

**3-RV.2021.116**

P 131

**Urteil vom 22. September 2022**

Besetzung      Präsident Heuscher  
Richter Mazzocco  
Richter Schorno  
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1      **A.** \_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.** \_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_  
vom 16. Juni 2021**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 21. Februar 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 112'584.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 448'937.00 veranlagt. Die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit sowie ein Teil der Einkünfte aus Liegenschaften wurden dabei nach Ermessen festgelegt.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 21. Februar 2020 erhob A. mit Schreiben vom 18. März 2020 Einsprache. Er stellte den Antrag, die Mieteinnahmen aus den Liegenschaften seien gemäss eingereichter Aufstellung zu berechnen. Zudem beanstandete er die veranlagten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

**3.**

Mit Einspracheentscheid vom 16. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 16. Juni 2021 (Zustellung am 18. Juni 2021) hat A. mit Rekurs vom 18. Juli 2021 (Postaufgabe am 21. Juli 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt sinngemäss den Antrag, der eingereichte Geschäftsabschluss sei als Basis der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu verwenden, wenn auch unter Hinzurechnung von CHF 12'800.00 (Spesen).

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 erstattet. Er beantragt ergänzend, die Mieteinnahmen aus den Liegenschaften seien gemäss seiner Aufstellung aus dem Einspracheverfahren zu veranlagen.

**7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. vorgenommen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Der Rekurrent hat den Rekurs vom 18. Juli 2021 persönlich unterzeichnet. Die Rekurrentin hat die Eingabe nicht unterzeichnet.

#### **2.2.**

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). 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]).

#### **2.3.**

Somit kommt der Rekurrentin, da keine getrennte Ehe vorliegt, im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Rekurrent betrieb im Jahr 2014 die Einzelunternehmung E., welche die Herstellung von und den Handel "... " bezweckt (vgl. Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 29. August 2022). Für das Jahr 2014 deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 126'722.00 und ein steuerbares Vermögen von CHF 35'021.00. Das Datenblatt zur Steuererklärung wurde am 6. Juli 2018 unterzeichnet. In der Steuererklärung wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten mit CHF 44'444.00 beziffert. Demgegenüber liegt den Vorakten ein offenbar im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nachgereichter Geschäftsabschluss 2014 vom 10. September 2018 bei, der für die selbständige Tätigkeit des Rekurrenten einen Verlust von CHF 41'325.05 ausweist.

### 3.2.

Die Steuerkommission Q. veranlagte die Rekurrenten für die Steuerperiode 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 112'584.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 448'937.00. Von der Deklaration der Rekurrenten wich sie dabei in folgenden Punkten ab:

	Veranlagung		Deklaration	
Eink. selbst. Haupterwerb	CHF	5'000.00	CHF	44'444.00
Einkünfte Liegenschaften	CHF	199'217.00	CHF	172'097.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	CHF	37'722.00	CHF	32'298.00
Beiträge Säule 3a	CHF	1'000.00	CHF	4'609.00
Vermögensverw.kosten	CHF	30.00	CHF	31.00
Wertschriften	CHF	4'875.00	CHF	1'343.00
Geschäftsaktiven	CHF	499'779.00	CHF	3'532.00
Schulden	CHF	2'125'517.00	CHF	2'039'654.00

Insgesamt senkte sie damit zwar das ursprünglich deklarierte steuerbare Einkommen der Rekurrenten von CHF 126'722.00 um CHF 14'138.00 (aufgerechnete Differenzen der Abweichungen zwischen Veranlagung und Deklaration: - CHF 39'444.00 + CHF 27'120.00 - CHF 5'424.00 + CHF 3'609.00 + CHF 1.00 = - CHF 14'138.00) auf CHF 112'584.00. Der nachgereichte Geschäftsabschluss der Einzelunternehmung des Rekurrenten, welcher statt des mit der Steuererklärung deklarierten Gewinns von CHF 44'444.00 einen Verlust von CHF 41'325.05 auswies, führte jedoch zu einem deklarierten Einkommen von CHF 40'953.00 (CHF 126'722.00 - CHF 44'444.00 - CHF 41'325.05). Gegenüber diesem (nachträglich) deklarierten steuerbaren Einkommen lag das veranlagte steuerbare Einkommen um CHF 71'631.00 höher.

Das steuerbare Vermögen der Rekurrenten erhöhte die Steuerkommission Q. von CHF 35'021.00 um CHF 413'916.00 (aufgerechnete Differenzen der Abweichungen zwischen Veranlagung und Deklaration: CHF 3'532.00 + CHF 496'247.00 - CHF 85'863.00 = CHF 413'916.00) auf CHF 448'937.00.

### 3.3.

Die in der Einsprache gestellten Anträge bezüglich Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit und Mieteinnahmen aus Liegenschaften wiederholte der Rekurrent im Rekurs. Die übrigen Abweichungen der Veranlagung von der Deklaration beanstandete der Rekurrent weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

Gegenstand der folgenden Erwägungen sind deshalb die ermessensweise Festlegung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie der Mieteinnahmen aus Liegenschaften. 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 Rekurrenten mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen haben (Erw. 6.). Schliesslich ist auf die Höhe der ermessensweisen Aufrechnung einzugehen (Erw. 7.).

#### **4.**

##### **4.1.**

###### **4.1.1.**

Im Veranlagungsverfahren liess das Gemeindesteueramt Q. den Rekurrenten mit Schreiben vom 20. Februar 2019 eine Vermögensvergleichsrechnung zukommen, aus der ein Einkommensmanko resultierte. Sie verlangte von den Rekurrenten eine Stellungnahme zum Vermögensvergleich sowie eine Erklärung bzw. einen belegmässigen Nachweis zum Einkommensmanko. Zudem forderte sie einen Nachweis der Mietzinseinnahmen mittels Mieterspiegel, Mietverträgen und Gutschriftsanzeigen des Bankkontos ein. Mit Schreiben vom 3. Juni 2019 wurden die Rekurrenten bezüglich dieser Aktenergänzung gemahnt.

Mit Schreiben vom 29. August 2019 versandte das Gemeindesteueramt eine weitere Aufforderung zur Aktenergänzung an die Rekurrenten. Diese sollten die Kontoblätter zur Buchhaltung 2014, sämtliche Einnahmen- und Ausgabenbelege 2014, das Kassabuch 2014 sowie die Gutschriftsanzeigen bezüglich der Mietzinseinnahmen 2014 einreichen. Diese Aufforderung wurde mit Schreiben vom 24. Oktober 2019 gemahnt.

###### **4.1.2.**

In der Abweichungsbegründung hielt die Steuerkommission Q. fest, dass im Veranlagungsverfahren das Kassabuch, sämtliche Einnahmen- und Ausgabenbelege sowie der Nachweis der Mietzinseinnahmen mittels Gutschriftsanzeigen einverlangt worden seien. Diese Unterlagen seien trotz Mahnung nicht eingereicht worden, weshalb die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Mietzinseinnahmen ermessensweise festgelegt worden seien.

#### **4.2.**

##### **4.2.1.**

Der Rekurrent führte in der Einsprache aus, er sei mit der Veranlagung 2014 nicht einverstanden. Er legte eine Liste mit fünf Mietern und gesamt-haften Mieteinnahmen von CHF 147'840.00 vor und stellte in Aussicht, einen Ordner mit Bankunterlagen dazu einzureichen. Zudem führte er aus, dass die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuererklärung deshalb nicht korrekt deklariert seien, weil er die Steuererklärung habe einreichen müssen, bevor der Geschäftsabschluss für das Jahr 2014 fertig gestellt worden sei. Die Erstellung des Geschäftsabschlusses für das Jahr 2014 sei ohnehin nur möglich gewesen, indem für das Konto Kasse die

Zahlen aus den Vorjahren übernommen worden seien. Eine Kassenführung sei (im 2014) nicht möglich gewesen.

#### **4.2.2.**

Im Einspracheverfahren verlangte das Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 7. September 2020 erneut die Bankunterlagen im Zusammenhang mit den Mietzinseinnahmen ein. Dazu erfolgte mit Schreiben vom 18. November 2020 eine Mahnung. Mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 9. März 2021 wurden (erneut) der Nachweis der Mietzinseinnahmen, sämtliche Kontoblätter zum Geschäftsabschluss 2014, das Kassabuch 2014 sowie sämtliche Einnahmen- und Ausgabenbelege zur selbständigen Tätigkeit für das Jahr 2014 eingefordert. Auch diese Aufforderung wurde mit Schreiben vom 23. April 2021 gemahnt.

#### **4.2.3.**

Im Einspracheentscheid begründete die Steuerkommission Q. die Abweisung der Anträge des Rekurrenten damit, dass die Rekurrenten weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren die geforderten Unterlagen eingereicht hätten. Deshalb sei zunächst eine (teilweise) Ermessensveranlagung vorgenommen worden. In der Folge hätten die Rekurrenten im Einspracheverfahren den Unrichtigkeitsnachweis mangels Unterlagen nicht erbracht, weshalb die Einsprache abzuweisen sei.

### **4.3.**

#### **4.3.1.**

Im Rekurs bringt der Rekurrent vor, er habe den Geschäftsabschluss für das Jahr 2014 erst im Jahr 2018 erstellt. Deshalb habe er die Steuererklärung 2014 ohne Abschluss eingereicht und diesen dann im September 2018 nachgereicht. Im Geschäftsabschluss seien einzig die Kassenbelege nicht erfasst, was sich nicht mehr ändern liesse. Die diesbezüglichen Zahlen seien deshalb "anhand der Erfahrungswerte von den Vorjahren" übernommen worden. Er sei damit einverstanden, wenn diese so zustande gekommenen Zahlen nicht akzeptiert und aufgerechnet würden. Jedoch seien die übrigen Aufwände wie Benzin- und Betriebsspesen als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen. Sein Vorschlag sei, zu dem Jahresergebnis gemäss seinem Geschäftsabschluss CHF 12'800.00 für nicht anerkannte Spesen hinzuzurechnen.

#### **4.3.2.**

In der Vernehmlassung vom 14. Oktober 2021 verweist das Gemeindesteueramt Q. auf den Einspracheentscheid und hält daran fest, dass sämtliche einverlangten Unterlagen trotz Aufforderung und Mahnung weder im Einsprache- noch im Veranlagungsverfahren eingereicht worden seien. Der verbuchte Verlust habe deshalb nicht überprüft werden können.

### **4.3.3.**

In der Replik wiederholt der Rekurrent, dass er die Quittungen für die Barzahlungen für das Geschäftsjahr 2014 bei Erstellung des Geschäftsabschlusses nicht habe verwenden können, da diese verbleicht und auch nicht mehr vollständig vorhanden gewesen seien. Deshalb sei der Abschluss 2014 bezüglich Kasse nicht mit den effektiven Zahlen, sondern mit Erfahrungszahlen aus dem Vorjahr erstellt worden. Die gewünschten Korrekturen der Mietzinseinnahmen habe er bereits im Einspracheverfahren verlangt und eine entsprechende Aufstellung eingereicht. Er akzeptiere zwar, dass man die auf Schätzungen basierenden Zahlen des Kontos Kasse nicht anerkenne, verstehe aber nicht, weshalb die übrigen Ausgaben nicht anerkannt würden und ein Gewinn von CHF 50'000.00 angenommen worden sei.

## **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]).

## **5.2.**

Die Rekurrenten haben mit der Steuererklärung Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von CHF 44'444.00 deklariert. Einen Geschäftsabschluss für das Einzelunternehmen reichten sie zwei Monate nach der Steuererklärung 2014 ein. Entgegen der Deklaration wies dieser Geschäftsabschluss einen Verlust von CHF 41'325.05 aus. Die Angaben der Rekurrenten waren somit widersprüchlich, weshalb sie berechtigterweise zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert wurden. Von diesen zusätzlich einverlangten Unterlagen reichten die Rekurrenten gemäss Vorakten trotz mehrfacher Aufforderungen und Mahnungen lediglich einen Teil der Kontoblätter zur Buchhaltung ein, nicht aber die Belege zur Buchhaltung, das Kassabuch und die Bankbelege zu den Mietzinseinnahmen. Zudem räumte der Rekurrent sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren selber ein, er habe dem Gemeindesteueramt Q. bereits im Veranlagungsverfahren mitgeteilt, dass für das Geschäftsjahr 2014 kein Kassabuch vorliege.

In einem Geschäft mit Papeteriewaren, wie es der Rekurrent im Jahr 2014 geführt hat, werden – wie auch vom Rekurrenten bestätigt – Handelswaren auch in bar bezahlt. Es liegt deshalb ein bargeldintensiver Geschäftsbetrieb vor, bei dem die korrekte Führung eines Kassabuchs für die Beurteilung einer ordnungsgemässen Buchführung entscheidend ist.

Die Rekurrenten haben im Veranlagungsverfahren die erforderlichen Unterlagen bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit und der Mietzinseinnahmen trotz Mahnung nicht eingereicht. Es lag kein Kassabuch und somit auch keine ordnungsgemässe Buchhaltung vor. Ebenso wenig wurden die Mietzinseinnahmen belegt. Damit konnte zur Ermittlung sowohl des steuerlich relevanten Erfolgs der Einzelunternehmung als auch der Einkünfte aus Liegenschaften grundsätzlich nicht auf die Aufzeichnungen der Rekurrenten abgestellt werden, weshalb diesbezüglich ein ungewisser Sachverhalt bestand. Nach erfolgter Mahnung lag unverändert ein Untersuchungsnotstand vor, weshalb die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren. Die Steuerkommission Q. hat die teilweise Ermessensveranlagung somit zu Recht 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 pflichtgemässen 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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 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.**

Der Rekurrent hat im Einspracheverfahren lediglich eine Aufstellung der Mietzinseinnahmen vorgelegt. Trotz mehrfacher Aufforderung und Mahnung durch das Gemeindesteuernamt Q. hat er diese Mietzinseinnahmen nie belegt. Zu den Einkünften aus der Einzelunternehmung hat er gemäss Vorakten im Einspracheverfahren überhaupt keine weiteren Unterlagen eingereicht. Im Einspracheverfahren hat er den Unrichtigkeitsnachweis damit klarerweise nicht erbracht.

### **6.2.2.**

Dem Rekurrenten wurde mehrfach angekündigt, dass fahrlässig oder vorsätzlich nicht eingereichte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden können (§ 194 Abs. 2 StG; vgl. die Mahnungen vom 18. November 2020 und 23. April 2021 im Einspracheverfahren sowie die Mahnungen vom 3. Juni 2019 und vom 24. Oktober 2019 im Veranlagungsverfahren). Der im Rekursverfahren eingereichte Geschäftsabschluss – der sich im Übrigen nicht von dem im Veranlagungsverfahren eingereichten Geschäftsabschluss unterscheidet, jedoch sämtliche Kontoblätter der Buchhaltung beinhaltet – ist deshalb

nicht zu berücksichtigen. Selbst wenn man die Geschäftsbuchhaltung hinzuziehen könnte, änderte dies jedoch nichts daran, dass diese aufgrund der fehlenden Kassenaufzeichnungen nicht ordnungsgemäss und deshalb als Grundlage für die Feststellung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht verwendbar ist. Für die behaupteten Mietzinseinnahmen hat der Rekurrent sodann zu keinem Zeitpunkt Belege eingereicht, obwohl dies nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht schwierig gewesen wäre, werden doch Mietzinse in der Regel über ein Bankkonto überwiesen, zu dem es Auszüge und Gutschriftsanzeigen gibt.

Zwar macht der Rekurrent geltend, es müssten mindestens gewisse geschäftliche Aufwendungen als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Der Rekurrent übersieht dabei, dass durch die fehlenden Aufzeichnungen der Barausgaben und -einnahmen nicht nur das Konto Kasse, sondern die gesamte Buchhaltung an einem schweren Mangel leidet. So sind z.B. die Erträge, wie der Rekurrent selber einräumt, klarerweise auch durch Barzahlungen entstanden. Betrachtet man aber die Ertragskonten 400 und 401 des Rekurrenten, so finden sich darauf (abgesehen von einer Abschlussbuchung am 31. Dezember 2014) nur Buchungen mit anderen Gegenkonten, nicht aber mit dem Gegenkonto Kasse. Das bedeutet entweder, dass keine Zahlung in bar erfolgt ist, was den klaren Aussagen des Rekurrenten sowie der allgemeinen Lebenserfahrung (in einer Papeterie) widerspricht, oder, dass die in den Konten 400 und 401 aufgeführten Buchungen nur einen Teil der gesamten Erträge darstellen. Da der Rekurrent die mehrfach eingeforderten Bankunterlagen sowie die übrigen Belege der Geschäftsbuchhaltung nicht eingereicht hat, lässt sich dies nicht überprüfen, genausowenig wie die übrigen für die Einzelunternehmung getätigten Ausgaben, weshalb diese nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden können. Dies liegt darin begründet, dass die Buchhaltung als Ganzes nicht glaubwürdig ist, und der Rekurrent während des gesamten Veranlagungs-, Einsprache- und Rekursverfahrens keinerlei Unterlagen oder Belege eingereicht hat, welche diese Mängel beseitigen könnten. Deshalb taugen nicht nur die Zahlen aus dem Konto Kasse, sondern die gesamten Buchungen des Geschäftsabschlusses 2014 nicht als Grundlage für die steuerliche Veranlagung.

### **6.2.3.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt noch bewiesen hat, dass die ermessensweise Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist. Damit ist es dem Rekurrenten nicht gelungen ist, die offensichtliche Unrichtigkeit der teilweisen Ermessensveranlagung nachzuweisen.

## **7.**

### **7.1.**

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso höher ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

### **7.2.**

#### **7.2.1.**

In ihrer Steuererklärung 2014 vom 6. Juli 2018 deklarierten die Rekurrenten das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten mit CHF 44'444.00. Der am 10. September 2018 nachgereichte Geschäftsabschluss der Einzelunternehmung des Rekurrenten wies demgegenüber einen Verlust von CHF 41'325.05 aus.

In der Vorperiode 2013 lagen die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten bei CHF 41'858.00. Dieser Gewinn war dem nachträglich eingereichten Geschäftsabschluss der Einzelunternehmung des Rekurrenten per 31. Dezember 2013 entnommen worden, nachdem zuvor eine Ermessensveranlagung ergangen war, welche die Rekurrenten durch Einreichung der Steuererklärung 2013 angefochten hatten. Die Veranlagung 2013 ist in Rechtskraft erwachsen.

Die Steuerkommission Q. hat die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten für die Steuerperiode 2014 auf CHF 5'000.00 geschätzt. Angesichts des Gewinns der Einzelunternehmung im Vorjahr, dem von den Rekurrenten zunächst deklarierten Gewinn von CHF 44'444.00 und dem gänzlichen Fehlen von zuverlässigen Buchhaltungsunterlagen hat sie mit der Festsetzung des Gewinns in dieser Höhe ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt. Im Übrigen irrt der Rekurrent, wenn er sich in der Replik darüber beklagt, dass in der Veranlagung ein Gewinn von CHF 50'000.00 angenommen worden sei.

#### **7.2.2.**

Die Einkünfte aus Liegenschaft haben die Rekurrenten in der Deklaration mit CHF 172'097.00 angegeben. Davon entfielen CHF 21'217.00 auf den

Eigenmietwert des selbstbewohnten Einfamilienhauses in Q. und CHF 150'880.00 (CHF 79'480.00 + CHF 71'400.00) auf die beiden Stockwerkeigentumseinheiten in S. (X-Strasse). In der Einsprache legte der Rekurrent demgegenüber eine Aufstellung mit gesamthaften Mieteinnahmen von CHF 147'840.00 vor. Abgesehen davon, dass diese Aufstellung nie belegt wurde, stimmt die Höhe der Mietzinseinnahmen nicht mit dem deklarierten Betrag von CHF 150'880.00 überein.

Die Steuerkommission Q. legte die Einkünfte aus Liegenschaften auf CHF 199'217.00 fest. Während sie den Eigenmietwert des Einfamilienhauses von CHF 21'217.00 aus der Deklaration übernahm, legte sie die Einkünfte aus dem Stockwerkeigentum in S. (X-Strasse, StWEG-Nr. aaa) auf CHF 105'000.00 und aus dem weiteren Stockwerkeigentum in S. (X-Strasse, StWEG-Nr. bbb) auf CHF 73'000.00 fest.

In der Vorperiode 2013 lagen die Einkünfte aus Liegenschaften bei CHF 198'817.00. Sie setzten sich zusammen aus dem Eigenmietwert des Einfamilienhauses von CHF 21'217.00, den Mietzinseinnahmen aus Stockwerkeigentum in S. (X-Strasse, StWEG-Nr. aaa) von CHF 105'600.00 und aus dem weiteren Stockwerkeigentum in S. (X-Strasse, StWEG-Nr. bbb) von CHF 72'000.00.

Die Steuerkommission Q. hat die teilweise Ermessensveranlagung bezüglich der Mietzinseinnahmen somit auf Erfahrungszahlen gestützt, was gesetzlich vorgesehen ist (§ 191 Abs. 3 StG). Sie hat die Mieteinnahmen aus den beiden Liegenschaften in S. gegenüber der Vorperiode (gesamthaft) lediglich um CHF 400.00 erhöht. Dies entspricht einer Erhöhung von deutlich weniger als einem Prozent der Mietzinseinnahmen. Die Steuerkommission Q. hat deshalb auch diesen Teil der ermessensweisen Schätzung pflichtgemäss vorgenommen.

### **7.2.3.**

Die teilweise Ermessensveranlagung ist in Bezug auf ihre Angemessenheit nicht zu beanstanden.

### **8.**

Zusammenfassend ist die teilweise Ermessensveranlagung bezüglich der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie der Mietzinseinnahmen aus Liegenschaften zu Recht erfolgt. Die Rekurrenten haben den Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht. Die Steuerkommission Q. hat die teilweise Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen. Der Rekurs ist abzuweisen.

**9.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten von den Rekur-  
renten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung aus-  
zurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 175.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'275.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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. September 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche