

3-RV.2025.117

P 51

Urteil vom 23. April 2026

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

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch Dr. iur. Bruno Beeler, Rechtsanwalt,
Beeler, Wiget & Huwyler, Postfach 46, 6431 Schwyz

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 5. Juni 2025 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Juli 2024 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 89'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen nach Ermessen CHF 64'400.00 (CHF 44'400.00 ["Aufrechnung Einkommensmanko / Schenkung Bargeld von Ausland"] und CHF 20'000.00 ["Aufrechnung Einkommensmanko / Ermessen"]) hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. Juli 2024 erhob A. _____ mit Schreiben vom 14. August 2024 Einsprache. Sie stellte den Antrag, die Aufrechnung von CHF 64'400.00 sei zu streichen.

3.

Mit Entscheid vom 5. Juni 2025 wies die Steuerkommission Q. _____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2025 (Zustellung am 11. Juni 2025) hat A. _____ mit Rekurs vom 11. Juli 2025 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt folgende

"Rechtsbegehren

1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 5. Juni 2025 sowie die definitive Steuerveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 vom 16. Juli 2024 seien vollumfänglich aufzuheben.
2. Es sei für das Jahre 2021 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 23'268 und auf ein steuerbares Vermögen von 0.0 zu erkennen.
3. Eventuell sei die Sache zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Gemeinde Q. _____."

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 eine Replik erstatten lassen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. _____, beim zuständigen Steuerkommissär sowie bei der Finanzverwaltung R. _____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Die Steuerkommission Q. _____ hat in der Veranlagung zwei Aufrechnungen von CHF 44'400.00 und CHF 20'000.00 vorgenommen. Beide Aufrechnungen resultierten aus einem Vermögensvergleich, mit dem ein Einkommensmanko von CHF 64'752.00 berechnet worden war.

2.2.

Da die Rekurrentin im Verlaufe des Veranlagungsverfahrens Schenkungen seitens ihrer Mutter im Betrag von CHF 44'400.00 geltend gemacht hatte, welche die Steuerkommission Q. _____ als nicht erwiesen erachtete, wurde die Aufrechnung von insgesamt CHF 64'400.00 entsprechend aufgeteilt. Da die Gesamtsumme der Aufrechnungen jedoch auf dem Einkommensmanko nach Vermögensvergleich beruhte, erfolgten beide Aufrechnungen ermessensweise.

2.3.

Nachfolgend ist nach einer Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3. bis 7.) zunächst auf formelle Fragen einzugehen (Erw. 8.). Danach ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine teilweise Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 9.). Ist dies der Fall, muss beurteilt werden, ob die Rekurrentin mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen hat (Erw. 10.) und ob die Steuerkommission Q. _____ ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (Erw. 11.).

3.

3.1.

In der Steuerperiode 2021 war die Rekurrentin selbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2021 deklarierte sie Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 29'490.00.

3.2.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2024 sandte das Gemeindesteueramt Q. _____ der Rekurrentin einen Vermögensvergleich zur Stellungnahme zu. Der Vermögensvergleich wies ein Einkommensmanko von CHF 82'178.00 aus. Die Rekurrentin wurde zur Erklärung des Einkommensmankos und zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert.

3.3.

Mit E-Mail vom 21. März 2024 reichte der damalige Vertreter der Rekurrentin eine Bestätigung ihrer Mutter ein, wonach diese die Rekurrentin im Jahr 2021 mit monatlich CHF 3'700.00 bei der Wohnungsmiete unterstützt habe. Ebenso bestätigte die Rekurrentin, dass sich ihre monatlichen Lebenshaltungskosten auf CHF 800.00 bis CHF 1'200.00 beliefen, nicht aber auf CHF 3'000.00, wie im Vermögensvergleich eingesetzt. Zudem wurde die Transaktionsübersicht einer Prepaidkarte der Rekurrentin vom 6. April bis zum 5. Mai 2021 eingereicht.

3.4.

Mit Schreiben vom 27. März 2024 erging eine weitere Aktenergänzung seitens des Gemeindesteueramtes Q._____. Eingefordert wurden insbesondere die Wohnadresse der Mutter der Rekurrentin, Bankauszüge betreffend der erwähnten Schenkungen sowie eine Stellungnahme zum (verbleibenden) Einkommensmanko.

3.5.

Mit E-Mail vom 8. April 2024 führte die Rekurrentin unter anderem aus, ihre Mutter habe kein grosses Vertrauen zu Banken, weshalb sie den grössten Teil ihres Geldes bar zuhause aufbewahre. Das Geld sei ihr darum bar übergeben worden. Auch lieferte sie die Wohnadresse ihrer Mutter in V._____. Ebenso wurde eine Bestätigung der Mutter der Rekurrentin eingereicht, wonach diese ihr im Jahr 2021 einen Barbetrag von CHF 44'400.00 geschenkt habe.

3.6.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2024 wurde die Rekurrentin vom Gemeindesteuernamt Q._____ bezüglich ausstehender Unterlagen insbesondere im Zusammenhang mit den Schenkungen und dem verbleibenden Einkommensmanko gemahnt. Gleichzeitig erfolgte der Hinweis auf die drohende Ermessensveranlagung (§ 191 Abs. 3 StG) mit Beweislastumkehr (§ 193 Abs. 3 StG) sowie auf den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (§ 194 Abs. 2 StG).

3.7.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2024 bestritt die Rekurrentin das Bestehen eines Einkommensmankos. Sie lieferte eigene Zahlen zur Vermögensvergleichsrechnung, machte Angaben zum gefahrenen Fahrzeug und reichte bekannte (bereits früher eingereichte) sowie neue Unterlagen (betreffend Fahrzeug) ein.

3.8.

In der nachfolgenden Veranlagung wurde die Aufrechnung von CHF 64'400.00 mit einem Vermögensvergleich begründet, der ein Einkommensmanko von CHF 64'752.00 auswies. Im Unterschied zu dem der Re-

kurrentin im Veranlagungsverfahren vorgelegten Vermögensvergleich mit einem Einkommensmanko von CHF 82'178.00 waren die Lebenshaltungskosten (Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.) von CHF 36'000.00 um CHF 21'400.00 auf CHF 14'600.00 gesenkt und die privaten Versicherungsprämien von CHF 3'000.00 um CHF 3'974.00 auf CHF 6'974.00 erhöht worden. Daraus ergab sich das niedrigere Einkommensmanko (CHF 82'178.00 ./. CHF 21'400.00 + CHF 3'974.00 = CHF 64'752.00).

4.

4.1.

Mit der Einsprache focht die Rekurrentin die Aufrechnung von CHF 64'400.00 an. Sie brachte vor, ihre Mutter habe ihr im Jahr 2021 CHF 44'400.00 geschenkt. Im Übrigen habe Sie mit ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit auf keinen Fall derartige Umsätze erzielt, schon gar nicht in jener von der Corona-Pandemie geprägten Zeit. Dies zeige auch ein Blick auf die Geschäftsergebnisse der Vorjahre.

4.2.

Nach der Einsprache erfolgte – mit Ausnahme der Eingangsbestätigung der Einsprache vom 14. August 2024 – keine weitere Korrespondenz zwischen dem Gemeindesteueramt Q._____ und der Rekurrentin.

4.3.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ mit Verweis auf den Vermögensvergleich aus, dass die Rekurrentin das Einkommensmanko nicht erklärt und insbesondere die Schenkung seitens der Mutter nicht nachgewiesen habe. Dies gelte umso mehr, als dieser Nachweis aufgrund des internationalen Kontexts erhöhten Anforderungen unterliege. Deshalb werde an der Aufrechnung festgehalten.

5.

5.1.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin ausführen, sie habe ihre Einzelunternehmung bis Ende 2020 in R._____ betrieben und für den dortigen Geschäftsraum monatlich CHF 300.00 bezahlt.

Weiter wurde geltend gemacht, die Mutter der Rekurrentin habe sich am tt.mm. 2020 infolge eines Sturzes einen Knochenbruch zugezogen, der mehrfach operativ versorgt worden sei. Dadurch sei sie in ihrer Gehfähigkeit eingeschränkt und aufgrund ihres hohen Alters auf die Unterstützung der Rekurrentin angewiesen gewesen. Die Rekurrentin habe die Mutter deshalb in ihre Wohnung aufnehmen wollen und habe zu diesen Zweck eine grössere, rollstuhlgängige Wohnung in T._____ für CHF 4'000.00 monatlich gemietet. Zwischen Mutter und Tochter sei vereinbart worden, dass die Mutter die Miete anteilig mit CHF 3'700.00

bezahle und ihre eigenen Lebenshaltungskosten übernehme. Der Rest der Miete von monatlich CHF 300.00 sei über die Einzelunternehmung der Rekurrentin abgerechnet worden, da sich der geschäftlich genutzte Raum seit dem Umzug auch in der neuen Wohnung befunden habe. Somit seien CHF 3'600.00 der jährlichen Wohnungsmiete der Einzelunternehmung als Aufwand belastet worden. Zusätzlich zum monatlichen Mietanteil von CHF 3'700.00 habe die Mutter der Rekurrentin im Jahr 2021 CHF 15'000.00 in bar geschenkt, um sie beim Aufbau der selbständigen Erwerbstätigkeit zu unterstützen.

5.2.

Die Schenkungen an die Rekurrentin seien mit den Bestätigungen der Mutter sowie den Bankbelegen hinreichend nachgewiesen worden. Schenkungen von der Mutter an die Tochter seien steuerfrei. Die Rekurrentin habe die grosse Wohnung allein aufgrund der Betreuungsbedürftigkeit der Mutter sowie der notwendigen Rollstuhlgängigkeit gemietet. In der Mittelverwendung dürften somit nicht CHF 48'000.00 für Miete eingesetzt werden, da davon ein Betrag von CHF 44'400.00 von der Mutter getragen worden sei und die übrigen Kosten von CHF 3'600.00 als Geschäftsaufwand abgerechnet worden seien.

Ebenso habe die Rekurrentin im Jahr 2021 die meiste Zeit mit ihrer Mutter in der Wohnung zusammengelebt, weshalb sich die Mutter an den Lebenshaltungskosten beteiligt habe. Die Mutter habe sich grosszügig gezeigt und mehr als die Hälfte der Lebenshaltungskosten übernommen. Der im Vermögensvergleich für die Lebenshaltungskosten eingesetzte Betrag von CHF 14'600.00 sei deshalb zu hoch. Eher sei der halbe Betrag für ein Ehepaar von monatlich CHF 850.00 einzusetzen. Die Rekurrentin habe höchstens CHF 900.00 pro Monat bzw. CHF 10'800.00 pro Jahr für Lebenshaltungskosten aufgewendet.

5.3.

Die Kaufpreise der B._____ GmbH und der C._____ GmbH von CHF 8'760.00 seien von der Vorinstanz zu Unrecht im Vermögen per Ende 2021 berücksichtigt worden. Beide Käufe hätten am tt.mm. 2020 stattgefunden und seien somit für die Steuerperiode 2021 unbeachtlich. Zudem würden die GmbH-Anteile zu Unrecht doppelt berücksichtigt, da die Anteile der C._____ GmbH bereits im Geschäftsvermögen enthalten seien.

5.4.

Unrichtig sei auch der mit CHF 6'453.00 eingesetzte Betrag für bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern. Die Rekurrentin habe im Jahr 2021 lediglich eine Vorauszahlung für die Kantons- und Gemeindesteuern von CHF 1'816.55 geleistet.

Das gleiche gelte für die mit CHF 6'974.00 bezifferten privaten Versicherungsprämien. Richtigerweise lägen die Prämien bei CHF 6'255.00.

Schliesslich betrage die Schuldenabnahme lediglich CHF 1'800.00 (statt CHF 14'118.00), was sich aus der Steuerveranlagung 2020 und der Steuererklärung 2021 ergebe.

5.5.

Insgesamt ergebe sich eine Mittelverwendung von CHF 27'714.00 die sich wie folgt zusammensetze:

Schuldenabnahme effektiv	CHF	1'800.00
Vermögenszunahme effektiv	CHF	656.00
Zunahme Geschäftsaktiven effektiv	CHF	2'902.00
Beitrag Säule 3a	CHF	1'960.00
Bezahlte Steuern 2021	CHF	1'816.00
Wohnungsmiete	CHF	0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit	CHF	10'800.00
Krankheits- und Unfallkosten	CHF	1'525.00
Private Versicherungsprämien	CHF	<u>6'255.00</u>
Total	CHF	27'714.00

Bei einer Mittelverwendung von CHF 27'714.00 und einem deklarierten Einkommen von CHF 29'490.00 bestehe kein Anlass für eine Aufrechnung.

5.6.

Im Übrigen sei das rechtliche Gehör der Rekurrentin verletzt worden. In der Veranlagungsverfügung seien CHF 20'000.00 aufgerechnet worden, ohne dass erklärt worden sei, wie sich dieser Betrag zusammensetze. Demgegenüber sei die Aufrechnung im Einspracheentscheid aufgeschlüsselt worden, wobei auch zusätzliche, bisher nicht erwähnte Positionen in die Mittelverwendung Eingang gefunden hätten. Die Rekurrentin habe somit weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren die Möglichkeit gehabt, sich zu den einzelnen Positionen des Vermögensvergleichs zu äussern. Es wäre erforderlich gewesen, der Rekurrentin im Verfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen.

Zudem sei mit dem Einspracheentscheid die Begründungspflicht verletzt worden. Angesichts der von der Steuerveranlagung abweichenden Berechnung und der neuen Aufrechnungen hätte die Vorinstanz den Einspracheentscheid ausführlich begründen müssen. Dies sei unterlassen worden. Die Steuerkommission Q._____ habe sich nur zu den Barschenkungen geäussert. Sie habe nicht begründet, weshalb der geschäftlich belastete Mietaufwand von CHF 3'600.00 im Vermögensvergleich nicht berücksichtigt worden sei und auf welcher Grundlage die Lebenshaltungskosten sowie die bezahlten Steuern in diesen Beträgen in den Vermögensvergleich eingesetzt worden seien.

5.7.

Schliesslich sei willkürlich, dass die Steuerkommission Q._____ zum Schluss gekommen sei, die Rekurrentin habe den Zahlungsfluss von ihrer Mutter nicht nachgewiesen. Es sei einer Barschenkung inhärent, dass diese mangels Kontoauszügen nicht nachgewiesen werden könne. Es seien die Bankbelege der Barbezüge der Mutter und damit sämtliche zumutbaren und möglichen Nachweise beigebracht worden. Dennoch sei die Miete von CHF 48'000.00 bei der Mittelverwendung im vollen Betrag unter Missachtung der bereits dem geschäftlichen Aufwand belasteten CHF 3'600.00 berücksichtigt worden.

Auch seien die Lebenshaltungskosten mit CHF 14'600.00 zu hoch im Vermögensvergleich eingesetzt worden, obwohl die Rekurrentin nachgewiesen habe, dass ihre Mutter im Jahr 2021 bei ihr gewohnt habe. Offensichtlich falsch sei auch der Betrag von CHF 6'453.00, den die Rekurrentin als Steuern bezahlt haben soll, wohingegen die tatsächliche Vorauszahlung lediglich CHF 1'816.55 betragen habe. Damit sei die Vorinstanz in willkürlicher Weise vom tatsächlichen Sachverhalt abgewichen.

6.

In der Vernehmlassung bekräftigte die Vorinstanz ihre bisherige Auffassung, wonach die Rekurrentin die Schenkungen seitens der Mutter nicht nachgewiesen habe. Das Einkommensmanko sei von der Rekurrentin im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht erklärt worden. Die Mittelverwendung sei anhand der effektiven Kosten berechnet worden. Es wurde auf die bestehende Dokumentation verwiesen.

7.

In der Replik liess die Rekurrentin die Ausführungen der Vorinstanz und des KStA bestreiten. Sie liess vorbringen, die Steuerkommission Q._____ sei in der Vernehmlassung auf die Rügen in der Rekursschrift nicht eingegangen. Damit seien die Rügen der Rekurrentin anerkannt worden.

8.

8.1.

Vorab ist auf den Vorwurf der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und der Begründungspflicht sowie auf den Vorwurf der Willkür einzugehen.

8.2.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör leitet sich aus Art. 29 Abs. 2 BV (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999) ab und verlangt, dass eine Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Februar 2021 [2C_117/2021], Erw. 2.1 mit Hinweisen). Daraus folgt die

Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 16. Februar 2009 [2C_180/2008] = ASA 80 S. 186; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.121]; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 135 DBG N 9; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

8.3.

Richtig ist, dass in der Veranlagungsverfügung CHF 20'000.00 ermessensweise aufgerechnet wurden. Die zweite Aufrechnung von CHF 44'400.00 erfolgte – wie bereits ausgeführt – gestützt auf das mit Vermögensvergleich berechnete Einkommensmanko und damit ebenso ermessensweise.

Der Rekurrentin war bereits im Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 22. Februar 2024 ein Vermögensvergleich zur Stellungnahme zugesandt worden. Darauf waren die einzelnen Positionen der Vermögensentwicklung, der Mittelherkunft und der Mittelverwendung aufgeführt, woraus sich das Einkommensmanko von CHF 82'178.00 ohne Weiteres berechnen liess. Im weiteren Verlauf des Veranlagungsverfahrens wurde der Rekurrentin mit zwei weiteren Schreiben (27. März 2024 und 7. Mai 2024) die Möglichkeit gegeben, sich zum weiterhin bestehenden Einkommensmanko zu äussern.

Auch mit der Veranlagungsverfügung vom 16. Juli 2024 wurde ein Vermögensvergleich mitgesandt. Zwar unterschied sich dieser von dem im Veranlagungsverfahren vorgelegten Vermögensvergleich. Jedoch handelte es sich lediglich um zwei Abweichungen, die sich zudem insgesamt zugunsten der Rekurrentin auswirkten (Lebenshaltungskosten um CHF 21'400.00 ge-

senkt und Versicherungsprämien um CHF 3'974.00 erhöht). Im Übrigen beruhten diese Änderungen auf der Eingabe der Rekurrentin vom 17. Mai 2024, mit der sie die tieferen Lebenshaltungskosten geltend gemacht und ihre Ausgaben für Versicherungsprämien genau beziffert hatte. In der Abweichungsbegründung wurden zudem die Grundlagen der Ermessensveranlagung unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung ausführlich dargelegt.

Vor diesem Hintergrund kann der Rekurrentin nicht gefolgt werden, wenn sie geltend machen lässt, die Aufrechnung von CHF 20'000.00 sei nicht erklärt worden. Ebenso wenig enthält der mit der Veranlagung mitgesandte Vermögensvergleich in der Mittelverwendung neue Positionen. Die Rekurrentin hatte im Veranlagungsverfahren sodann wiederholt Gelegenheit, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen, und hat diese auch wahrgenommen. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist nicht ersichtlich.

8.4.

Was die Begründung des Einspracheentscheids betrifft, so ist festzuhalten, dass die Einsprache abgewiesen wurde. Die Steuerfaktoren wurden folglich im Vergleich zur Veranlagung nicht verändert. Es gab entgegen den Ausführungen der Rekurrentin auch keine neuen Aufrechnungen. Dass sich die Steuerkommission Q._____ vor diesem Hintergrund im Einspracheentscheid auf die Darlegung der ihrer Ansicht nach nicht nachgewiesenen Schenkung seitens der Mutter und das weiterhin bestehende Einkommensmanko beschränkte, ist nicht zu beanstanden. Dass sie dabei nicht mehr auf einzelne Posten des Vermögensvergleichs, wie den geschäftlich belasteten Mietaufwand, die Lebenshaltungskosten und die bezahlten Steuern eingegangen ist, nachdem das Veranlagungsverfahren genügend Möglichkeit geboten hat, diese Positionen zu diskutieren, stellt ebensowenig eine Verletzung der Begründungspflicht dar.

Schliesslich besteht im Rekursverfahren entgegen der Auffassung der Rekurrentin auch keine Begründungspflicht der Vorinstanz bezüglich der Vernehmlassung. Begründungspflichtig ist im Rekursverfahren einzig das Spezialverwaltungsgericht.

Somit ist die Begründungspflicht insgesamt nicht verletzt worden. Die diesbezüglichen Rügen der Rekurrentin gehen fehl.

8.5.

Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]). Willkür im Sinne von Art. 9 BV liegt bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzesnormen nicht bereits vor, wenn eine andere Auslegung

ebenfalls vertretbar oder sogar zutreffender erscheint, sondern erst, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Zudem ist erforderlich, dass der Entscheid nicht nur in der Begründung, sondern auch im Ergebnis willkürlich ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/St. Gallen 2020, Rz 605 mit Verweis auf BGE 142 V 513, Erw. 4.2; 141 I 70, 72, Erw. 2.2; 140 III 167, 168, Erw. 2.1; 140 III 16, 18 f., Erw. 2.1; 138 I 305, 319, Erw. 4.3).

8.6.

Mit dem Willkürvorwurf lässt die Rekurrentin die Beweiswürdigung und die materiellen Schlussfolgerungen der Vorinstanz rügen. Dabei moniert sie (erneut) einzelne Positionen des Vermögensvergleichs.

Dass die Steuerkommission Q._____ materiell zu einem anderen Ergebnis kommt als die Rekurrentin, ist keine Willkür. Die Vorinstanz hat das Verfahren korrekt geführt und der Rekurrentin das rechtliche Gehör gewährt. Sie hat die vorgelegten Beweise entgegen genommen und gewürdigt. Ob die dabei gezogenen Schlüsse materiell korrekt sind, ist keine formelle Frage und wird nachfolgend zu prüfen sein. Eine willkürliche Rechtsanwendung durch die Vorinstanz ist in keiner Art und Weise ersichtlich. Der Willkürvorwurf der Rekurrentin ist unbegründet.

9.

9.1.

9.1.1.

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 pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG).

9.1.2.

Bei der Ermessensveranlagung können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich 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).

9.1.3.

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.

(SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.48]; SGE vom 20. Juni 2019 [3-RV.2019.41]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 36).

9.1.4.

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]).

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).

9.2.

9.2.1.

Die ermessensweise Aufrechnung von insgesamt CHF 64'400.00 wurde gestützt auf einen Vermögensvergleich vorgenommen. Der der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren vorgelegte Vermögensvergleich vom 22. Februar 2024 wies ein Einkommensmanko von CHF 82'178.00 aus. Bei dem mit der Veranlagung mitgesandten Vermögensvergleich betrug das Einkommensmanko – nach Berücksichtigung von Vorbringen der Rekurrentin zu Lebenshaltungskosten und Versicherungen – noch CHF 64'752.00.

Selbst wenn die Vorinstanz demnach die Schenkung der Mutter von CHF 44'400.00 als erwiesen betrachtet hätte, wäre weiterhin ein Einkommensmanko von rund CHF 20'000.00 verblieben. Dieses Einkommensmanko hat die Rekurrentin im Veranlagungsverfahren nicht erklärt, obwohl die Vorinstanz die Rekurrentin mehrfach zur Stellungnahme und Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert hat.

9.2.2.

Auch wurde die Rekurrentin mit Schreiben vom 7. Mai 2024 ordnungsgemäss gemahnt. Die Mahnung vom 7. Mai 2024 führte die fehlenden Unterlagen einzeln auf und enthielt die Formulierung "Es erfolgt keine weitere Mahnung mehr. Die unten aufgeführten Folgen werden nach Ablauf der Frist ohne weitere Ankündigung umgesetzt: (...)". Damit war die Mahnung genügend konkretisiert und spezifiziert.

In der auf die Mahnung folgenden Antwort hat sich die Rekurrentin neben der angegebenen Schenkung darauf beschränkt, mit CHF 14'600.00 tiefere Lebenshaltungskosten geltend zu machen sowie ihre Krankenkassen- und Versicherungsprämien mit CHF 6'155.16 und CHF 819.82 zu beziffern. Die von der Rekurrentin zum Vermögensvergleich geltend gemachten Positionen wurden (mit Ausnahme der Schenkung der Mutter) von der Vorinstanz berücksichtigt und in den mit der Veranlagung versandten Vermögensvergleich übernommen, woraus die oben (Erw. 3.8. sowie 8.3.) genannten Änderungen sowie das tiefere Einkommensmanko resultierten. Dennoch verblieb ein erhebliches Einkommensmanko, das sich auch durch Anerkennung der Schenkung seitens der Mutter nicht vollständig hätte beseitigen lassen.

9.2.3.

Damit bestand ein nicht zu behebender Untersuchungsnotstand. Die Voraussetzungen für die Vornahme einer teilweisen Ermessensveranlagung waren erfüllt. Das Vorgehen der Steuerkommission Q._____, eine ermessensweise Aufrechnung vorzunehmen, kann daher nicht beanstandet werden.

10.

10.1.

10.1.1.

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).

10.1.2.

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]). 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). 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).

10.1.3.

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).

10.1.4.

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).

10.2.

10.2.1.

Mit der Einsprache brachte die Rekurrentin erneut vor, dass sie im Jahr 2021 von ihrer Mutter CHF 44'400.00 geschenkt bekommen habe. Neu reichte sie dazu eine Aufstellung "D. _____ – Bargeldbezüge" ein. Auf dieser waren die Bargeldbezüge der Jahre 2016 bis 2021 aufgelistet. Für das Jahr 2021 ergab die Aufstellung 16 über das Jahr verteilte Bezüge im Betrag von EUR 15'000.00. Die eingereichten Bankkontoauszüge der Mutter belegen, dass das Konto im Umfang von EUR 15'000.00 belastet worden ist. Jedoch erfolgte am 2. Juni 2021 entgegen der Aufstellung kein Bargeldbezug, sondern eine Überweisung von EUR 1'000.00 an die Rekurrentin.

Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, belegen die Bankkontoauszüge einzig, dass an den übers Jahr verteilten Daten die jeweiligen Bezüge getätigt worden sind. Mit Ausnahme der Überweisung vom 2. Juni 2021 an die Rekurrentin lässt sich den Bankkontoauszügen jedoch nicht entnehmen, wie das bezogene Bargeld anschliessend verwendet wurde. Eine Schenkung an die Tochter in einem die Überweisung von EUR 1'000.00 übersteigenden Betrag wurde damit nicht nachgewiesen. Dazu genügt auch die Bestätigung der Mutter nicht, da diese eine reine Parteibehaup-

tung ohne Beweiswert ist. Im Übrigen hat die Mutter gemäss den eingereichten Bankkontoauszügen lediglich EUR 14'000.00 in bar bezogen (und EUR 1'000.00 an die Rekurrentin überwiesen), was nur rund einen Drittel des schenkungsweise geltend gemachten Betrages von CHF 44'400.00 ausmacht. Die Angaben der Rekurrentin sind damit insgesamt unglaublich.

Entgegen den Ausführungen im Rekurs trifft auch nicht zu, dass die Rekurrentin sämtliche ihr zumutbaren Beweismittel vorgelegt hat. So wird etwa die Wohnungsmiete in der Regel nicht in bar vom Vermieter entgegen genommen (falls doch, würde der Vermieter eine Quittung ausstellen). Sollte die Mutter der Rekurrentin also tatsächlich die Miete bezahlt haben, so müsste der Zahlungsfluss von der Mutter zum Vermieter – oder von der Mutter über die Rekurrentin zum Vermieter – nachweisbar sein. Das gleiche gilt für den anscheinend geschäftlich belasteten Teil der Miete. Dennoch wurden im gesamten Verfahren keine derartigen Dokumente vorgelegt. Die einzige Sachverhaltsvariante, die komplett ohne schriftliche Belege auskommt, ist jedenfalls völlig unglaublich: Danach hätte die Mutter der Rekurrentin CHF 44'400.00 in bar übergeben, welche die Rekurrentin nicht auf ihr Konto einbezahlt, sondern in bar dem Vermieter weitergegeben hätte, der diesen Betrag seinerseits nicht quittiert hätte. Dabei ist noch nicht einmal berücksichtigt, dass die Mutter von ihrem Konto Euro bezogen hat, während die Miete in der Schweiz in der Landeswährung zu bezahlen ist. Wie die Währungsumwandlung erfolgt sein soll, bleibt vollständig schleierhaft.

10.2.2.

Die Hinweise der Rekurrentin auf die Geschäftsabschlüsse früherer Jahre sind ebenfalls unbehelflich, da die Aufrechnung nicht im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit stand. Tatsächlich wurde der Gewinn der selbständigen Erwerbstätigkeit anhand der eingereichten Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben veranlagt. Die Aufrechnung erfolgte hingegen aufgrund des aus dem Vermögensvergleich resultierenden Einkommensmankos.

10.2.3.

Damit hat die Rekurrentin im Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt noch nachgewiesen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist. Es ist der Rekurrentin im Einspracheverfahren somit nicht gelungen, den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu erbringen. Deshalb ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission Q._____ die Einsprache abgewiesen hat.

10.2.4.

Was schliesslich die Vorbringen der Rekurrentin im Rekursverfahren betrifft, so ist einerseits auf den Beweismittelausschluss von § 194 Abs. 2 StG hinzuweisen, der der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren korrekt angedroht wurde. Damit können die im Rekursverfahren neu vorgelegten Unterlagen grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden.

Andererseits würden die Unterlagen – neu eingereicht wurden im Rekursverfahren im Wesentlichen der Kaufvertrag betreffend C._____ GmbH sowie medizinische Berichte der Mutter – selbst wenn sie berücksichtigt würden, am Ergebnis der Beurteilung nichts ändern. Denn die medizinischen Berichte der Mutter sind nicht geeignet, eine Schenkung an die Tochter oder auch nur die behauptete Wohngemeinschaft zwischen Mutter und Tochter nachzuweisen. Und der Kauf der GmbH-Anteile durch die Rekurrentin erfolgte zu einem Preis von CHF 4'680.00. Selbst wenn dieser Betrag vom Einkommensmanko abzuziehen wäre, würde ein erhebliches Einkommensmanko von rund CHF 60'000.00 verbleiben.

Dass die Mutter der Rekurrentin im Jahr 2021 sodann CHF 15'000.00 *zusätzlich* zu dem behaupteten Mietanteil von CHF 44'400.00 in bar geschenkt haben soll, wird erstmals im Rekurs behauptet, widerspricht den zuvor abgegebenen Bestätigungen der Rekurrentin und ihrer Mutter und ist deshalb unglaubwürdig.

Der Unrichtigkeitsnachweis hätte somit auch mit den im Rekurs vorgebrachten Unterlagen und Angaben, wenn sie denn schon im Einspracheverfahren eingereicht und getätigt worden wären, nicht erbracht werden können. Ob die Unterlagen allenfalls berücksichtigt werden können, weil die Steuerfaktoren in der (grundsätzlich zulässigen) Ermessensveranlagung betraglich nicht pflichtgemäss festgesetzt wurden, wird nachfolgend zu prüfen sein.

11.

11.1.

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 grösser 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).

11.2.

Die Aufrechnung von CHF 64'400.00 basierte auf folgendem Vermögensvergleich:

Vermögensentwicklung	31.12.2020	31.12.2021
Wertschriften (ohne Geschäft)	91.00	747.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Kaufpreise B. _____ GmbH und C. _____ GmbH		8'760.00
Betriebsvermögen selbständig Er- werbender: AG Q. _____, F. _____	8'328.00	11'230.00
Schulden	- 66'387.00	- 64'587.00
Reinvermögen	- 57'968.00	- 43'850.00
 Schuldenabnahme		14'118.00
 Mittelherkunft 2021		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		29'490.00
Beiträge Säule 3a		- 1'960.00
Krankheits- und Unfallkosten		- 1'525.00
Massgebendes Einkommen		26'005.00
Total Mittelherkunft		26'005.00
 Mittelverwendung 2021		
Schuldenabnahme		14'118.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteu- ern, inkl. Rückerstattung		6'453.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		612.00
Wohnungsmiete		48'000.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosme- tik, Freizeit, etc.		14'600.00
Private Versicherungsprämien		6'974.00
Total Mittelverwendung		90'757.00
 Einkommensmanko pro Jahr		64'752.00

Um zu beurteilen, ob die ermessensweise Aufrechnung pflichtgemäss vor-
genommen wurde, ist der Vermögensvergleich zu prüfen.

11.3.

11.3.1.

Was zunächst die Vermögensentwicklung betrifft, so wurden die Wert-
schriften, der Bargeldbestand, die Geschäftsaktiven und die Schulden per
31. Dezember 2020 aus der rechtskräftigen Steuerveranlagung 2020 über-
nommen. Sämtliche Werte waren deklarationsgemäss veranlagt worden.
Die eingesetzten Beträge sind folglich nicht zu beanstanden.

11.3.2.

Die Wertschriften, der Bargeldbestand, die Geschäftsaktiven und die Schulden per 31. Dezember 2021 wurden aus der Deklaration übernommen. Die Rekurrentin muss sich die von ihr deklarierten und von der Steuerbehörde überprüften Werte entgehen lassen.

11.3.3.

Die Steuerkommission Q._____ hat dem Vermögen per 31. Dezember 2021 zusätzlich die (addierten) "Kaufpreise B._____ GmbH und C._____ GmbH" von CHF 8'760.00 hinzugerechnet. Dieser Betrag wird von der Rekurrentin zwar als Position im Vermögensvergleich, nicht aber in der Höhe bestritten.

Ausweislich der Vorakten wurden die GmbH-Anteile von der Rekurrentin erstmals im Jahr 2021 deklariert. Deshalb musste die Vorinstanz davon ausgehen, dass der Kauf der Anteile im Jahr 2021 erfolgt ist.

Die Steuerkommission Q._____ hat die GmbH-Anteile mit CHF 8'760.00 in den Vermögensvergleich eingesetzt, obwohl die GmbH-Anteile im Wertschriftenverzeichnis mit insgesamt CHF 21'000.00 bewertet worden waren. Dennoch war es zum Zwecke des Vermögensvergleichs richtig, nur den von der Rekurrentin bezahlten Kaufpreis in die Vermögensentwicklung einzusetzen, da nur dieser tatsächlich von der Rekurrentin aufgewendet werden musste. Mit gleichem Ergebnis hätte der Kaufpreis der GmbH-Anteile auch in der Mittelverwendung eingesetzt werden können. Dies gilt jedoch nur, wenn die GmbH-Anteile tatsächlich im Jahr 2021 erworben wurden. Nur dann kann der dafür aufgewendete Preis dem Vermögen per Ende 2020 gegenübergestellt werden. Sollten die GmbH-Anteile bereits im Jahr 2020 erworben worden sein, so wäre der dafür aufgewendete Kaufpreis im gleichen Jahr dem Vermögen der Rekurrentin entnommen worden und folglich nicht mehr in den Endjahreswerten per Ende 2020 enthalten gewesen. Stattdessen wären die GmbH-Anteile Teil des Vermögens per 31. Dezember 2020 gewesen. Dann wäre der Kaufpreis dem Vermögen per Ende 2021 nicht hinzuzurechnen, da allein die Werte der GmbH-Anteile per Ende 2020 und 2021 zu vergleichen wären und eine allfällige (innere) Wertdifferenz der GmbH-Anteile zwischen den zwei Jahren aus dem Vermögensvergleich herauszurechnen wäre.

Genau dies liess die Rekurrentin geltend machen, als sie ausführen liess, die Anteile beider GmbHs seien bereits im Jahr 2020 von der Rekurrentin erworben worden. Sie liess dafür einen Vertrag vom tt.mm. 2020 einreichen, wonach die E._____ AG ihr die Anteile der C._____ GmbH (anlässlich des Kaufs umfirmiert in F._____ GmbH) für CHF 4'680.00 verkaufte. Der Besitzesantritt erfolgte mit Vertragsunterzeichnung, somit im Jahr 2020. Auch der Auszug aus dem Handelsregister des Kantons U._____ zeigt, dass die Rekurrentin die Stammanteile der C._____ GmbH

sowie die Funktion als Gesellschafterin und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift per tt.mm. 2020 übernommen hat (Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons U._____ vom 28. Februar 2021). Somit sind die Stammanteile der C._____ GmbH tatsächlich im Jahr 2020 übertragen und (wohl auch) bezahlt worden. Damit kann zumindest jener Teil des Kaufpreises, der die C._____ GmbH betrifft, nicht dem Vermögen per 31. Dezember 2021 hinzugerechnet werden.

Während die Rekurrentin für die Anteile der C._____ GmbH im Rekursverfahren den Kaufvertrag vorgelegt hat, beschränkte sie sich für die B._____ GmbH auf die Behauptung, dass deren Anteile ebenfalls bereits 2020 erworben worden seien, ohne dies zu belegen. Angesichts der Tatsache, dass die Rekurrentin in der Steuererklärung 2020 überhaupt keine GmbH-Anteile deklariert hat, kann dieser Sachverhaltsdarstellung nicht gefolgt werden. Ohne weitere Belege ist die Rekurrentin auf ihre Deklaration zu behaften. Da die Rekurrentin den Gesamterwerbspreis von CHF 8'760.00 für die Anteile beider GmbHs nicht bestritten hat und die C._____ GmbH für CHF 4'680.00 erworben wurde, ist der Preis der Anteile der B._____ GmbH auf CHF 4'080.00 (CHF 8'760.00 abzüglich CHF 4'680.00) festzulegen. Nachdem dieser Kauf im Jahr 2021 erfolgt ist, kann der dafür aufgewendete Kaufpreis von CHF 4'080.00 dem Vermögen per Ende 2021 hinzugerechnet werden.

11.3.4.

Im Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen liess die Rekurrentin sodann vorbringen, diese seien doppelt berücksichtigt worden, weil die Stammanteile der in F._____ GmbH umfirmierten C._____ GmbH dem Geschäftsvermögen zuzurechnen seien, das bereits in der Position "Geschäftsaktiven" des Vermögensvergleich enthalten sei.

Hierzu ist festzuhalten, dass die im Vermögensvergleich per 31. Dezember 2020 mit CHF 8'328.00 aufgeführten Geschäftsaktiven sich gemäss der Steuererklärung 2020 der Rekurrentin sowie der nachfolgenden Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 aus Bankguthaben von CHF 2'974.00 und Geschäftsinventar von CHF 5'354.00 zusammensetzten. Diese Geschäftsaktiven gehörten zur selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin. Hätten die Geschäftsaktiven Wertschriften wie GmbH-Anteile enthalten, so wären diese im Fragebogen für Selbständigerwerbende unter "Bank- und Postkonten, Wertschriften" zu deklarieren gewesen. In jener Zeile führte die Rekurrentin aber nur die addierten Endjahressalden von zwei Geschäftskonten auf. Folglich enthielten die im Vermögensvergleich per 31. Dezember 2020 aufgeführten Geschäftsaktiven keine GmbH-Anteile. Das Gleiche gilt für das Folgejahr, in dem sich das Geschäftsinventar allein durch die Abschreibung von 20 % von CHF 5'354.00 auf CHF 4'283.00 reduzierte und die Position "Bank- und Postkonten, Wert-

schriften" von CHF 6'947.00 erneut allein aus dem Zusammenzug von zwei Bankkonten bestand.

Damit ist das Vorbringen der Rekurrentin, die GmbH-Anteile seien im Vermögensvergleich doppelt erfasst, widerlegt.

11.3.5.

Was schliesslich die im Rekurs vorgebrachte Vermögensentwicklung betrifft (oben Erw. 5.5.), so ergeben die ersten drei Zeilen des im Rekurs aufgestellten Vermögensvergleichs eine Summe von CHF 5'358.00. Diese unterscheidet sich von der nachstehend berechneten Schuldenabnahme von CHF 9'438.00 allein durch den Kaufpreis der B._____ GmbH von CHF 4'080.00, die von der Rekurrentin – wie bereits gezeigt wurde – zu Unrecht nicht im Vermögen per Ende Jahr 2021 eingerechnet wurde.

11.3.6.

Für die Vermögensentwicklung ergeben sich somit folgende Anpassungen (kursiv):

Vermögensentwicklung	31.12.2020	31.12.2021
Wertschriften (ohne Geschäft)	91.00	747.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Kaufpreis B._____ GmbH		4'080.00
Betriebsvermögen selbständig Er- werbender: AG Q._____, F._____	8'328.00	11'230.00
Schulden	- 66'387.00	- 64'587.00
Reinvermögen	- 57'968.00	- 48'530.00
Schuldenabnahme		9'438.00

11.4.

Mit Bezug auf die Mittelherkunft entsprechen die Einkünfte von CHF 29'490.00 der Deklaration der Rekurrentin und sind nicht umstritten. Das Gleiche gilt für die ausgewiesenen Beiträge an die Säule 3a von CHF 1'960.00 sowie für die Krankheits- und Unfallkosten von CHF 1'525.00, welche von den Einkünften in Abzug gebracht werden.

Die im Vermögensvergleich in der Mittelherkunft eingesetzten Beträge sind somit materiell nicht umstritten, auch wenn die Rekurrentin davon abweichend die Beiträge an die Säule 3a und die Krankheitskosten (nicht unbedingterweise) als Teil der Mittelverwendung rechnen lässt.

Zu beachten ist jedoch, dass die Rekurrentin gemäss eingereichten Bankkontoauszügen am 2. Juni 2021 eine Überweisung von EUR 1'000.00 von ihrer Mutter erhalten hat (vgl. oben Erw. 10.2.1.). Im Gegensatz zu den Bargeldbezügen kann dieser Betrag als Schenkung der Mittelherkunft hinzugerechnet werden. Für einen Euro erhielt die Rekurrentin am 2. Juni

2021 zwischen CHF 1.0952 (Tagestief) und CHF 1.0985 (Tageshoch, vgl. <https://www.finanzen.ch/devisen/historisch/eurokurs>), im Schnitt demnach CHF 1.09685. Folglich ist die Mittelherkunft gemäss Vermögensvergleich von CHF 26'005.00 um CHF 1'096.85 ($1000 \times \text{CHF } 1'096.85$) auf CHF 27'102.00 (gerundet) zu erhöhen.

11.5.

11.5.1.

Zur Mittelverwendung ist schliesslich festzuhalten, dass die Schuldenabnahme gemäss der vorstehenden Berechnung neu CHF 9'438.00 beträgt.

11.5.2.

Bei den bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern sowie den bezahlten direkten Bundessteuern inklusive Rückzahlung hat die Steuerkommission Q._____ Beträge von CHF 6'453.00 und CHF 612.00 eingesetzt.

Gemäss den Kontoauszügen der Finanzverwaltungen R._____ und Q._____ hat die Rekurrentin im Jahr 2021 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 CHF 2'426.95 einbezahlt. Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 hat die Rekurrentin im Jahr 2021 CHF 4'000.00 bezahlt. Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 hat die Rekurrentin im Jahr 2021 schliesslich eine Einzahlung von CHF 26.45 getätigt. Insgesamt ergibt sich daraus ein Betrag von CHF 6'453.40 ($\text{CHF } 2'426.95 + \text{CHF } 4'000.00 + \text{CHF } 26.45$), den die Steuerkommission Q._____ für die bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern korrekt in die Mittelverwendung des Vermögensvergleichs eingesetzt hat.

Das Gleiche gilt für die direkte Bundessteuer 2019, für die die Rekurrentin im Jahr 2021 eine Einzahlung von CHF 611.90 geleistet hat. Auch dieser Betrag wurde mit CHF 612.00 richtig in den Vermögensvergleich eingefügt.

Bezüglich des Einwands der Rekurrentin ist darauf hinzuweisen, dass es sich gemäss der Natur des Vermögensvergleichs als Mittelflussrechnung bei diesen bezahlten Steuern nicht (allein) um solche handelt, welche die Steuerperiode 2021 betreffen. Stattdessen geht es um alle Steuerrechnungen, welche die Rekurrentin im Verlauf des Jahres 2021 bezahlt hat, unabhängig von der Steuerperiode. Deshalb irrt die Rekurrentin, wenn sie vorbringen lässt, sie habe im Jahr 2021 lediglich CHF 1'816.55 Steuern bezahlt, auch wenn diese Vorauszahlung aus der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 hervorgehen sollte (tatsächlich handelt es sich gemäss der definitiven Steuerveranlagung 2021 vielmehr um eine Umbuchung). In der Mittelflussrechnung des Vermögensvergleichs werden eben alle im betroffenen Jahr bezahlten Steuern berücksichtigt, nicht nur diejenigen der gleichen Steuerperiode.

11.5.3.

Für die Wohnungsmiete hat die Steuerkommission Q._____ CHF 48'000.00 eingesetzt. Dies beruhte auf den eigenen Angaben der Rekurrentin, wonach sie eine Wohnung für einen Mietzins von CHF 4'000.00 pro Monat angemietet habe. Anders als die Steuerkommission Q._____ geht die Rekurrentin jedoch davon aus, dass diese Wohnungsmiete nicht bei der Mittelverwendung zu berücksichtigen sei, da diese Ausgabe einerseits von ihrer Mutter, andererseits von ihrer Einzelfirma getragen worden sei.

Wie bereits dargelegt (vgl. oben Erw. 10.2.1.), hat die Rekurrentin nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass ein Anteil von CHF 3'700.00 der monatlichen Miete (CHF 44'400.00 pro Jahr) von ihrer Mutter bezahlt worden ist. Es ist nicht einmal klar, ob und wie lange die Mutter der Rekurrentin im Jahr 2021 tatsächlich in der Wohnung der Rekurrentin gelebt hat. Die Bargeldbezüge der Mutter der Rekurrentin bei der G._____ vom 4. Januar, 8. März, 13. April, 22. und 25. Mai, 6. und 29. Juni, 6. und 27. Juli, 16. und 31. August, 19. Oktober, 2. und 30. November sowie 21. Dezember 2021 lassen jedenfalls auf eine regelmässige physische Präsenz an ihrem Wohnsitz in V._____ schliessen, auch nach den chirurgischen Eingriffen im 2020. Dem Arztbericht vom 4. August 2020 lässt sich entnehmen ("Soziale Anamnese"), dass die Rekurrentin ihre Mutter bisher einmal wöchentlich besucht habe, und dass die Mutter von ihrer Schwester aus der Klinik abgeholt werde. Im Austrittsbericht vom 22. Dezember 2020 wird erwähnt, dass die Mutter seit mehreren Wochen in einem Pflegeheim in V._____ wohnhaft sei und eine Entlassung dorthin nach der geriatrischen Anschluss-Rehabilitation auch wieder geplant sei. Somit enthalten die eingereichten Arztberichte keine Hinweise auf einen Umzug der Mutter der Rekurrentin in die Schweiz im Jahr 2021. Die behaupteten Beiträge der Mutter an die von der Rekurrentin geschuldete Wohnungsmiete können vor diesem Hintergrund im Vermögensvergleich nicht berücksichtigt werden.

Die bereits im Veranlagungsverfahren eingereichte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben zeigt demgegenüber, dass die Rekurrentin einen Betrag von CHF 3'600.00 für "Miete Büro/Behandlung" ertragsmindernd in Abzug gebracht hat. Diese Aufwandposition wurde von der Vorinstanz akzeptiert. Damit wurde ein monatlicher Anteil von CHF 300.00 der Mietkosten bereits über den Umsatz der selbständigen Erwerbstätigkeit finanziert, was in das Ergebnis derselben und damit in den Vermögensvergleich eingeflossen ist. Folglich sind die in der Mittelverwendung eingesetzten Mietkosten von CHF 48'000.00 um CHF 3'600.00 auf CHF 44'400.00 zu senken.

11.5.4.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Lebenshaltungskosten im Vermögensvergleich mit CHF 14'600.00 eingesetzt. Dabei stützte sie sich auf das Schreiben der Rekurrentin vom 17. Mai 2024, mit dem diese jenen Betrag

selbst vorgebracht hatte. Grundsätzlich ist die Rekurrentin auf ihre eigenen Angaben zu behaften. Aus dem Schreiben vom 17. Mai 2024 ergibt sich jedoch auch, dass die Rekurrentin von monatlichen Lebenshaltungskosten von maximal CHF 1'200.00 ausgeht. Die Angabe von jährlich CHF 14'600.00 dürfte damit auf einem Rechenfehler beruhen.

Da auch die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" – die zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen hinzuzuziehen sind, soweit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind – für eine alleinstehende Person einen Grundbetrag von CHF 1'200.00 pro Monat vorsehen, ist von jährlichen Lebenshaltungskosten von CHF 14'400.00 auszugehen. Daran vermag auch das Vorbringen im Rekurs, die Lebenshaltungskosten seien aufgrund des Zusammenlebens mit der Mutter zu senken, nichts zu ändern, wurde doch dieses Zusammenleben – wie bereits ausführlich erläutert – in keiner Art und Weise nachgewiesen.

11.5.5.

Bezüglich Versicherungsprämien lässt die Rekurrentin im Rekurs geltend machen, diese betrügen nur CHF 6'255.00, nicht CHF 6'974.00. Dabei verkennt sie, dass die Steuerkommission Q._____ die Versicherungsprämien mit CHF 6'794.00 in den Vermögensvergleich eingesetzt hat, nachdem die Rekurrentin mit Schreiben vom 17. Mai 2024 selbst vorgebracht hatte, ihre Versicherungsprämien betrügen CHF 6'155.16 (Krankenkasse) und CHF 819.82 (Versicherungen). Gemäss Bestätigung der H._____ vom 9. Januar 2022 hat die Rekurrentin im Jahr 2021 Krankenkassenprämien von CHF 6'255.00 bezahlt. Diesem Betrag sind die übrigen Versicherungsprämien von CHF 819.82 hinzuzurechnen. Die Rekurrentin ist auf ihre im Veranlagungsverfahren gemachten Angaben zu behaften. Somit steigt der für Versicherungen aufgewendete Betrag auf CHF 7'075.00.

11.5.6.

Für die Mittelverwendung ergibt sich somit was folgt (Änderungen kursiv):

Mittelverwendung 2021	
Schuldenabnahme	9'438.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstattung	6'453.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	612.00
Wohnungsmiete	44'400.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	14'400.00
Private Versicherungsprämien	7'075.00
Total Mittelverwendung	82'378.00

11.6.

Bei einer Mittelherkunft von CHF 27'102.00 und einer Mittelverwendung von CHF 82'378.00 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 55'276.00. Da das Einkommensmanko praxisgemäss abzurunden ist (AGVE 2001 S. 208; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2012.212]), erfolgt eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 55'000.00.

Die ermessensweise Aufrechnung von CHF 64'400.00 gemäss Einspracheentscheid ist folglich um CHF 9'400.00 auf CHF 55'000.00 zu senken. Im gleichen Masse sinkt das steuerbare und satzbestimmende Einkommen der Rekurrentin von CHF 89'930.00 gemäss Einspracheentscheid um CHF 9'400.00 auf CHF 80'530.00, gerundet CHF 80'500.00. Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

12.

12.1.

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

12.2.

Die Rekurrentin obsiegt gemessen an ihren Anträgen zu rund 15 %. Sie hat daher 85 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

12.3.

Zudem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 11'700.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin 15 % mit CHF 150.00 (inkl. MWSt und Auslagen) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 80'500.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 1'000.00 zu 85 % mit CHF 850.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 150.00 (inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
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, 23. April 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche