

**3-RV.2019.76**

P 98

**Urteil vom 21. Juli 2022**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                    Richter Schatzmann  
                    Richter Herzog  
                    Gerichtsschreiberin Bernhard

\_\_\_\_\_  
Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

vertreten durch JAG GmbH, c/o OBC Suisse AG, Europaallee 41,  
8004 Zürich

Rekurrentin 2      **B.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                         **vom 6. März 2019**  
                         betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 19. Dezember 2017 wurden A. und B. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 246'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden zum deklarierten "Reingewinn aus Einzelunternehmung" unter anderem CHF 154'000.00 als Einkommensmanko nach Vermögensvergleich hinzugerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 19. Dezember 2017 erhob A. mit Schreiben vom 8. Januar 2017 (richtig: 2018; Postaufgabe am 9. Januar 2018) Einsprache. Er beanstandete die Aufrechnung von CHF 154'000.00 aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich und stellte dazu eine detaillierte Begründung in Aussicht.

### **3.**

Mit Einspracheentscheid vom 6. März 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. In einer angepassten Vermögensvergleichsrechnung senkte sie das Einkommensmanko auf CHF 93'419.00 und das steuerbare Einkommen im gleichen Masse auf CHF 185'900.00.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 6. März 2019 (Zustellung am 18. März 2019) hat A. mit Rekurs vom 15. April 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt den Antrag, die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit seien von CHF 161'430.00 auf CHF 60'246.79 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. und beim Strassenverkehrsamt vorgenommen.

**8.**

Mit Schreiben vom 30. Mai 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. A. und B. sind dieser Aufforderung nachgekommen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Der Rekurs wurde von der Vertreterin des Rekurrenten eingereicht und von diesem mitunterzeichnet. Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteuernamt Q. die schriftliche Vollmacht eingefordert und erhalten (vgl. E-Mail vom 13. April 2022). Es handelt sich um eine undatierte Auskunftsvollmacht des Rekurrenten zugunsten seiner Vertreterin. Gemäss dieser Vollmacht erteilt der Vollmachtgeber dem Vollmachtnehmer das Recht, Einsicht in sämtliche Sachverhalte und Akten zu nehmen, die den Vollmachtgeber betreffen. Der Vollmachtnehmer ist nicht befugt, im Namen des Vollmachtgebers Rechtshandlungen vorzunehmen, Vergleiche abzuschliessen oder Rechtsmittel zu ergreifen.

Zwar ist die Einreichung eines Rekurses gemäss diesem Wortlaut nicht von der Vollmacht abgedeckt, jedoch hat der Rekurrent die Rekurschrift mitunterzeichnet. Damit hat er seinen Willen, die Vollmacht auf die Einreichung und weitere Behandlung des Rekurses zu erweitern, genügend kundgetan. Dass die (spätere) Replik nur von der Vertreterin alleine unterzeichnet wurde, schadet vor diesem Hintergrund nicht. Der Rekurrent hat der Vertreterin somit eine gültige Vollmacht für das Rekursverfahren erteilt, weshalb der Rekurs als durch ihn eingereicht gilt.

#### **2.2.**

Die Rekurrentin hat der Vertreterin demgegenüber keine Vollmacht erteilt und auch die Rekurschrift nicht mitunterzeichnet.

Jedoch üben Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, 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]).

Somit kommt der Rekurrentin, da der Rekurrent den Rekurs gültig eingereicht hat und keine getrennte Ehe vorliegt, im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

### 3.

#### 3.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2015 selbständig erwerbender Getränkehändler, die Rekurrentin Betriebsangestellte. Für die Steuerperiode 2015 deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 81'095.00, darin unter anderem eingeschlossen CHF 58'011.00 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Die Steuerkommission Q. veranlagte die Rekurrenten demgegenüber für die Steuerperiode 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 246'545.00, gerundet CHF 246'500.00. Von der Deklaration der Rekurrenten wich sie dabei in folgenden Punkten ab:

	Veranlagung	Deklaration
Reingewinn Einzeluntern.	CHF 58'011.00	CHF 58'011.00
Privatanteil Auto	CHF 4'200.00	
Privatanteil Kommunikation	CHF 1'000.00	
Privatanteil Naturalbezug	CHF 4'800.00	
Einkommensmanko nach Vermögensvergleich	CHF 154'000.00	
<b>Einkünfte selbst. Tätigkeit</b>	<b>CHF 222'011.00</b>	<b>CHF 58'011.00</b>
<b>Einkünfte Sozialversicher.</b>	<b>CHF 1'901.00</b>	<b>CHF 511.00</b>
<b>Berufskosten (öff. Verkehr)</b>	<b>CHF 996.00</b>	<b>CHF 1'056.00</b>

Insgesamt erhöhte sie damit das steuerbare Einkommen der Rekurrenten von CHF 81'095.00 um CHF 165'450.00 (CHF 4'200.00 + CHF 1'000.00 + CHF 4'800.00 + CHF 154'000.00 + CHF 1'390.00 + CHF 60.00) auf CHF 246'545.00.

#### 3.2.

Im nachfolgenden Einsprachverfahren reichten die Rekurrenten sowie die Vertreterin des Rekurrenten weitere Unterlagen ein. Aufgrund dieser Unterlagen berechnete die Steuerkommission Q. den Vermögensvergleich neu und gelangte zu einem verbleibenden Einkommensmanko von CHF 93'419.00. In der Folge senkte sie die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Rekurrenten unter Berücksichtigung der um CHF 60'581.00 tieferen Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich (CHF 154'000.00 ./ CHF 93'419.00) auf CHF 161'430.00. Die übrigen

Positionen der Veranlagung wurden im Einspracheentscheid nicht verändert, weshalb das steuerbare Einkommen der Rekurrenten im gleichen Masse von CHF 246'545.00 auf CHF 185'964.00 sank.

### **3.3.**

Die Einkünfte aus Sozialversicherung betragen gemäss der Bescheinigung über die Leistungen der Arbeitslosenversicherung vom 4. Januar 2016 CHF 1'901.00. Der deklarierte Betrag von CHF 511.00 entsprach dem für das Jahr 2015 ausbezahlten Betrag, die Differenz von CHF 1'390.00 zum veranlagten Betrag war ebenfalls im Jahr 2015, jedoch für das Jahr 2014, ausbezahlt worden. Steuerbar ist der gesamte im Jahr 2015 ausbezahlte Betrag von CHF 1'901.00, wie von der Steuerkommission Q. korrekt veranlagt.

Sowohl die (korrekte) Erhöhung der Einkünfte aus Sozialversicherung als auch die (unwesentliche) Kürzung der Berufsauslagen durch die Steuerkommission Q. wurden von den Rekurrenten weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren beanstandet, weshalb nicht weiter darauf einzugehen ist.

### **3.4.**

Umstritten und nachfolgend zu prüfen sind hingegen die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Zwar haben die Rekurrenten in der Einsprache lediglich die Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich bemängelt, im Rekurs beantragen sie jedoch eine Senkung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 161'430.00 auf CHF 60'246.79. Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen übersteigt die im Einspracheentscheid neu festgelegte Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich von CHF 93'419.00. Nachfolgend zu prüfen sind deshalb – nach Darlegung des Sachverhalts und der Parteivorbringen (Erw. 4.) – sämtliche im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit getätigten Aufrechnungen, demnach die Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich (Erw. 5. bis 8.) sowie die Aufrechnungen Privatanteil Auto (Erw. 10.), Privatanteil Kommunikation (Erw. 11.) und Privatanteil Naturalbezug (Erw. 12.).

## **4.**

### **4.1.**

Das Gemeindesteueramt Q. hat im Veranlagungsverfahren gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung ein Einkommensmanko von zunächst CHF 162'148.00 ermittelt. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2016 forderte das Gemeindesteueramt Q. die Rekurrenten dazu auf, weitere Unterlagen einzureichen. Gleichzeitig liess es den Rekurrenten die obengenannte Vermögensvergleichsrechnung zukommen und verlangte eine Erklärung zum Einkommensmanko. In der Folge erging mit Datum vom 2. Februar 2017 ein weiteres Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. – wieder unter

Beilage der Vermögensvergleichsrechnung mit dem Einkommensmanko von CHF 162'148.00 –, in dem die ausstehenden Unterlagen eingefordert und gemahnt wurden. Ein Fristerstreckungsgesuch der Rekurrenten beantwortete das Gemeindesteuernamt Q. mit einer letzten Mahnung vom 27. April 2017, in der den Rekurrenten eine Frist bis zum 30. Mai 2017 zur Einreichung der geforderten Unterlagen gewährt wurde. Im Verlauf des Veranlagungsverfahrens reichten die Rekurrenten ausweislich der Akten verschiedene Kontoauszüge und eine handschriftliche Bestätigung, wonach kein weiteres Einkommen und kein Vermögen im Ausland vorliege, ein.

In der Folge erging die Veranlagung vom 19. Dezember 2017. Die Abweichungsbegründung enthielt eine (angepasste) Vermögensvergleichsrechnung mit einem Einkommensmanko von CHF 153'419.00. Die (aufgerundete) Aufrechnung von CHF 154'000.00 aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleichsrechnung wurde unter der Rubrik "Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit" aufgeführt und erfolgte – auch ohne entsprechende Kennzeichnung seitens der Steuerkommission Q. – ermessensweise. In der Abweichungsbegründung verwies die Steuerkommission Q. auf die (angepasste) Vermögensvergleichsrechnung und führte aus, das Einkommensmanko sei im Veranlagungsverfahren trotz Aufforderung und Mahnung nicht erklärt worden. Zudem sei das Bankkonto C. IBAN A im Vorjahr nicht im Wertschriftenverzeichnis enthalten gewesen. Schliesslich sei die Beweiskraft der Buchführung anzuzweifeln, da die verlangten Kontenblätter nicht eingereicht worden seien und der Saldo des Bankkontos (in der eingereichten Bilanz) nicht mit dem Saldo der Bankbescheinigung übereinstimme.

#### **4.2.**

In der gegen die Veranlagung erhobenen Einsprache vom 8. Januar 2017 (richtig: 2018) erklärte der Rekurrent, er sei mit der Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleichsrechnung nicht einverstanden, und verlangte für die Begründung der Einsprache eine Fristverlängerung bis zum 15. Dezember 2018. Er benötige Zeit, um alle relevanten Unterlagen zu sammeln und ziehe in Erwägung, die Buchhaltung 2015 nochmals zu erfassen. Im Schreiben vom 16. Januar 2018 führte das Gemeindesteuernamt Q. aus, dass der Hinweis in der Einsprache, es werde eine Begründung nachgereicht, bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht genüge. Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sei mit entsprechenden Unterlagen zu dokumentieren. Deshalb seien bis zum 15. Februar 2018 ein schriftlicher Nachweis über die Finanzierung des Liegenschaftskaufes S. sowie eine detaillierte Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung für das Steuerjahr 2015 einzureichen.

Die Rekurrenten haben im Rekursverfahren ein Schreiben vom 14. Februar 2018 eingereicht, mit dem der Rekurrent zum Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 16. Januar 2018 Stellung genommen hat. Dieses Schreiben ist in den Akten des Gemeindesteueramtes Q. nicht enthalten. Auf Anfrage des Spezialverwaltungsgerichts hat das Gemeindesteueramt Q. bestätigt, dass kein Schreiben des Rekurrenten vom 14. Februar 2018 vorliegt.

Am 20. April 2018 erging eine letzte Mahnung an die Rekurrenten, die zusätzlichen Unterlagen innert zwanzig Tagen einzureichen. In der Folge meldete sich der Rekurrent mit Schreiben vom 8. Mai 2018 unter Beilage eines Schreibens seiner Vertreterin. Das Schreiben des Rekurrenten vom 8. Mai 2018 weist – abgesehen vom Datum und vom letzten Satz – den gleichen Inhalt auf wie das vorerwähnte Schreiben des Rekurrenten vom 14. Februar 2018. Er weist darin auf einen Liegenschafts Kauf im Jahr 2015 hin und verweist auf verschiedene Kontoauszüge sowie auf eine "Übersicht (...) mit den dazugehörigen Bankbelegen oder Kassen belegen." Damit ist offenbar die Aufstellung der Rekurrenten "Einzahlung auf das Privatkonto bbb / Kauf Haus Total CHF 87'500.- + CHF 20'000.-(Zahlung an E.: Reservation Kaufvertrag)" gemeint. Zwar ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob dem Schreiben vom 8. Mai 2018 (weitere) Unterlagen beigelegt waren, bzw. welche Unterlagen dies waren, jedoch finden sich in den Einspracheakten Hinweise auf im Verlaufe des Einspracheverfahrens gelieferte Erklärungen des Rekurrenten bzw. seiner Vertreterin zum Einkommensmanko und (weitere) eingereichte Kontoauszüge.

Mit Schreiben vom 16. November 2018 reduzierte das Gemeindesteueramt Q. das Einkommensmanko nach Vermögensvergleichsrechnung aufgrund der von der Vertreterin des Rekurrenten eingereichten Unterlagen um CHF 60'000.00 auf CHF 93'419.00. Gleichzeitig forderte es die Rekurrenten auf, zum verbleibenden Einkommensmanko Stellung zu nehmen und weitere Unterlagen einzureichen. Gemäss Einspracheentscheid wurden nach der Aufforderung vom 16. November 2018 keine weiteren Unterlagen eingereicht. In der Folge erging der Einspracheentscheid, welcher die Aufrechnung von CHF 93'419.00 mit einem in dieser Höhe (weiterhin) bestehenden Einkommensmanko aus Vermögensvergleich begründete.

#### **4.3.**

Im Rekurs liess der Rekurrent ausführen, die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit lägen nicht bei CHF 161'430.00, sondern lediglich bei CHF 60'246.79 (richtig: CHF 60'246.78 gemäss Erfolgsrechnung). Die Debitorenverwaltung werde seit 2013 lückenlos und chronologisch geführt. Der Umsatz im Jahr 2016 habe bei CHF 249'467.90, der Reingewinn bei CHF 60'246.78 gelegen. Der Vermögenszuwachs seit 2015 sei hauptsächlich dem Verkauf und dem Kauf einer Wohnung geschuldet. Im Jahr 2015



sei eine Anzahlung für eine neu gekaufte Wohnung von CHF 20'000.00 erfolgt. Gleichzeitig sei die Hypothek bei der C. um CHF 60'000.00 erhöht worden.

In der Vernehmlassung verwies das Gemeindesteueramt Q. auf den Einspracheentscheid vom 6. März 2019 und brachte keine neuen Argumente vor.

In der Replik liess der Rekurrent erneut ausführen, dass der veranlagte Reingewinn unrealistisch sei. Im Übrigen verwies er auf die Rekursschrift und auf den aus Debitorenrechnungen ersichtlichen Umsatz.

## **5.**

### **5.1.**

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).

### **5.2.**

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

### **5.3.**

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, abzuführen, 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).

#### **5.4.**

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]).

#### **6.**

Vorliegend haben die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren mehrfach die Möglichkeit erhalten, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen. Die erste Aufforderung zur Aktenergänzung vom 12. Dezember 2016 wurde zweimal gemahnt. Zwar wurde den Rekurrenten jeweils der Vermögensvergleich zur Stellungnahme zugestellt, der ein Einkommensmanko von CHF 162'148.00 auswies, weshalb die Rekurrenten die der Veranlagung zugrunde liegende Vermögensvergleichsrechnung (mit einem Einkommensmanko von CHF 153'419.00) im Veranlagungsverfahren nicht gesehen haben. Jedoch unterscheiden sich die beiden Vermögensvergleichsrechnungen nur in zwei Positionen (Wertschriften und Schulden), zudem wurde die den Rekurrenten zur Stellungnahme zugesandte Vermögensvergleichsrechnung insgesamt zu ihren Gunsten verändert. Vor diesem Hintergrund hatten die Rekurrenten bereits im Veranlagungsverfahren genügend Gelegenheit, sich zum Vermögensvergleich insgesamt sowie zu den einzelnen Positionen desselben zu äussern. Eingereicht haben die Rekur-

renten verschiedene Kontoauszüge sowie eine handschriftliche Bestätigung bezüglich nicht vorhandenem Einkommen und Vermögen im Ausland. Sie haben somit nur einen Teil der vom Gemeindesteuernamt Q. verlangten Akten (es fehlten insbesondere die Kontoblätter zur selbständigen Erwerbstätigkeit, vgl. Abweichungsbegründung) eingereicht. Damit konnten die Rekurrenten das aus der Vermögensvergleichsrechnung resultierende Einkommensmanko nicht erklären.

Die Steuerkommission Q. hat somit, da die Rekurrenten trotz Mahnung das Einkommensmanko nicht begründen konnten, zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

## **7.**

### **7.1.**

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).

### **7.2.**

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).

### **7.3.**

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).

#### **7.4.**

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).

#### **8.**

##### **8.1.**

Der Rekurrent hat seine Einsprache nicht begründet, worauf das Gemeindesteueramt Q. ihn auf die Begründungspflicht hinwies und unter Fristansetzung weitere Unterlagen einforderte. Die Rekurrenten reagierten zwar nicht auf diese Aufforderung: Das im Rekursverfahren eingereichte Schreiben vom 14. Februar 2018 (welches dem Gemeindesteueramt nicht vorlag und den gleichen Inhalt hat wie das dem Gemeindesteueramt vorliegende Schreiben vom 8. Mai 2018) wurde offensichtlich mit falschem Datum nacherstellt. Das Gemeindesteueramt Q. setzte den Rekurrenten jedoch mit Schreiben vom 20. April 2018 eine weitere 20-tägige Frist. Innerhalb dieser Frist ging das Schreiben des Rekurrenten und seiner Vertreterin vom 8. Mai 2018 mit weiteren Erklärungen ein. Die Rekurrenten haben somit innert letzter ihnen vom Gemeindesteueramt Q. gesetzter Frist reagiert und den Unrichtigkeitsnachweis angetreten, weshalb es richtig war, trotz der ursprünglich fehlenden Begründung auf die Einsprache einzutreten.

##### **8.2.**

In der Folge ist zu prüfen, ob den Rekurrenten der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung gelungen ist. Dazu wird die Vermögensvergleichsrechnung vor dem Hintergrund der Einwände der Rekurrenten untersucht. Gleichzeitig ist zu überprüfen, ob die Steuerkommission Q. ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

##### **8.3.**

Die Aufrechnung der Steuerkommission Q. von CHF 154'000.00 im Veranlagungsverfahren beruhte auf folgender Vermögensvergleichsrechnung:

<b>Vermögensentwicklung im 2015</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>31.12.2015</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	8'245.00	171'706.00
Übrige Vermögenswerte, Anzahlung Liegenschaft S.	0.00	111'400.00
<b>Liegenschaften</b>		
<b>Privatliegenschaften</b>		
- AG/Q., Y-Weg 11	269'300.00	269'300.00
<b>Betriebsvermögen selbst. Erwerbender</b>		
- Geschäftsaktiven: AG/Q. F.	38'658.00	23'639.00
Schulden	-348'462.00	-404'822.00
<b>Reinvermögen</b>	<b>-32'259.00</b>	<b>171'223.00</b>
Vermögenszunahme		203'482.00
<b>Mittelherkunft im 2015</b>		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		95'651.00
Liegenschaftsunterhaltskosten		-2'460.00
Berufskosten		-5'966.00
Schuldzinsen		-7'052.00
Beiträge Säule 3a		-5'326.00
Vermögensverwaltungskosten		0.00
Krankheits- und Unfallkosten		-309.00
Massgebendes Einkommen		74'538.00
<b>Total Mittelherkunft</b>		<b>74'538.00</b>
<b>Mittelverwendung im 2015</b>		
Vermögenszunahme		203'482.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.		-2'178.00
Bezahlte direkte Bundessteuern inkl. Rückerstattung		253.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		22'400.00
Private Versicherungsprämien		4'000.00
<b>Total Mittelverwendung</b>		<b>227'957.00</b>
<b>Einkommens-Manko pro Jahr</b>		<b>-153'419.00</b>

Im Einspracheentscheid berücksichtigte die Steuerkommission Q. zwei gegenüber den Rekurrenten bestehende Darlehensforderungen von CHF 40'000.00 und CHF 9'000.00 als Erhöhung der Schulden bzw. als Reduktion der Vermögenszunahme. Die Vermögenszunahme sank weiter um CHF 11'000.00, den Saldo des D. Kontos IBAN B per 31. Dezember 2014, welches im Wertschriftenverzeichnis des Vorjahres nicht enthalten war. Durch die um insgesamt CHF 60'000.00 verminderte Vermögenszunahme sank die Mittelverwendung und infolgedessen das Einkommensmanko im gleichen Masse auf CHF 93'419.00.

#### 8.4.

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2015 betrifft, so hat die Steuerkommission Q. das Total der Wertschriften per 31. Dezember 2015 von CHF 171'706.00 der Veranlagung 2015 entnommen. Unter Ziffer 30.1 ("Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis") setzt sich der genannte Betrag zusammen aus den "Wertschriften und Guthaben inkl.

Geschäft" von CHF 103'706.00 und dem "Darlehen an Tochter für Hauskauf" von CHF 68'000.00. Die erste Position entspricht den deklarierten Wertschriften von CHF 99'613.00 zuzüglich dem Guthaben auf dem Geschäftskonto per Ende 2015 von CHF 4'093.00. Dies ist deshalb richtig, weil das genannte Guthaben in den nachfolgend aufgeführten Geschäftsaktiven nicht enthalten ist. Die Geschäftsaktiven wurden im Vermögensvergleich (und in der Veranlagung) nämlich mit CHF 23'639.00 aus der Bilanz 2015 des Einzelunternehmens "F." übernommen. Der in dieser Bilanz aufgeführte Saldo des Bankkontos von CHF 0.00 stimmt jedoch nicht mit dem gemäss eingereichtem Geschäftskontoauszug (D. Konto IBAN D, lautend auf F.) ausgewiesenen Schlussaldo per 31. Dezember 2015 von CHF 4'092.89 überein. Deshalb musste das geschäftliche Bankguthaben an anderer Stelle hinzugerechnet werden.

Im (deklarierten und veranlagten) Wertschriftenverzeichnis 2014, dessen Steuerwert in den Vermögensvergleich übernommen wurde, waren das C. Konto der Rekurrentin (IBAN E; Steuerwert CHF 100.00) sowie der anteilige Vermögenswert der Stockwerkeigentümergeinschaft Y-Weg 11+13, T., von CHF 8'145.00 aufgeführt. In der Steuererklärung 2015 deklarierten die Rekurrenten zwei weitere Bankkonten (IBAN F und IBAN A), die in der Deklaration 2014 nicht enthalten waren. Ebenso reichten sie im Veranlagungsverfahren Unterlagen zu einem vierten Bankkonto ein (IBAN B), das weder in der Steuererklärung 2014 noch in der Steuererklärung 2015 genannt worden war. Ausweislich der den Akten beiliegenden Jahreskontoauszüge dieser drei Konten existierten diese bereits am 1. Januar 2015. Der Anfangssaldo per 1. Januar 2015 entspricht dabei jeweils dem Schlussaldo per 31. Dezember 2014. Von diesen drei Schlussalden (CHF 5'500.91 [IBAN F], CHF 5'492.87 [IBAN A] und CHF 11'000.47 [IBAN B]) wurde lediglich der Betrag von CHF 11'000.00 im Vermögensvergleich berücksichtigt (vgl. oben Erw. 8.3.). Die anderen beiden Beträge (CHF 5'500.91 + CHF 5'492.87 = CHF 10'994.00) sind weder in der Veranlagung 2014 noch in der darauf basierenden Vermögensvergleichsrechnung enthalten. Die Wertschriften der Rekurrenten per Ende 2014 sind deshalb im Vermögensvergleich um CHF 10'994.00 zu erhöhen. Im gleichen Masse sinkt die Vermögenszunahme. Der Vollständigkeit halber ist auch der Endsaldo des Kontos IBAN B per 31. Dezember 2015 von CHF -10.83 vom Vermögen der Rekurrenten abzuziehen.

Ergänzend ist an dieser Stelle festzuhalten, dass das Geschäftskonto IBAN D in der Steuerperiode 2014 im Wertschriftenverzeichnis mit CHF 0.00 deklariert und veranlagt war. Dies entspricht nicht den Tatsachen, bestand gemäss Jahreskontoauszug auf dem Geschäftskonto per 1. Januar 2015 (und somit auch per 31. Dezember 2014) doch ein Guthaben von CHF 4'864.95. Dieses Guthaben war jedoch (anders als das Guthaben per 31. Dezember 2015) in der Bilanz des Einzelunternehmens korrekt aufgeführt und war in der Veranlagung 2015 in den aus der Bilanz

übernommenen Geschäftsaktiven (Ziffer 32.2) enthalten. Das geschäftliche Bankguthaben per Ende 2014 ist deshalb im (auf der Veranlagung 2014 basierenden) Vermögensvergleich unter der Position Geschäftsaktiven mitumfasst und braucht in der Position Wertschriften nicht berücksichtigt zu werden.

Das an die Tochter der Rekurrenten gewährte Darlehen von CHF 68'000.00 wurde sodann von den Rekurrenten nicht deklariert. Es ist jedoch in der Veranlagung im Vermögen enthalten (Ziffer 30.1 "Darlehen an Tochter für Hauskauf") und wurde in den Vermögensvergleich übernommen. Gemäss Auskunft des Gemeindesteueramtes Q. ist das Darlehen bei der Tochter der Rekurrenten in den Steuerakten als Schuld aufgeführt (vgl. E-Mail vom 17. Mai 2022). Zudem ist die Gutschrift von CHF 68'000.00 seitens der Rekurrenten auf dem C. Sparkonto (IBAN C) der Tochter G. ersichtlich (vgl. [...] Auszug vom 6. August 2015 mit der Gutschrift vom 1. Juli 2015). Das an die Tochter gewährte Darlehen gehört als Forderung der Rekurrenten zu deren Vermögen.

Die zum Vermögen der Rekurrenten per Ende 2015 gehörende "Anzahlung Liegenschaft S." ergibt sich aus der Grundbuchmeldung des Grundbuchamtes U. mit der Tagebuchnummer aaa bezüglich dem Kauf einer Stockwerkseinheit in S. sowie dem Auszug aus dem dazugehörenden Kaufvertrag. Gemäss diesem Auszug wird der Kaufpreis von CHF 557'000.00 (teilweise) getilgt durch Anrechnung der bereits geleisteten Anzahlung von CHF 20'000.00 sowie durch eine weitere Zahlung von CHF 91'400.00, die innert fünf Tagen nach Vertragsunterzeichnung zu leisten ist. Da der Vertrag gemäss Grundbuchmeldung am 16. Dezember 2015 abgeschlossen wurde, müssen im Jahr 2015 insgesamt CHF 111'400.00 als Vorleistung an die Verkäuferin geflossen sein. In dieser Höhe besteht ein Guthaben der Rekurrenten, das zu ihrem Vermögen gehört. Daran ändert nichts, dass die Aufstellung der Rekurrenten ("Einzahlung auf das Privatkonto bbb (...)") / offenbar Beilage zum Schreiben vom 8. Mai 2018) mit einem Gesamtbetrag von CHF 107'500.00 zu einem leicht tieferen Ergebnis gelangt, zumal der Rekurrent selber und auch die Vertreterin einräumen, dass die buchhalterischen Aufzeichnungen aus dem Jahre 2015 (die Liegenschaft wurde zum Teil mit entnommenem Geschäftsvermögen finanziert) teilweise nicht nachvollziehbar sind bzw. nacherfasst werden mussten.

Der Wert der Privatliegenschaft hat sich sodann zwischen Ende 2014 und Ende 2015 nicht verändert, weshalb er für die Vermögenszunahme nicht massgebend ist, und die Geschäftsaktiven wurden aus den eingereichten Bilanzen übernommen. Die Schulden entsprechen für beide Stichdaten den veranlagten (2014) bzw. ausgewiesenen (2015) privaten Schulden zuzüglich der jeweiligen deklarierten Geschäftsschulden. Dass die Geschäftsschulden 2015 von CHF 12'821.60 im Vermögensvergleich (zu

Recht) berücksichtigt wurden, in der Veranlagung 2015 jedoch nicht, spielt bei einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 keine Rolle.

Was schliesslich die im Einspracheverfahren vorgenommenen Anpassungen des Vermögensvergleichs betrifft (vgl. oben Erw. 8.3.), so wurde bereits erwähnt, dass der Saldo des Kontos IBAN B per 31. Dezember 2014 von CHF 11'000.00 zu Recht als Vermögensbestandteil per Ende Jahr 2014 berücksichtigt wurde. Dass Sohn H. dem Rekurrenten am 24. Dezember 2015 ein Darlehen von CHF 40'000.00 gewährt hat, welches diese am 30. Dezember 2016 zurückbezahlt haben, ist sodann durch die Bankauszüge belegt (vgl. Kontoauszüge per 31. Dezember 2015 zum Konto des Rekurrenten IBAN A sowie per 31. Dezember 2016 zum C. [...] Sparkonto ccc, lautend auf H.), weshalb es richtig war, diesen Betrag als Schuld der Rekurrenten per Ende 2015 vermögensmindernd zu berücksichtigen. Die Steuerkommission Q. hat im Vermögensvergleich auch ein dem Rekurrenten gewährtes Darlehen von CHF 9'000.00 als Schuld der Rekurrenten per Ende 2015 aufgeführt. Zu diesem Darlehen liegt ein mit "Dezember 2015" datierter Vertrag vor, in dem als Geldgeber "I., X-Strasse 46 R." genannt wird. Im Einspracheverfahren hat das Gemeindesteueraamt Q. die Rekurrenten unter Bezugnahme auf den Darlehensvertrag aufgefordert, die korrekte Adresse des Darlehensgebers mitzuteilen, da die Gemeinde "R." nicht existiert. Die Rekurrenten haben in der Folge keine weiteren Informationen zum Darlehensgeber oder einen anderen Nachweis des Darlehens (z.B. Bankbelege) beigebracht. Auch die vorliegenden Bankauszüge der oben genannten vier privaten Konten der Rekurrenten sowie des Geschäftskontos enthalten keine Überweisung seitens des Darlehensgebers von CHF 9'000.00 im Dezember 2015. Vor diesem Hintergrund kann das Darlehen im Vermögensvergleich nicht zu den Schulden der Rekurrenten hinzugerechnet werden.



Insgesamt ergibt sich für die Vermögensentwicklung 2014 was folgt:

<b>Vermögensentwicklung im 2015</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>31.12.2015</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	8'245.00	171'706.00
In den Veranlagungen 2014/2015 nicht enthaltene Schlussalden von Bankkonten:		
IBAN B	11'000.00	-11.00
IBAN F	5'501.00	
IBAN A	5'493.00	
Übrige Vermögenswerte, Anzahlung Liegenschaft S.	0.00	111'400.00
<b>Liegenschaften</b>		
<b>Privatliegenschaften</b>		
- AG/Q., Y-Weg 11	269'300.00	269'300.00
<b>Betriebsvermögen selbst. Erwerbender</b>		
- Geschäftsaktiven: AG/Q. F.	38'658.00	23'639.00
Schulden	-348'462.00	-404'822.00
Darlehen vom Sohn		-40'000.00
<b>Reinvermögen</b>	<b>-10'265.00</b>	<b>131'212.00</b>
Vermögenszunahme		141'477.00

### 8.5.

Bezüglich der Mittelherkunft im Jahr 2015 hat die Steuerkommission Q. das Total der Einkünfte (ohne Liegenschaften) mit CHF 95'651.00 berechnet, indem sie die Einkünfte aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 35'737.00, die Leistungen aus Arbeitslosenversicherung von CHF 1'901.00, den Wertschriftenertrag von CHF 2.00 sowie den deklarierten Reingewinn aus Einzelunternehmung von CHF 58'011.00 addiert hat. Nicht berücksichtigt bei der Mittelherkunft hat sie die aufgerechneten Privatanteile Auto (CHF 4'200.00) Kommunikation (CHF 1'000.00) und Naturalbezug (CHF 4'800.00), obwohl diese den Reingewinn des Einzelunternehmens tatsächlich erhöhen. Dies ist folgerichtig, wurden diese Aufrechnungen doch auch nicht bei den (aus der Bilanz unverändert übernommenen) Geschäftsaktiven berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der Privatanteile sowohl bei den Geschäftsaktiven (mit einer Erhöhung der Vermögenszunahme und somit der Mittelverwendung) als auch bei der Mittelherkunft hätte das Einkommensmanko nicht verändert. Richtig ist auch, den Eigenmietwert bei den Einkünften nicht zu berücksichtigen, da es sich dabei nicht um in der Steuerperiode tatsächlich zugeflossene Mittel handelt.

Vom Total der Einkünfte hat die Steuerkommission Q. die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 2'460.00, die Berufskosten von CHF 5'966.00, die Schuldzinsen von CHF 7'052.00, die Beiträge an die Säule 3a von CHF 5'326.00 sowie die Krankheits- und Unfallkosten von

CHF 309.00 abgezogen. Gemäss Deklaration sind keine Vermögensverwaltungskosten angefallen, weshalb hierfür kein Abzug gewährt wurde. Die Schuldzinsen, die Beiträge an die Säule 3a und die Krankheits- und Unfallkosten wurden den Beilagen zur Steuererklärung (korrekt) entnommen. Bei den Liegenschaftsunterhaltskosten sowie bei einem Teil der Berufskosten (Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 2'970.00 und Pauschalabzug von CHF 2'000.00) handelt es sich um Pauschalbeträge. Hierbei ist zu beachten, dass beim Vermögensvergleich nur in der Steuerperiode beglichene Aufwendungen angerechnet werden dürfen. Pauschalabzüge sind grundsätzlich zu streichen und durch die effektiven Ausgaben zu ersetzen. So sind die pauschalen Berufskosten bei der Mittelverwendung (bzw. bei der Berechnung der Mittelherkunft) nicht zu berücksichtigen (SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2019.186]; RGE vom 20. Januar 2011 [3-RV.2010.71]). Das Gleiche gilt für die pauschal berechneten Liegenschaftsunterhaltskosten. 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 (SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2019.186]; RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2005.50001]; zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen). Dies ist vorliegend der Fall: Die Rekurrenten hatten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren mehrmals die Gelegenheit, zu den einzelnen Positionen des Vermögensvergleichs Stellung zu nehmen. Auch die für den Einspracheentscheid massgebende Vermögensvergleichsrechnung war ihnen zur Stellungnahme zugesandt worden. Dennoch haben sie sich zu keinem Zeitpunkt zu einzelnen Positionen des Vermögensvergleichs geäußert, sondern sich stets auf Ausführungen zum Geschäftsergebnis der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten beschränkt. Deshalb ist das Vorgehen der Steuerkommission Q., für die genannten Abzüge Pauschalbeträge einzusetzen, nicht zu beanstanden.

Die Mittelherkunft verbleibt somit unverändert beim Gesamtbetrag von CHF 74'538.00.

#### **8.6.**

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so lag die von der Steuerkommission berechnete Vermögenszunahme bei CHF 203'482.00 (im Veranlagungsverfahren) bzw. CHF 143'482.00 (gemäss Einspracheentscheid). Von der Vermögenszunahme hat die Steuerkommission die Rückerstattung der Kantons- und Gemeindesteuern von CHF 2'178.00 abgezogen und für bezahlte direkte Bundessteuern (inkl. Rückerstattung) CHF 253.00 hinzugerechnet. Weiter hat sie CHF 22'400.00 für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit und CHF 4'000.00 für private Versicherungsprämien eingesetzt und ist damit insgesamt zu einer Mittelverwendung von CHF 227'957.00 (Veranlagung) bzw. 167'957.00 (Einspracheentscheid) gelangt.

Die Vermögenszunahme ist dementsprechend auf CHF 141'477.00 zu senken (vgl. oben Erw. 8.4.). Die rückerstatteten bzw. bezahlten Steuern sind zutreffend eingesetzt worden (vgl. Telefonnotizen vom 5. und vom 6. Juli 2022 mit der Finanzverwaltung Q.).

Zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen wird sodann, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind, regelmässig auf das Kreisschreiben des Obergerichts "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Fassung vom 21. Oktober 2009)" abgestellt. Danach betragen die Lebenshaltungskosten für die Rekurrenten CHF 20'400.00. Die Steuerkommission Q. hat diesen Betrag um rund 10 % erhöht. In das Ermessen der Vorinstanz wird nicht eingegriffen, zumal die Rekurrenten die eingesetzten Lebenshaltungskosten nie bestritten, sich nicht einmal dazu geäußert haben.

Bei den privaten Versicherungsprämien handelt es sich um einen Pauschalbetrag. Hierzu gilt das oben (vgl. Erw. 8.5.) erwähnte Prinzip, wonach Pauschalabzüge zu streichen und grundsätzlich durch die effektiv bezahlten Beträge zu ersetzen sind. Im Gegensatz zu den tatsächlich aufgewendeten Berufskosten und den Liegenschaftsunterhaltskosten sind die Versicherungsprämien (bzw. mit den Krankenkassenprämien zumindest ein wesentlicher Teil davon) in der Steuererklärung der Rekurrenten ausgewiesen. Sie betragen (jeweils nach Prämienverbilligung) CHF 3'419.40 für den Rekurrenten und CHF 3'402.60 für die Rekurrentin, zusammen CHF 6'822.00. Die Versicherungsprämien im Vermögensvergleich sind entsprechend zu erhöhen. Auf eine weitere Erhöhung der Ausgaben für Versicherungsprämien (z.B. für Hausratversicherung und ähnliches) wird angesichts der bereits erhöhten Lebenshaltungskosten verzichtet.

Somit ergibt sich für die Mittelverwendung was folgt:

**Mittelverwendung im 2015**

Vermögenszunahme	141'477.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.	-2'178.00
Bezahlte direkte Bundessteuern inkl. Rückerstattung	253.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	22'400.00
Private Versicherungsprämien	6'822.00
<b>Total Mittelverwendung</b>	<b>168'774.00</b>

**8.7.**

Bei einer Mittelherkunft von CHF 74'538.00 und einer Mittelverwendung von CHF 168'774.00 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 94'236.00. Die Rekurrenten haben das Einkommensmanko weder im Veranlagungs-, noch im Einsprache- oder Rekursverfahren schlüssig erklärt oder belegt. Sie beschränken sich darauf, darzulegen, weshalb die

selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten kein höheres Betriebsergebnis aufweisen könne, als gemäss Abschluss ausgewiesen. Dabei verkennen sie, dass die Steuerkommission Q. den Jahresgewinn von der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz- und Erfolgsrechnung übernommen hat – abgesehen von den aufgerechneten Privatanteilen. Die Steuerkommission Q. hat die Buchführung der Rekurrenten deshalb gar nicht grundsätzlich abgelehnt, ist aber aufgrund der Vermögensvergleichsrechnung zum Schluss gekommen, dass noch weiteres Einkommen generiert wurde, das nicht zwingend aus der selbständigen Erwerbstätigkeit stammen muss. Jedoch wäre es Aufgabe der Rekurrenten gewesen, die Quelle dieses zusätzlichen Einkommens offenzulegen bzw. die Positionen der Vermögensvergleichsrechnung zu widerlegen. Beides ist nicht geschehen, weshalb die Aufrechnung aus Einkommensmanko durch die Steuerkommission Q., die im Übrigen grundsätzlich pflichtgemäss vorgenommen wurde, nicht zu beanstanden ist. Jedoch ist das Einkommensmanko praxisgemäss abzurunden (AGVE 2001 S. 208; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2012.212]). Das massgebende Einkommensmanko beträgt somit CHF 90'000.00. Gegenüber dem durch die Steuerkommission Q. hinzugerechneten Betrag aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich von CHF 93'419.00 reduziert sich das steuerbare Einkommen der Rekurrenten um CHF 3'419.00.

## **9.**

### **9.1.**

In der Folge verbleibt die Prüfung der aufgerechneten Privatanteile Auto, Kommunikation und Naturalbezug. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, nachfolgend zunächst in einem allgemeinen Teil die Grundlagen der Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten sowie der Beweislastverteilung im Steuerverfahren darzulegen (Erw. 9.2. bis 9.5.). Anschliessend werden die drei strittigen Positionen in der obengenannten Reihenfolge geprüft (Erw. 10. bis 12.).

### **9.2.**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei interessiert, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist. Entscheidend ist, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweis). Darauf, ob der selbständig Erwerbstätige auch ohne den entsprechenden Aufwand ausgekommen wäre oder ob auch zweckmässiger oder

sparsamer hätte vorgegangen werden können, kommt es nicht an (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 5).

### **9.3.**

Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung hört die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines selbständig Erwerbenden dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Kosten zu privaten Zwecken (oder um die Beanspruchung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens zu privaten Zwecken), aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Tilgung von Schulden handelt (§ 41 StG; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.304], mit Hinweis; SGE vom 25. Oktober 2018 [3-RV.2018.24]; SGE vom 23. Juli 2015 [3-RV.2015.14]).

### **9.4.**

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C\_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28).

### **9.5.**

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

## **10.**

### **10.1.**

Die Steuerkommission Q. hat dem Reingewinn aus Einzelunternehmung einen Privatanteil Auto von CHF 4'200.00 hinzugerechnet. Begründet hat sie diese Aufrechnung mit einem Hinweis auf die Vorperioden.

## 10.2.

### 10.2.1.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2010 [2C\_807/2009]). Die Merkblätter haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C\_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]).

### 10.2.2.

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständig-erwerbenden) der EStV kann der Privatanteil an den Autokosten entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden (Hervorhebungen im Original):

#### "5. Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

##### a) Effektive Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

##### b) Pauschale Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches **nicht** nachgewiesen werden, ist pro Monat 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren."

Die Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 lauten wie folgt (Hervorhebungen im Original):

"a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten **erstmalig für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre**; für die Geschäftsjahre mit Abschlussstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N1/2001 massgebend.

b) Die hiernach angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

### 10.2.3.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2014 des Kantons Aargau enthält in Anhang IX eine Tabelle zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den

Autokosten. Gemäss dieser Tabelle wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgrund des Katalogpreises, der gesamten Fahrleistung im Jahr und einer geschätzten privaten Fahrleistung festgelegt.

Die Tabelle beruht auf dem Merkblatt N1/2001 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der EStV und der darin in Ziffer 5. lit. b statuierten pauschalen Ermittlungsmethode des Privatanteils an den Autokosten, die dann zur Anwendung kommt, wenn die in Ziffer 5. lit. a beschriebene Ermittlung aufgrund der tatsächlichen Kosten nicht möglich ist. Bei dieser pauschalen Methode wird der Privatanteil an den Autokosten wie in der vorerwähnten Tabelle anhand einer Schätzung der privaten Fahrleistung festgelegt. Das Merkblatt N1/2001 wurde für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre Selbständigerwerbender ersetzt durch das Merkblatt N1/2007 (vgl. Vorbemerkungen lit. a zum Merkblatt N1/2007).

#### **10.2.4.**

Das (damalige) Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV.2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass bei Selbständigerwerbenden ohne Bordbuch grundsätzlich die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) zur Ermittlung des Privatanteils an den Fahrzeugkosten Anwendung zu finden hat. Die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2001 der EStV – auf der die Tabelle in der Wegleitung 2017 beruht – ist für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre grundsätzlich nicht mehr anwendbar.

Auch wenn - wie bei jeder Pauschalierung - damit gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert in einer Vielzahl von Fällen ein angemessenes Resultat. Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat ist, abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches (effektive Methode), bloss in Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung).

Wer vom der Pauschalmethode zugrundeliegenden Erfahrungssatz (nach oben oder nach unten) abweichen will, hat den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Wenn der Privatanteil gemäss der MWSt-Regelung nach Ansicht der Steuerbehörden zu tief ausfällt, hat diese glaubhaft zu machen und anhand von Indizien aufzuzeigen, dass ein Abweichen nach oben gerechtfertigt ist. Nur dann ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Bringt hingegen der Steuerpflichtige vor, der gemäss der MWSt-Regelung bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

### **10.2.5.**

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalmethode grundsätzlich gemäss dem Ansatz von 0,8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat zu berechnen, von dem in zu begründenden Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Wenn davon abgewichen wird, ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Beides gilt jedoch nur für jene Fälle, in denen eine pauschale Ermittlung des Privatanteils erforderlich ist, weil die effektive Aufteilung der geschäftlich und privat verursachten Fahrzeugkosten aufgrund eines fehlenden Bordbuches nicht möglich ist.

### **10.3.**

#### **10.3.1.**

Vorauszuschicken ist, dass der Steuerkommission Q. abgesehen von der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung offenbar keine weiteren Buchhaltungsunterlagen vorgelegen haben, als sie den Privatanteil Auto berechnet hat. Dies ergibt sich einerseits aus der Abweichungsbegründung der Veranlagung vom 19. Dezember 2017, in der ausgeführt wird, dass die Rekurrenten trotz Aufforderung keine Kontenblätter zur Buchhaltung eingereicht hätten, sowie aus dem Einspracheentscheid, in dem ebensowenig auf zusätzlich eingereichte Buchhaltungsunterlagen verwiesen wird. Andererseits sind auch in den Vorakten des Gemeindesteueramtes Q. keine Buchhaltungsunterlagen enthalten.

Die Rekurrenten haben im Rekurs Kontodetails der Buchhaltung seines Einzelunternehmens einreichen lassen. Diese stammen allerdings aus der im Rahmen des Einspracheverfahrens nachträglich erfassten Buchhaltung (vgl. die diesbezügliche Ankündigung des Rekurrenten in der Einsprache vom 8. Januar 2018, oben Erw. 4.2.). Das Spezialverwaltungsgericht hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 30. Mai 2022 dazu aufgefordert, die (früheren) Kontoauszüge sämtlicher Buchhaltungskonten des Geschäftsjahres 2015 zu der mit der Steuererklärung ursprünglich eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung einzureichen. In ihrem Schreiben vom 28. Juni 2022 führt die Vertreterin des Rekurrenten dazu aus, dass diese Unterlagen nicht erhältlich seien, da sie von einem früheren Buchhalter stammten, der bereits verstorben sei.

#### **10.3.2.**

Betrachtet man die mit der Steuererklärung 2015 eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung der Einzelunternehmung des Rekurrenten, so sind darauf Ausgaben für Geschäftsfahrzeuge (Strassenverkehrsamt, Leasing, Servicekosten, Treibstoff, Versicherung) von insgesamt CHF 19'885.30 ausgewiesen. Inwiefern ein Privatanteil ausgeschieden wurde, ist nicht ersichtlich.



In den im Rekursverfahren eingereichten Buchhaltungsunterlagen ist der gesamte Fahrzeug- und Transportaufwand (Reparaturen, Service, Reinigung, Betriebsstoffe, Versicherungen, Verkehrsabgaben, Leasinggebühren) dagegen mit CHF 11'717.75 angegeben. Gemäss den Kontodetails der dazugehörigen Kontoauszüge sind diese Kosten abzüglich eines Privatanteils von insgesamt CHF 3'672.55 berechnet worden.

#### **10.3.3.**

Im Rekursverfahren hat die Vertreterin des Rekurrenten weitere Unterlagen zu den Geschäftsfahrzeugen eingereicht. Mit Verweis auf zwei Leasingverträge vom 6. November 2014 sowie vom 7. Juli 2015 hat sie geltend gemacht, bei den geleasteten Fahrzeugen handle es sich um Geschäftsfahrzeuge. Der L werde zu 70 % geschäftlich genutzt. Beim M handle es sich um einen zu 100 % geschäftlich genutzten Kastenwagen.

Gemäss Auskunft des Strassenverkehrsamtes war der Rekurrent im Jahr 2015 Halter von 5 weiteren Fahrzeugen. Vor dem Hintergrund dieser Vielzahl an privat zur Verfügung stehenden Fahrzeugen ist es grundsätzlich glaubhaft, dass der Rekurrent die eingangs erwähnten Fahrzeuge mehrheitlich geschäftlich genutzt hat.

#### **10.3.4.**

Der Privatanteil an den Kosten der beiden Geschäftsfahrzeuge ist gemäss den vorstehenden Ausführungen nach der Pauschalmethode mit dem Ansatz von 0,8 % des Kaufpreises (mindestens CHF 150.00) pro Monat zu berechnen.

Der Kaufpreis des L betrug CHF 24'260.00, was einen Privatanteil von CHF 2'328.95 zur Folge hat ( $24'260 \div 100 \times 0,8 \times 12$ ). Der Kaufpreis des seit Juli 2015 gehaltenen M lag bei CHF 30'525.00, woraus ein Privatanteil von CHF 1'465.20 resultiert ( $30'525 \div 100 \times 0,8 \times 6$ ).

Zwar wurden der Jahresrechnung des Einzelunternehmens für den L nur sieben Leasingraten à CHF 382.15 belastet, obwohl der Leasingvertrag am 6. November 2014 abgeschlossen wurde und das Fahrzeug seit dem 26. November 2014 vom Rekurrenten gehalten wurde. Jedoch sind im Gegenzug für den seit Anfang Juli 2015 gehaltenen M anstatt der sechs für das Jahr 2015 fälligen Leasingraten à CHF 584.40 pro Monat deren sieben verbucht worden. Zudem wurden in der Geschäftsbuchhaltung Verkehrsabgaben verbucht, die als Bussen klarerweise Privataufwand darstellen und demzufolge aufzurechnen wären (Buchung vom 25. März 2015: CHF 250.00 / Stadtpolizei J. und vom 28. Oktober 2015: CHF 60.00 / Polizei K.). Auf eine anteilige Herabsetzung der Privatanteile wird deshalb verzichtet, zumal die Leasinggebühren nur einen Teil der Fahrzeugkosten ausmachen.

Mit Bezug auf den M ist sodann Folgendes festzuhalten: Es handelt sich bei diesem Fahrzeug um einen Kastenwagen, zu dem die Vertreterin des Rekurrenten geltend macht, er werde ausschliesslich geschäftlich genutzt. Dennoch wurde dafür in der Buchhaltung ein Privatanteil ausgeschrieben. Darauf sind die Rekurrenten zu behaften. Auf eine Senkung des verbuchten Privatanteils für den M (die sich steuermindernd auswirken würde) wird auch deshalb verzichtet, weil im Gegenzug der Betrieb und Unterhalt der privaten Fahrzeuge bei der Mittelverwendung nicht besonders berücksichtigt wurde (dies hätte sich durch eine Erhöhung des Einkommensmankos steuererhöhend ausgewirkt).

#### **10.3.5.**

Gemäss der anzuwendenden Pauschalmethode (MWSt-Regelung) beträgt der Privatanteil für die Fahrzeugkosten der Einzelunternehmung des Rekurrenten demnach CHF 3'794.15. Der vom Rekurrenten verbuchte Privatanteil liegt mit CHF 3'672.55 nur knapp darunter. Die Aufrechnung eines Privatanteils Auto von CHF 4'200.00 durch die Steuerkommission Q. ist damit zu Unrecht erfolgt. Wegen Geringfügigkeit sowie der oben erwähnten Unsicherheiten (bezüglich Anzahl verbuchter Leasingraten, Privatanteil M und Mittelverwendung für die privaten Fahrzeuge) wird auf eine Aufrechnung der Differenz von CHF 121.60 verzichtet. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sinkt um CHF 4'200.00.

### **11.**

#### **11.1.**

Für die Kommunikationskosten hat die Steuerkommission Q. einen Privatanteil von CHF 1'000.00 aufgerechnet.

#### **11.2.**

Geschäfts- oder berufsmässig begründete Telefonkosten sind als Gewinnungskosten abziehbar (vgl. oben Erw. 9.2. f.). Private Anrufe gehören nicht zu den Gewinnungskosten. So ist der privaten Benutzung von Telefonen oder anderen Geschäftseinrichtungen durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Privatanteils im Umfang der anteiligen Aufwendungen Rechnung zu tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7, mit Hinweisen).

#### **11.3.**

Die mit der Steuererklärung 2015 eingereichte Erfolgsrechnung für das Einzelunternehmen enthält eine Aufwandposition von CHF 3'220.05 für Geschäftstelefon und Natel. Die Verbuchung eines Privatanteils ist nicht ersichtlich. Die neu im Rekursverfahren eingereichte Erfolgsrechnung weist demgegenüber für Telefon, Telefax und Internet Kosten von CHF 2'782.45 aus. Gemäss Kontoblatt des dazugehörigen Kontos resultierte dieser Betrag nach Abzug eines Privatanteils von CHF 500.00. Der von der Steuerkommission Q. aufgerechnete Privatanteil beträgt rund 30 % der

(ursprünglich und neu) verbuchten Kommunikationskosten. Der vom Rekurrenten verbuchte Privatanteil liegt bei rund 15 % der gesamten Kosten.

Zwar hat das Bundesgericht im Entscheid vom 4. Dezember 2009 (2C\_452/2009) festgehalten, dass ein Privatanteil an den Telefonkosten von 15% "sehr niedrig" sei. Im Entscheid vom 20. März 2014 (3-RV.2013.69) hat das Spezialverwaltungsgericht ausgeführt, ein Privatanteil an den Kommunikationskosten von 20 % sei nicht unangemessen hoch, während es in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt einen Privatanteil an den Telefonkosten von 23 % jedoch als an der oberen Grenze liegend beurteilt hat (SGE vom 23. April 2015 [3-RV.2014.66]).

Vor diesem Hintergrund ist die Aufrechnung der Steuerkommission Q., die zudem in Unkenntnis der detaillierten Buchungen erfolgte, zu hoch. Da der Rekurrent in seiner neu beigebrachten Buchhaltung bereits 15 % der Kommunikationskosten als Privatanteil berücksichtigt hat, ist keine zusätzliche Aufrechnung vorzunehmen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sinkt um CHF 1'000.00.

## **12.**

### **12.1.**

Schliesslich wurde ein Privatanteil Naturalbezug von CHF 4'800.00 aufgerechnet.

### **12.2.**

Wie vorstehend erwähnt (vgl. oben Erw. 10.2.1.) werden die Merkblätter der Eidgenössische Steuerverwaltung zur Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer auch bei den kantonalen Steuern verwendet. Das "Merkblatt N1/2007 Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden" bewertet unter anderem die Warenbezüge von Inhabern von Lebensmittelgeschäften mit CHF 5'280.00 pro Jahr und erwachsene Person. Für nicht geführte Waren werden Abzüge pro Jahr und Person berechnet, so je CHF 300.00 für frische Gemüse und Früchte und CHF 500.00 für Fleisch- und Wurstwaren. Demgegenüber wird für Milchhandlungen ein pauschaler Warenbezug von CHF 2'460.00 pro Jahr und erwachsene Person aufgeführt. Dazu wird festgehalten, dass die angegebenen Pauschalbeträge Durchschnittsansätze darstellen, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

### **12.3.**

Gemäss (ursprünglicher) Erfolgsrechnung wurden Waren im Gesamtbetrag von CHF 135'713.20 eingekauft. Ob ein Privataufwand verbucht wurde, ergibt sich nicht aus der Erfolgsrechnung. In der im Rekurs eingereichten Erfolgsrechnung wird der Warenaufwand mit CHF 132'130.35 in

einem sehr ähnlichen Bereich geführt. Die Verbuchung eines Privatanteils ist auf den zugehörigen Kontoblättern der Buchhaltung nicht ersichtlich.

Beim Einzelunternehmen des Rekurrenten handelt es sich um einen Getränkehandel, der zwar mit einem Lebensmittelgeschäft vergleichbar ist, jedoch eine weitaus eingeschränktere Auswahl an Lebensmitteln bietet, am ehesten vergleichbar mit einer Milchhandlung. Beim verheirateten Rekurrenten sind die Naturalbezüge für zwei Personen zu berechnen. Vor diesem Hintergrund ist die Aufrechnung der Steuerkommission Q. von CHF 4'800.00 für Naturalbezüge nicht zu beanstanden, zumal der Betrag noch leicht unter dem Ansatz für Milchhandlungen liegt und der Rekurrent selber keinen Privatanteil verbucht hat.

### 13.

Zusammenfassend ist der Rekurs hinsichtlich der Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich teilweise gutzuheissen. Bezüglich der Aufrechnungen Privatanteil Auto und Privatanteil Kommunikation ist er gutzuheissen, während er hinsichtlich der Aufrechnung Privatanteil Naturalbezug abzuweisen ist.

Für das steuerbare Einkommen der Rekurrenten ergibt sich was folgt:

Steuerbares Einkommen gem. Einspracheentscheid	CHF	185'964.00
Reduktion Einkommensmanko nach Verm.vergl.	./.	CHF 3'419.00
Reduktion Privatanteil Auto	./.	CHF 4'200.00
Reduktion Privatanteil Kommunikation	./.	<u>CHF 1'000.00</u>
Steuerbares Einkommen gemäss Rekursentscheid	CHF	177'345.00

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid wird somit um CHF 8'619.00 auf CHF 177'345.00, gerundet CHF 177'300.00 gesenkt. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

### 14.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 9 %. Dies wird praxisgemäss einem vollständigen Unterliegen gleichgestellt (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Somit haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 177'300.00 festgesetzt.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'800.00, der Kanzleigebür von CHF 390.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'290.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Vertreterin des Rekurrenten (2)  
die Rekurrentin  
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, 21. Juli 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Bernhard