfahren nicht eingereicht.

### **6.2.2.**

Damit hat die Rekurrentin im Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt, noch bewiesen, dass die ermessenweise Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist. Es ist der Rekurrentin nicht gelungen, die offensichtliche Unrichtigkeit der teilweisen Ermessensveranlagung nachzuweisen.

## 7.

### 7.1.

Bezüglich der Höhe der ermessensweisen Aufrechnung ist einerseits die Vermögensvergleichsrechnung zu prüfen (Erw. 7.2. und 7.3.). Andererseits ist zu klären, inwieweit die erst im Rekurs eingereichten Unterlagen der Rekurrentin berücksichtigt werden können (Erw. 7.4. und 7.5.)

### 7.2.

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).

### 7.3.

#### 7.3.1.

Die Aufrechnung der Steuerkommission Q. von CHF 191'943.00 beruhte auf folgender Vermögensvergleichsrechnung:

<b>Vermögensentwicklung 2017</b>	<b>31.12.2016</b>	<b>31.12.2017</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	12514.00	12681.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	75000.00
<b>Privatliegenschaften</b>		
AG/Q., X-Strasse 8	193200.00	193200.00
<b>Betriebsvermögen selbständig Erwerbender</b>		
Geschäftsaktiven: AG/S., Restaurant C.	0.00	144988.00
Schulden	-294967.00	-319992.00
<b>Reinvermögen</b>	<b>-89253.00</b>	<b>105877.00</b>
Vermögenszunahme		195130.00

**Mittelherkunft 2017**

Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)	40426.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	-2068.00
Berufskosten	-3027.00
Schuldzinsen	-6467.00
Vermögensverwaltungskosten	-10.00
Krankheits- und Unfallkosten	-754.00
<b>Massgebendes Einkommen</b>	<b>28100.00</b>
<b>Total Mittelherkunft</b>	<b>28100.00</b>

**Mittelverwendung 2017**

Vermögenszunahme	195130.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.	4019.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	25200.00
Private Versicherungsprämien	4000.00
<b>Total Mittelverwendung</b>	<b>228349.00</b>

**Einkommensmanko pro Jahr** **-200249.00**

**7.3.2.**

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2017 betrifft, so entspricht die Summe der Wertschriften per Ende 2016 von CHF 12'514.00 der entsprechenden Position aus der rechtskräftigen Veranlagung 2016. Für die Wertschriften per Ende 2017 hat die Rekurrentin den Saldo ihres Kontos bei der F. von CHF 1'181.00 deklariert, der Steuererklärung jedoch auch einen Beleg für den (anteiligen) Saldo des Kapitalkontos der G. für ihr Stockwerkeigentum von CHF 11'500.00 beigelegt. Die Steuerkommission Q. hat die beiden Beträge addiert und ist zum (korrekten) Total der Wertschriften per 31. Dezember 2017 von CHF 12'681.00 gelangt.

Die Position "Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer" wurde für den 31. Dezember 2016 ebenfalls aus der rechtskräftigen Veranlagung 2016 korrekt übernommen. Für den 31. Dezember 2017 setzte die Steuerkommission Q. CHF 75'000.00 als Bargeldbestand ein, mit der Begründung, dass per 31. Dezember 2017 ein Bargeldbezug in gleicher Höhe aus der Kasse der Einzelunternehmung erfolgt sei. Dieser Bargeldbezug ist gemäss den Aufzeichnungen der Rekurrentin ausgewiesen (vgl. Kontodetails 2017, Restaurant C., Konto "1000 Kasse", Privatbezug vom 31. Dezember 2017), weshalb die Position nicht zu beanstanden ist, zumal sich die Rekurrentin dazu (auch) nicht geäussert hat.

Der Wert der Privatliegenschaft in Q. (X-Strasse 8) per 31. Dezember 2017 hat sich sodann gegenüber dem Vorjahr nicht verändert und ist nicht umstritten. Die Geschäftsaktiven per 31. Dezember 2017 von CHF 144'988.00 wurden aus dem Jahresabschluss 2017 der Einzelunternehmung der Rekurrentin übernommen. Die Schulden per 31. Dezember 2016 von CHF 296'967.00 entsprechen schliesslich dem Betrag aus der rechtskräftigen Veranlagung 2016, während sich der Wert per 31. Dezember 2017 von CHF 319'992.00 aus dem deklarierten Wert der privaten

Schulden von CHF 285'801.00 zuzüglich der Geschäftsschulden (Fremdkapital) von CHF 34'191.00 gemäss eingereichtem Jahresabschluss 2017 ergibt.

Somit hat die Steuerkommission Q. die Vermögensentwicklung und die daraus sich ergebende Vermögenszunahme von CHF 195'130.00 korrekt berechnet.

### **7.3.3.**

Für die Mittelherkunft verwendet die Steuerkommission Q. bei den Einkünften die Summe der in der Steuererklärung von der Rekurrentin und ihrem Ehemann deklarierten Einkommen aus unselbständiger und selbständiger Tätigkeit (CHF 9'930.00 + CHF 727.00 + CHF 1'706.00 + CHF 28'057.00 = CHF 40'420.00) und rechnet diesem Betrag den erhaltenen Zins des Kapitalkontos der G. für das Stockwerkeigentum der Rekurrentin von gerundet CHF 6.00 hinzu.

Für die Liegenschaftsunterhaltskosten hat die Steuerkommission Q. den auch in der Steuererklärung geltend gemachten Pauschalabzug von 20 % (CHF 2'068.00) eingesetzt. Hierzu ist festzuhalten, dass beim Vermögensvergleich nur in der Steuerperiode vom Steuerpflichtigen beglichene Aufwendungen angerechnet werden dürfen. Pauschalabzüge sind grundsätzlich zu streichen und durch die effektiven Ausgaben zu ersetzen. Jedoch dürfen die effektiven Lebenshaltungskosten von der Veranlagungsbehörde geschätzt und auch in der Höhe der Pauschalabzüge festgelegt werden, wenn sie vom Steuerpflichtigen nicht dargelegt werden (RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2005.50001] sowie Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen). Nachdem die Rekurrentin zum Vermögensvergleich nicht Stellung genommen und auch keine Unterlagen über die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten eingereicht hat, ist die Schätzung der Steuerkommission Q. in der Höhe des Pauschalabzugs nicht zu beanstanden.

Das Gleiche gilt für die Berufskosten, die sich ebenfalls aus Pauschalen zusammensetzen. Hier hat die Steuerkommission die deklarierten Werte der Rekurrentin und ihrem Ehemann zudem nach unten korrigiert, was von diesen aber weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren beanstandet wurde. Die im Vermögensvergleich eingesetzten Berufskosten von CHF 3'027.00 bedürfen deshalb keiner Anpassung.

Die im Vermögensvergleich aufgeführten Schuldzinsen von CHF 6'467.00 entsprechen dem in der Steuererklärung deklarierten (und belegten) Gesamtbetrag der Schuldzinsen, die Vermögensverwaltungskosten von CHF 10.00 wurden ebenfalls aus der Deklaration übernommen und sind belegt. Dies gilt auch für die deklarierten (und belegten) Krankheits- und Unfallkosten von CHF 754.00.

Somit beträgt die Mittelherkunft – wie von der Steuerkommission Q. berechnet – CHF 28'100.00.

#### **7.3.4.**

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so wurde die Vermögenszunahme von CHF 195'130.00 aus der zuvor erfolgten Berechnung übernommen. Bezüglich der bezahlten Steuern auf Kantons- und Bundesebene von CHF 4'019.00 ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese Zahlen nicht korrekt von der Steuerkommission Q. erfasst worden sein sollten, zumal die Rekurrentin sie weder kommentiert noch bestritten hat.

Für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc. hat die Steuerkommission Q. sodann den Betrag von CHF 25'200.00 in die Vermögensvergleichsrechnung eingesetzt. 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 ein Ehepaar CHF 1'700.00 pro Monat, zuzüglich CHF 400.00 monatlich für jedes Kind im Alter bis zu zehn Jahren. Die Rekurrentin lebte im Jahr 2017 mit ihrem Ehemann und ihrem Kind zusammen. Sie hat keine effektiven Lebenshaltungskosten nachgewiesen oder die von der Steuerkommission Q. im Vermögensvergleich eingesetzte Zahl auch nur kommentiert. Deshalb ist der für die Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc. eingesetzte Betrag von CHF 25'200.00 (12 x [CHF 1'700.00 + CHF 400.00]) nicht zu beanstanden.

Bei den Versicherungsprämien wurde der Pauschalabzug von CHF 4'000.00 eingesetzt. Hier gilt zwar auch das oben bei der Mittelherkunft (Erw. 7.3.3.) erwähnte Prinzip, wonach Pauschalabzüge zu streichen und grundsätzlich durch die effektiv bezahlten Beträge zu ersetzen sind. Tatsächlich ergibt die Summe der gemäss Beilagen zur Steuererklärung bezahlten Krankenversicherungsprämien mit CHF 4'284.60 einen leicht höheren Betrag. Wegen Geringfügigkeit wird zugunsten der Rekurrentin auf eine Korrektur verzichtet.

Somit sind die Positionen der Mittelverwendung mit einem Total von CHF 228'349.00 unverändert beizubehalten.

#### **7.3.5.**

Die Steuerkommission Q. hat die Vermögensvergleichsrechnung pflichtgemäss durchgeführt. Bei einer Mittelherkunft von CHF 28'100.00 und einer Mittelverwendung von CHF 228'349.00 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 200'249.00.

## **7.4.**

### **7.4.1.**

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 bei der Ermessensveranlagung kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen und Beweismittel fahrlässig oder vorsätzlich, d.h. schuldhaft, nicht einreicht. Schuldhaft werden Unterlagen und Beweismittel dann nicht eingereicht, wenn deren Beibringung dem Steuerpflichtigen möglich gewesen wäre (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 7b).

### **7.4.2.**

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 (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweisen; vgl. auch VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.120], bei dem die Beschwerdeführerin erst im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren Unterlagen einreichte, die das [zur Aufrechnung führende] Einkommensmanko erklärten, vom Verwaltungsgericht aufgrund des Beweismittelausschlusses jedoch nicht berücksichtigt wurden). 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).

## **7.5.**

### **7.5.1.**

Die Rekurrentin macht im Rekursverfahren erstmals geltend, im Jahr 2017 ein Darlehen von ihrem Vater im Betrag von CHF 160'000.00 erhalten zu haben. Die Vertreterin der Rekurrentin führt aus, aufgrund der familiären Beziehungen habe man diesen Vertrag zunächst nur mündlich abgeschlossen. Erst auf Anraten der Vertreterin sei nachträglich ein schriftlicher Vertrag abgefasst worden.

Als Beleg lässt die Rekurrentin einen schriftlichen Darlehensvertrag "erstellt am 13.07.2017, Unterzeichnung am 28.05.2021" einreichen, gemäss dessen Wortlaut H., wohnhaft in D.\_\_\_\_\_, der Rekurrentin ein zinsloses

Darlehen in der Höhe von CHF 160'000.00 gewährt. Der ebenfalls eingereichte Jahreskontoauszug 2017 des Privatkontos der Rekurrentin bei der F. zeigt sechs Gutschriften von je CHF 10'000.00 von H. am 6., 13. und 14. Februar, am 31. Mai sowie am 29. und am 30. Juni 2017. Am 4., 5. und 6. Juli 2017 erfolgten drei weitere Zahlungseingänge von H. im Betrag von je CHF 13'550.00. Danach wurden dem Konto der Rekurrentin vier Mal (7., 10., 11. und 12. Juli 2017) Beträge von je CHF 13'250.00 – ebenfalls von H. stammend – gutgeschrieben. Am 13. Juli 2017 erfolgte eine letzte Gutschrift von H. in Höhe von CHF 6'350.00. In der Summe ergeben diese Zahlungseingänge den Darlehensbetrag von CHF 160'000.00.

#### **7.5.2.**

Sowohl der Darlehensvertrag (zumindest in mündlicher Form) als auch der Jahreskontoauszug 2017 waren während der Dauer des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens bereits vorhanden. Nicht nur wurde die Rekurrentin bereits im Veranlagungsverfahren mehrfach gemahnt und auf den im Rekurs- und Beschwerdeverfahren geltenden Beweismittelausschluss hingewiesen (so mit Mahnungen vom 25. Januar und 10. April 2019 sowie vom 18. September 2020), sondern es wurden insbesondere die Privatkontoauszüge der Rekurrentin und ihres Ehemannes im Einspracheverfahren (mehrfach) ausdrücklich eingefordert (vgl. Aktenergänzungen vom 20. Februar und vom 10. Juni 2020). Dennoch hat die Rekurrentin diese Unterlagen erst im Rekursverfahren beigebracht. Die Rekurrentin lässt keine Gründe geltend machen und es sind auch keine Gründe ersichtlich, weshalb die verspätete Einreichung der Beweismittel entschuldbar sein sollte.

Aufgrund des (wirksamen) Beweismittelausschlusses gemäss § 194 Abs. 2 StG dürfen die neuen Beweismittel vom Spezialverwaltungsgericht nicht berücksichtigt werden, selbst wenn sie gegebenenfalls (eine vertiefte Prüfung der Beweismittel erübrigt sich) einen Teil des im Vermögensvergleich berechneten Einkommensmankos erklären könnten. Anzumerken ist jedoch, dass sich allein aus der Überweisung von Mitteln nicht zwingend auch auf die wirtschaftliche Berechtigung des Überweisers schliessen lässt.

#### **8.**

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q. zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung ist der Rekurrentin misslungen. Die Steuerkommission Q. hat die ermessensweise Berechnung der Einkünfte pflichtgemäss vorgenommen. Die im Rekursverfahren erstmals eingereichten Unterlagen können aufgrund des Beweismittelausschlusses nicht berücksichtigt werden. Damit ist der Rekurs abzuweisen.

**9.**

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteienschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'500.00, der Kanzleigebür von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 2'900.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

den Beigeladenen B.

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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 22. Dezember 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche