

**3-RV.2019.186**

P 70

**Urteil vom 4. Juni 2021**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Hess  
                 Richter Biondo  
                 Gerichtsschreiberin Betsche

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

\_\_\_\_\_  
Gegenstand    **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 19. August 2019**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

---

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

### **1.**

Mit Verfügung vom 15. Dezember 2017 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 153'000.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 5'000.00/satzbestimmendes Einkommen CHF 169'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 767'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'218'000.00) veranlagt. Dabei wurden CHF 5'000.00 für übersetzte Autospesen als Beteiligungsertrag, CHF 40'000.00 aus Einkommensmanko aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung und CHF 5'400.00 aus dem den Eigenmietwert übersteigenden Mietertrag der C. GmbH aufgerechnet. Weiter wurden die Berufsauslagen um die Kosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 3'200.00 gekürzt.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 15. Dezember 2017 erhob A. mit Schreiben vom 5. Februar 2018 Einsprache. Er stellte den Antrag, die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 sei gemäss seiner Deklaration vorzunehmen und die in der Veranlagung erhöhten Steuerfaktoren seien zu streichen bzw. der Beteiligungsertrag von CHF 5'000.00, die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 40'000.00, die Kürzung der Berufsauslagen von CHF 6'200.00 auf CHF 3'000.00 und der Mietertrag von CHF 5'400.00 seien zu begründen.

### **3.**

Am 19. November 2018 fand eine Einspracheverhandlung statt.

### **4.**

Mit Entscheid vom 19. August 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. Sie verzichtete zwar auf die Aufrechnung eines Beteiligungsertrages von CHF 5'000.00, hielt aber an der Kürzung der Berufsauslagen um die Kosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 3'200.00 und auch an der – allerdings leicht gesenkten – Aufrechnung des den Eigenmietwert übersteigenden Mietertrags der C. GmbH (neu CHF 4'200.00) fest. Zudem erhöhte sie die Aufrechnung aus Einkommensmanko aufgrund einer neuen Vermögensvergleichsrechnung um CHF 40'000.00 auf CHF 80'000.00. Insgesamt erhöhte sie damit das steuerbare Einkommen auf CHF 187'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 203'500.00) und belies das steuerbare Vermögen unverändert bei CHF 767'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'218'000.00).

**5.**

Den Einspracheentscheid vom 19. August 2019 (Zustellung am 25. September 2019) hat A. mit Rekurs vom 25. Oktober 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

"Begehren 1: Beteiligungsertrag von 5'000 CHF

Formale Korrektur des Entscheides der Steuerkommission Q., dass für ein nicht im Besitze (Eigentum, Leasing, Miete, Ausleihe) der Firma C. GmbH befindlicher Sachwert keinesfalls geldwerte Leistungen verlangt werden dürfen.

Begehren 2: Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung

Die Aufrechnung der Mehrkosten von CHF 3'200.- für Verpflegung im Entscheid der Steuerkommission Q. wird durch den Rekurrenten anerkannt. Hierzu wird kein Entscheid erwartet.

Begehren 3: Büromiete höher als EMW

Die teilweise Gutheissung der Einsprache zum steuerbaren Mietertrag wird vom Rekurrenten anerkannt. Hierzu wird kein Entscheid erwartet.

Begehren 4: Vermögensvergleich

Die von der Steuerkommission im Entscheid aufgerechneten Steuerelementen von 80'000.- CHF sind vollständig zu streichen.

Formelle Begehren

Um möglichen fiktiven Zustellungen zu entgehen, beispielsweise während Phasen wo ein Auftrag für Post zurückbehalten läuft, sei alle fristauslösende Korrespondenz als GU (Gerichtsurkunde) zu versenden. Übrige, nicht fristauslösende Post, nach Wahl als normaler Brief, A+ Post oder einfaches, verlängerbares Einschreiben.

Es sei, bei vollständig vorliegenden Akten, vor der Beurteilung durch das Gericht, der Rekurrent schriftlich zu informieren und ihm Akteneinsicht zu gewähren."

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

**6.**

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

**7.**

A. hat eine Replik erstattet.

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramts Q. (E-Mails vom 1. und 3. Februar 2021) und beim Kantonalen Steueramt (E-Mail vom 8. Februar 2021) vorgenommen.

**9.**

Mit Schreiben vom 9. Februar 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. A. ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

**10.**

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 22. April 2021 wurde A. eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens (Reformatio in peius) in Aussicht gestellt. Gleichzeitig wurde ihm die Möglichkeit zur Akteneinsicht, sowie zur Stellungnahme oder zum Rückzug des Rekurses eröffnet.

**11.**

A. hat weder eine Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in peius eingereicht, noch den Rekurs zurückgezogen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

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

### **2.**

#### **2.1.**

In formeller Hinsicht ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Spezialverwaltungsgericht bezüglich der Entscheidung, auf welche Weise die postalische Zustellung vorzunehmen ist – mit gewöhnlicher Post (A, A-Post Plus oder B), eingeschrieben oder gegen Empfangsbescheinigung – nicht an die Wünsche der Rekurrenten gebunden ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 8). Es liegt am Rekurrenten, sich in einem laufenden Rechtsmittelverfahren so zu organisieren, dass er fristauslösende Schreiben rechtzeitig entgegennehmen kann.

#### **2.2.**

Weiter ist vorzuschicken, dass der Rekurrent bezüglich seinem ersten Begehren materiell mit der Nicht-Aufrechnung des Beteiligungsertrages einverstanden ist, entspricht diese doch seinem diesbezüglichen Antrag in der Einsprache. Im Übrigen wünscht er lediglich eine Klarstellung betreffend Aufrechnung von geldwerten Leistungen in künftigen Steuerperioden. Diesbezüglich ist der Rekurrent nicht beschwert. Es besteht kein Rechtsschutzinteresse an einer theoretischen Klarstellung in Bezug auf mögliche geldwerte Leistungen in zukünftigen Steuerperioden. Deshalb kann auf dieses Begehren nicht eingetreten werden.

#### **2.3.**

Mit Schreiben vom 22. April 2021 wurde dem Rekurrenten die Möglichkeit eröffnet, die Verfahrensakten am Sitz des Spezialverwaltungsgerichts auf Voranmeldung einzusehen. Damit wurde dem Rekurrenten die von ihm beantragte Akteneinsicht gewährt.

#### **2.4.**

Da der Rekurrent zudem mit seinen Begehren 2 und 3 die Kürzung der Berufsauslagen um die Kosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 3'200.00 sowie die Aufrechnung des den Eigenmietwert übersteigenden Mietertrags der C. GmbH von CHF 4'200.00 anerkannt hat, ist von den in der Einsprache vorgebrachten Punkten noch die ermessensweise Aufrechnung von CHF 80'000.00 aus Einkommensmanko aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung umstritten. Sie wird im Folgenden geprüft.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung 2014 ein steuerbares Einkommen von CHF 111'581.00 und ein steuerbares Vermögen von CHF 1'088'440.00. Bis Ende 2013 führte er sein Geschäft als Einzelfirma. Im Juli 2014 gründete er die C. GmbH mit Sitz [...]. Wie der Rekurrent seine Geschäftstätigkeit im ersten Halbjahr 2014 ausgeübt bzw. wie er diese verbucht hat, bleibt unklar. Der Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts, dazu Angaben und Unterlagen einzureichen, ist der Rekurrent nicht nachgekommen.

#### **3.2.**

Das Gemeindesteueramt Q. hat im Veranlagungsverfahren gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung ein Einkommensmanko von CHF 64'743.00 ermittelt. In der Folge forderte das Gemeindesteueramt Q. den Rekurrenten mit Schreiben vom 29. Mai 2017 auf, zur Vermögensvergleichsrechnung Stellung zu nehmen und gegebenenfalls weitere Unterlagen (zu allfälligen Erbschaften oder Schenkungen) einzureichen.

Mit Schreiben vom 14. August 2017 reichte der Rekurrent eine korrigierte Vermögensvergleichsrechnung ein. Er machte geltend, im Jahre 2014 "gestundete Wohnbeiträge" von seiner Mitbewohnerin, Frau D., im Betrag von CHF 90'000.00 sowie einen Erbvorbezug von CHF 3'000.00 erhalten zu haben. Gemäss seiner Vermögensvergleichsrechnung resultierte ein Einkommensüberschuss von CHF 31'257.00.

Die vom Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 21. August 2017 einverlangten Zahlungsbelege bezüglich der erhaltenen Wohnbeiträge reichte der Rekurrent trotz Mahnung vom 21. November 2017 nicht ein. Jedoch liess sich D. per E-Mail vom 23. November 2017 vernehmen und führte betreffend der "Rückzahlung der gestundeten Mietschulden bei Herr A." aus, es gebe keine Gutschriftsanzeigen, da sie die Zahlungen ausschliesslich in bar getätigt habe.

In der Folge erging die Veranlagung vom 15. Dezember 2017. Die dabei vorgenommene Aufrechnung von CHF 40'000.00 aus Einkommensmanko aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung wurde unter der Rubrik "Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit" aufgeführt und erfolgte – auch ohne entsprechende Kennzeichnung seitens der Steuerkommission Q. – ermessensweise.

#### **3.3.**

In der dagegen erhobenen Einsprache verlangte der Rekurrent neben seinen inhaltlichen Begehren eine Vorladung vor die Steuerkommission.

Das Gemeindesteueramts nahm mit Schreiben vom 12. Februar 2018 zur Einsprache Stellung. Es begründete insbesondere die Aufrechnung von CHF 40'000.00 mit dem aus der Vermögensvergleichsrechnung resultierenden Einkommensmanko, das der Rekurrent trotz Aufforderung nicht erklärt habe. Weiter wurde der Rekurrent erneut aufgefordert, Belege einzureichen, welche die Aufrechnungen entkräften würden. Da der Rekurrent nicht reagierte, erfolgte mit Schreiben vom 4. Juli 2018 eine Mahnung. An der Einspracheverhandlung vom 19. November 2018 legte der Rekurrent keine weiteren Belege vor und blieb bei seiner Sachverhaltsdarstellung, dass sich das Einkommensmanko mit Zahlungen von D. erklären liesse.

Mit Schreiben vom 26. November 2018 und 4. Februar 2019 (Zweitzustellung) liess das Gemeindesteuersamt Q. dem Rekurrenten eine korrigierte Vermögensvergleichsrechnung zukommen. Das daraus resultierende Einkommensmanko betrug CHF 94'063.00. Aufgrund dieser Berechnung forderte das Gemeindesteuersamt Q. den Rekurrenten auf, zur vorgesehenen Einkommenserhöhung Stellung zu nehmen und weitere Unterlagen (Service- und Reparaturbelege 2013 bis 2015 sowie Abgastest Dokumente der Fahrzeuge des Rekurrenten; Kaufvertrag der vom Rekurrenten im 2014 gefahrenen Fahrzeuge; Nachweis allfälliger steuerfreier Einkünfte 2014) einzureichen. Mit Mahnung vom 18. März 2019 wurde die Aufforderung zur Aktenergänzung wiederholt.

Der Rekurrent liess sich mit Schreiben vom 18. April 2019 vernehmen. Er brachte namentlich (erneut) vor, dass seine Mieterin D. die gestundeten Mietschulden "gemäss Mietvertrag" im Jahr 2014 beglichen habe. Belege legte er weiterhin nicht vor. In der Folge erging der Einspracheentscheid.

### **3.4.**

Im Rekurs bemängelt der Rekurrent, es sei nicht zutreffend, dass er den im Einspracheverfahren erstellten Vermögensvergleich nicht gerügt habe. Die Vermögensentwicklung im Jahre 2014 ergebe gemäss seiner Vergleichsrechnung lediglich einen Saldo (Vermögenszunahme) von CHF 121'384.00. Die Lohnguthaben bei der C. AG (richtig: GmbH) betrügen gemäss eingereichtem Auszug des Kontos 2000 "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kreditoren)" nämlich CHF 35'103.00. Total ergebe sich bei der Mittelherkunft ein Betrag von CHF 212'036.00, was zu einem Einkommensüberschuss von CHF 42'262.00 führe. Nur wenn man die bezahlten Wohnbeiträge der Mitbewohnerin auf Null setzen würde, ergebe sich ein Einkommensmanko von rund CHF 47'000.00. Ein Haus in der Grössenordnung seines (selbstbewohnten) Hauses werde ab CHF 3'000.00/Monat vermietet. Da es üblich sei, dass in einem Haushalt zusammenlebende Personen sich die Wohnkosten teilten, führe dies zu einem Wohnbeitrag der Mitbewohnerin von CHF 1'500.00/Monat bzw. CHF 18'000.00/Jahr. Das Einkommensmanko betrage gemäss seiner Berechnung CHF 47'000.00, die Mitbewohnerin habe sich aber dazu bekannt,

"die Summe von 90'000.- CHF als Wohnbeitrag zu schulden bzw. (...) gegenüber dem Rekurrenten zu tilgen". Mit den "konzentrierten Barüberweisungen" der Mitbewohnerin im Jahr 2014 sei eine Amortisation seiner laufenden Hypothek angestrebt worden. Allerdings sei aufgrund des bestehenden Vertrauensverhältnisse über die einzelnen Barzahlungen der Mitbewohnerin keine Buchhaltung geführt worden. Deshalb sei dem Rekurrenten nicht bekannt, ob tatsächlich der Gesamtbetrag von CHF 90'000.00 geflossen sei. Es seien aber minimal CHF 47'000.00 gewesen. Bei diesen Beträgen handle es sich im Übrigen nicht um Mietzinszahlungen, sondern um geteilte Wohnkosten von zwei Personen in einer gemeinsam genutzten Wohneinheit. Weiter belege auch die Kontinuität seines Einkommens über verschiedene Jahre, dass keine verdeckten Einkünfte vorhanden seien.

In der Vernehmlassung führt das Gemeindesteueramt Q. aus, das Lohnguthaben des Rekurrenten von CHF 35'103.00 bei der C. GmbH gemäss Konto 2000 "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kreditoren)" sei nicht bekannt gewesen. Das Einkommensmanko erhöhe sich um diese Summe. Zudem sei bei dem vom Rekurrenten erstellten Vermögensvergleich bei der Mittelherkunft das massgebende Einkommen gemäss Steuererklärung 2014 von CHF 111'581.00 um den Eigenmietwert von CHF 21'275.00 herabzusetzen, da es sich dabei nicht um einen Mittelzufluss handle. Dies führe ebenfalls zu einer Erhöhung des durch den Rekurrenten berechneten Einkommensmankos. Schliesslich handle es sich bei den durch die Mitbewohnerin für das Wohnen bezahlten Beträgen um steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen.

In der Replik macht der Rekurrent geltend, es sei falsch, dass die Steuerkommission Q. einen Betrag von CHF 40'071.00 (aus dem Konto 2300 "Noch nicht bezahlter Aufwand") als sein Guthaben bei der C. GmbH gewertet und für den Vermögensvergleich verwendet habe. Jene Buchungen seien entweder Kosten der GmbH oder bereits in den anderen Zahlen des Vermögensvergleichs enthalten, weshalb sie im Vermögensvergleich nicht ein weiteres Mal Eingang finden dürften. Sein Guthaben bei der C. GmbH, welches korrekterweise für die Vermögensvergleichsrechnung verwendet werden dürfe, bestehe lediglich aus den nicht bezahlten Löhnen im Gesamtbetrag von CHF 35'103.00. Es sei auch nicht richtig, wenn das Gemeindesteueramt Q. vom steuerbaren Einkommen den Eigenmietwert abziehen wolle. Sein Nettoeinkommen betrage CHF 100'000.00 Lohn und CHF 17'760.00 Liegenschaftsertrag aus der vermieteten Wohnung. Somit liege der Betrag der Mittelherkunft sogar um CHF 6'179.00 höher als in seiner letzten Vermögensvergleichsrechnung, wodurch das Einkommensmanko auf CHF 41'559.00 sinke. Dieses sei durch den Wohnbeitrag seiner Konkubinatspartnerin für die Jahre 2009 bis 2013 abgedeckt. Dieser Wohnbeitrag stelle keinen steuerbaren Mietertrag dar. Die SVA deklariere die "Wohngenossenschaft" des Rekurrenten

als Konkubinat und Naturalleistungen, die innerhalb eines Konkubinats erbracht würden, führten nicht zu steuerbarem Einkommen.

#### **4.**

##### **4.1.**

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 (§ 191 Abs. 3 StG).

##### **4.2.**

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).

##### **4.3.**

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

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

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

(zum Ganzen: AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 36).

#### **4.4.**

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]).

#### **5.**

Vorliegend hat der Rekurrent mehrfach die Möglichkeit erhalten, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen. Zudem wurde er bezüglich der Aktenergänzung sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren gemahnt. Dennoch reichte er keine Belege zu dem errechneten Einkommensmanko ein, sondern behauptete lediglich, im Umfang des Einkommensmankos nicht belegte Barzahlungen seiner Mitbewohnerin erhalten zu haben. Damit hat er das Einkommensmanko nicht genügend erklärt.

Die Steuerkommission Q. hat somit, da der Rekurrent trotz Mahnung das Einkommensmanko nicht begründen konnte, zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

#### **6.**

##### **6.1.**

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).

##### **6.2.**

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).

### **6.3.**

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).

### **6.4.**

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).

## **7.**

### **7.1.**

Der Rekurrent hat den Unrichtigkeitsbeweis im Einspracheverfahren angetreten, indem er einerseits geltend gemacht hat, dass die erhaltenen Wohnbeiträge kein steuerbares Einkommen darstellten. Andererseits widerspricht er der Vermögensvergleichsrechnung der Steuerkommission Q. und legt auch im Rekursverfahren eigene Berechnungen vor. Im Folgenden werden die Vermögensvergleichsrechnungen geprüft. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf den Fragen, ob dem Rekurrenten der Unrichtigkeitsnachweis gelungen ist und ob die Steuerkommission Q. ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

## 7.2.

Die Aufrechnung der Steuerkommission Q. von CHF 80'000.00 im Einspracheverfahren beruhte auf folgender Vermögensvergleichsrechnung:

<b>Vermögensentwicklung im 2014</b>	<b>31.12.2013</b>	<b>31.12.2014</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	147927.00	254356.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	3.00	83.00
Private Fahrzeuge	0.00	1.00
Übrige Vermögenswerte	0.00	40071.00
<b>Liegenschaften</b>		
<b>Privatliegenschaften</b>		
- AG/Q., X-Strasse 47	746100.00	746100.00
- [...]S., Y-Strasse 47	562000.00	562000.00
<b>Betriebsvermögen selbständig Erw.</b>		
- Geschäftsaktiven: Q./[...]	0.00	0.00
Schulden	-300000.00	-300000.00
<b>Reinvermögen</b>	<b>1156030.00</b>	<b>1302611.00</b>
Vermögenszunahme		146581.00
<b>Mittelherkunft im 2014</b>		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		100389.00
Einkünfte aus Liegenschaften (ohne Eigenmietwert)		22200.00
Liegenschaftsunterhaltskosten		-8695.00
Berufskosten		-3000.00
Schuldzinsen		-3238.00
Beiträge Säule 3a		-6739.00
Vermögensverwaltungskosten		-12.00
Unterstützungsleistungen		0.00
<b>Massgebendes Einkommen</b>		<b>100905.00</b>
<b>Total Mittelherkunft</b>		<b>100905.00</b>
<b>Mittelverwendung 2015</b>		
Vermögenszunahme		146581.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.		19445.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		4942.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		22000.00
Private Versicherungsprämien		2000.00
<b>Total Mittelverwendung</b>		<b>194968.00</b>
<b>Einkommensmanko pro Jahr</b>		<b>-94063.00</b>

### 7.3.

Der Rekurrent legte im Rekursverfahren demgegenüber folgende Vermögensvergleichsrechnung vor:

<b>Vermögensentwicklung im 2014</b>	<b>31.12.2013</b>	<b>31.12.2014</b>
Konto B. ...aaa	48036.00	64899.00
Konto B. ...bbb	20632.00	37476.00
Konto B. ...ccc	78737.00	72647.00
Konto E.	0.00	58667.00
Guthaben C. GmbH nicht bez. Lohn	0.00	35103.00
<b>Total</b>	<b>147405.00</b>	<b>268792.00</b>
Vermögenszunahme		121387.00
<b>Mittelherkunft</b>		
Massgebendes Einkommen (Steuererklärung 2014)		111581.00
Aufrechnung der auswärtigen Verpflegung		3200.00
Aufrechnung gestrichener pauschaler Betreuungsabzug		3000.00
Aufrechnung Pauschalabzug Unterhaltskosten		4255.00
Wohnbeiträge Mitbewohner (kein Mietzins im Sinne OR)		90000.00
<b>Total Mittelherkunft</b>		<b>212036.00</b>
<b>Mittelverwendung 2015</b>		
Vermögenszunahme		121387.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern		19445.00
Bezahlte direkte Bundessteuern		4942.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		22000.00
Private Versicherungsprämien		2000.00
<b>Total Mittelverwendung</b>		<b>169774.00</b>
<b>Einkommensüberschuss pro Jahr</b>		<b>42262.00</b>

In einer zweiten Variante seiner Vermögensvergleichsrechnung senkte der Rekurrent die "Wohnbeiträge Mitbewohner" auf CHF 47'738.00, wodurch die Mittelherkunft mit CHF 169'774.00 exakt der Mittelverwendung entsprach und der Einkommensüberschuss folglich auf CHF 0.00 sank.

In der Replik legte der Rekurrent eine dritte Vermögensvergleichsrechnung vor, bei der das massgebende Einkommen neu CHF 117'760.00 betrug (CHF 100'000.00 Lohn und CHF 17'760.00 Mieteinnahmen) und sich die "Wohnbeiträge Mitbewohner" noch auf CHF 41'559.00 beliefen. Daraus ergab sich wieder eine der Mittelverwendung genau entsprechende Mittelherkunft von CHF 169'774.00 und ein Einkommensüberschuss von CHF 0.00.

### 7.4.

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2014 betrifft, so liegt der Saldo der Wertschriften per 31. Dezember 2014 aus dem Vermögensvergleich der Steuerkommission Q. um CHF 20'000.00 höher als das Total der deklarierten Wertschriften. Dies liegt daran, dass der Rekurrent in seiner Deklaration die Anteile an der neu gegründeten C. GmbH nicht deklariert

hatte. Zwar wurde der Wert der Anteile der C. GmbH im Veranlagungsverfahren auf CHF 3'000.00 festgelegt. Für den Vermögensvergleich ist jedoch nicht diese (niedrigere) Bewertung entscheidend, sondern der durch den Rekurrenten im Juli 2014 in die C. GmbH eingebrachte und vollständig liberierte Betrag von CHF 20'000.00 (vgl. Handelsregisterauszug der C. GmbH vom 15. Februar 2017). Der Saldo der Wertschriften per 31. Dezember 2014 von CHF 254'356.00 ist somit korrekt.

Der Rekurrent rechnet demgegenüber für seinen Saldo der Wertschriften per 31. Dezember 2014 die Salden von vier Bankkonten zusammen, vergisst dabei aber seine in der eigenen Deklaration enthaltenen Wertschriften F. AG im Betrag von CHF 667.00 sowie die in die C. GmbH eingebrachten CHF 20'000.00. Mit diesen beiden Beträgen und den von ihm aufgeführten Bankkontosalden ergibt sich ebenfalls ein Betrag der Wertschriften per 31. Dezember 2014 von CHF 254'356.00.

Weiter rechnet die Steuerkommission Q. die Beträge von CHF 83.00 für Edelmetalle/Verrechnungssteuer und CHF 1.00 für private Fahrzeuge zum Vermögenssaldo per 31. Dezember 2014 hinzu. Obwohl der Rekurrent diese Beträge in seinem Vermögensvergleich nicht nennt, ergeben sie sich sowohl aus der Deklaration als auch aus der Veranlagung 2014 und sind somit nicht umstritten.

Umstritten sind hingegen die übrigen Vermögenswerte, welche die Steuerkommission Q. mit CHF 40'071.00 in den Vermögenssaldo per 31. Dezember 2014 einfließen lässt. Die Steuerkommission Q. hat diesen Betrag dem Konto 2300 "Noch nicht bezahlter Aufwand" der Buchhaltung der C. GmbH entnommen. Die Summe setzt sich aus folgenden Buchungen jenes Kontos zusammen:

03.07.2014	Rechnung Notariat	CHF	570.00
09.07.2014	Rechnung Handelsregisteramt	CHF	730.00
11.07.2014	Software	CHF	119.45
31.12.2014	Raumaufwand inkl. Strom/Reinigung	CHF	7200.00
31.12.2014	Spar- und Risikoprämie Vorsorge 2014	CHF	12270.00
31.12.2014	Telecom/Internet 12x120.00 pauschal	CHF	1440.00
31.12.2014	Kilometerspesen gemäss Fahrtenbuch	CHF	<u>17742.40</u>
	Total	CHF	40071.85

Da die C. GmbH ihren Sitz am Wohnort des Rekurrenten hat, ist der Raumaufwand von CHF 7'200.00 dem Rekurrenten geschuldet. Insoweit der Rekurrent diesen Betrag per 31. Dezember 2014 noch nicht erhalten hat (was sich aus dem Namen des Kontos ergibt), besteht eine Forderung des Rekurrenten gegenüber der C. GmbH. Diese Forderung gehört ohne Weiteres zum Vermögen des Rekurrenten per 31. Dezember 2014. Gleich verhält es sich mit den Kilometerspesen von CHF 17'742.40, die ebenfalls dem Rekurrenten geschuldet sind. Was die Kosten für "Telecom/Internet

12x120.00 pauschal" betrifft, so ist die pauschale Ansetzung des monatlichen Betrages ein Hinweis darauf, dass dem Rekurrenten damit die anteiligen Kosten für Telefon und Internet von der C. GmbH erstattet werden sollen (würde es sich hingegen um Rechnungen des Telekommunikationsanbieters handeln, wären eher schwankende monatliche Beträge verbucht). Somit stellt auch dieser Betrag eine Forderung des Rekurrenten dar und ist zu seinem Vermögen hinzuzurechnen.

Wieso die Beträge aus den Buchungen "Rechnung Notariat", "Rechnung Handelsregisteramt" und "Software" Eingang in den Vermögenssaldo des Rekurrenten per 31. Dezember 2014 finden sollen, ist hingegen nicht ersichtlich. Es handelt sich dabei offensichtlich um Kosten, die der C. GmbH im Zusammenhang mit in Anspruch genommenen Dienstleistungen und erworbenen Produkten entstanden sind. Ob die Ausgaben tatsächlich geschäftsmässig begründet waren, ist in der Veranlagung der C. GmbH zu prüfen und nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Selbst wenn sie es nicht gewesen wären, hätte dies jedoch nicht zu einem höheren Vermögen beim Rekurrenten geführt (eher zu einem niedrigeren, indem er die – vermutungsweise – durch die C. GmbH für ihn getätigten Ausgaben selber hätte bezahlen müssen). Aufgrund der Akten ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass jene drei Aufwandpositionen der C. GmbH nicht geschäftsmässig begründet gewesen wären.

Bezüglich der Position "Spar- und Risikoprämie Vorsorge 2014" wurde der Rekurrent im Rekursverfahren dazu aufgefordert, die Versicherungspolice zu dieser Prämie einzureichen. Dieser Aufforderung ist der Rekurrent nicht nachgekommen. Es ist davon auszugehen, dass es sich dabei um eine private Versicherungsprämie handelt, die bei der C. GmbH keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt. Dennoch führt dies nicht zu einem höheren Vermögen beim Rekurrenten. Vielmehr hätte die Prämie, wenn er sie richtigerweise selber bezahlt hätte, sein Vermögen gesenkt. Natürlich hätte sie dann auch bei der Mittelverwendung berücksichtigt werden müssen, wodurch sich der Effekt auf das Ergebnis des Vermögensvergleichs aufgehoben hätte. Eine andere Frage ist, ob dieser Betrag dem Rekurrenten als geldwerte Leistung zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen ist. Diese Frage ist jedoch nicht im Rahmen der Prüfung des Vermögensvergleichs zu beantworten. Der Betrag der "Spar- und Risikoprämie Vorsorge 2014" von CHF 12'270.00 ist somit nicht zum Vermögen hinzuzurechnen.

Im Ergebnis sind somit die Positionen "Raumaufwand" (CHF 7'200.00), "Telecom/Internet" (1'440.00) und "Kilometerspesen" (CHF 17'742.40 / Total CHF 26'382.40) zum Vermögen des Rekurrenten per 31. Dezember 2014 hinzuzurechnen.

Der Rekurrent selber bringt im Rekursverfahren (Replik, vgl. oben Erw. 3.4.) vor, er habe per 31. Dezember 2014 offene Lohnforderungen gegenüber der C. GmbH im Betrag von CHF 35'103.00 gehabt, und weist dies mit einem Auszug aus dem Konto 2000 "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Kreditoren)" der Buchhaltung der C. GmbH nach. Tatsächlich enthält jenes Konto nur Lohnbuchungen und weist einen Saldo von CHF 35'103.00 aus. Somit handelt es sich hierbei ebenfalls um eine Forderung des Rekurrenten gegenüber der C. GmbH, die beim Saldo des Vermögens per 31. Dezember 2014 zu berücksichtigen ist.

Was den Vermögenssaldo per 31. Dezember 2013 betrifft, so hat die Steuerkommission Q. diese Werte (Wertschriften und Edelmetalle/Verrechnungssteuer) korrekt aus der rechtskräftigen Veranlagung 2013 übernommen, während der Rekurrent erneut die Wertschriften F. AG im Betrag von CHF 522.00 in seiner Aufstellung per 31. Dezember 2013 ausgelassen hat.

Der Wert der Privatliegenschaften, das Geschäftsvermögen und die Schulden haben sich zwischen dem 31. Dezember 2013 und dem 31. Dezember 2014 nicht verändert, weshalb sie für die Vermögensentwicklung ausser Acht gelassen werden können. Sie sind zwischen den Parteien nicht umstritten und werden im Vermögensvergleich des Rekurrenten nicht einmal aufgeführt.

Schliesslich ist zu beachten, dass sich der Wert der Aktie F. im Jahr 2014 von CHF 522.00 auf CHF 667.00 erhöht hat. Die Differenz von CHF 145.00 verringert die Vermögenszunahme im gleichen Masse.

Insgesamt ergibt sich für die Vermögensentwicklung 2014 was folgt:

<b>Vermögensentwicklung im 2014</b>	<b>31.12.2013</b>	<b>31.12.2014</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	147927.00	254356.00
Bargeld, Gold und andere		
Edelmetalle, Verrechnungssteuer	3.00	83.00
Private Fahrzeuge	0.00	1.00
Übrige Vermögenswerte	0.00	26382.40
Guthaben C. GmbH nicht bez. Lohn	0.00	35103.00
<b>Total</b>	<b>147930.00</b>	<b>315925.40</b>
Vermögenszunahme ohne Wertbereinigung		167995.40
Abzüglich Wertzunahme Wertschriften		145.00
Vermögenszunahme		167850.40

## 7.5.

Für die Mittelherkunft summiert die Steuerkommission Q. zunächst die Einkünfte aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit (CHF 100'000.00) und den Wertschriftenertrag von CHF 389.00 aus der Veranlagung 2014. Dies entspricht den vom Rekurrenten deklarierten Werten. Allerdings enthält der Lohnausweis des Rekurrenten neben dem Nettolohn von

CHF 100'000.00 auch Pauschalspesen von CHF 3'000.00 (Repräsentation), CHF 24'000.00 (Auto) und CHF 9'600.00 (Büro). Unabhängig von der Frage, ob diese Beträge zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen sind, sind sie klarerweise an den Rekurrenten geflossen und dieser konnte darüber verfügen. Deshalb sind die Pauschalspesen im Gesamtbetrag von CHF 36'600.00 zur Mittelherkunft hinzuzurechnen. Auch die noch auszurichtenden Kilometerspesen von CHF 17'742.40 sind zur Mittelherkunft hinzuzurechnen, da es sich bei einer Kilometerentschädigung naturgemäss um eine pauschale Entschädigung handelt (nicht um effektiven Auslagenersatz), der Ausgaben in geringerer Höhe gegenüberstehen (die dann bei der Mittelverwendung zu berücksichtigen sind).

Bezüglich Einkünften aus Liegenschaften hat die Steuerkommission Q. die Mietzinseinnahmen aus der Liegenschaft [...]S., Y-Strasse 47 mit CHF 22'200.00 in die Berechnung aufgenommen. Ebenso gehören jedoch die Mieteinnahmen der C. GmbH von CHF 7'200.00 sowie der Beitrag an die Telefon- und Internetkosten des Rekurrenten von CHF 1'440.00 zur Mittelherkunft. Richtig ist, den Eigenmietwert bei den Liegenschaftseinkünften nicht zu berücksichtigen. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten ist dieser bei der Mittelherkunft nicht hinzuzurechnen, da es sich dabei nicht um in der Steuerperiode tatsächlich zugeflossene Mittel handelt.

Von diesen Einkünften zieht die Steuerkommission Q. die Schuldzinsen von CHF 3'238.00, den Beitrag an die Säule 3a von CHF 6'739.00, die Vermögensverwaltungskosten von CHF 12.00, die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 8'695.00 und die Berufskosten von CHF 3'000.00 ab. Bei letzteren beiden Werten handelt es sich um Pauschalbeträge. Hierbei ist zu beachten, dass beim Vermögensvergleich nur in der Steuerperiode vom Steuerpflichtigen beglichene Aufwendungen angerechnet werden dürfen. Pauschalabzüge sind grundsätzlich zu streichen und durch die effektiven Ausgaben zu ersetzen. So sind die pauschalen Berufskosten bei der Mittelverwendung (bzw. bei Berechnung der Mittelherkunft) nicht zu berücksichtigen (RGE vom 20. Januar 2011 [3-RV.2010.71]). Jedoch dürfen die effektiven Lebenshaltungskosten von der Veranlagungsbehörde geschätzt und auch in der Höhe der Pauschalabzüge festgelegt werden, wenn sie vom Steuerpflichtigen nicht dargelegt werden (RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2005.50001], zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen). Dies ist vorliegend der Fall: Der Rekurrent hat die Pauschalbeträge in seinen Stellungnahmen zum Vermögensvergleich nie moniert und namentlich keine Zusammenstellungen oder Belege der tatsächlichen Ausgaben vorgelegt. Der ausdrücklichen Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts, zu den einzelnen Positionen des Vermögensvergleichs (insbesondere tatsächliche Fahrzeugausgaben sowie effektive Liegenschaftsunterhalts- und Berufskosten,

effektiv bezahlte Versicherungsprämien) Belege beizubringen, ist der Rekurrent nicht nachgekommen. In seiner letzten Vermögensvergleichsrechnung (Replik, vgl. oben Erw. 7.3.) anerkennt der Rekurrent zudem zumindest bezüglich der vermieteten Liegenschaft in S. die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten, indem er die Mittelherkunft mit CHF 117'760.00 einsetzt. Von diesem Betrag fallen CHF 100'000.00 auf den Erwerbslohn, während der Restbetrag den Liegenschaftsertrag von CHF 22'200.00 abzüglich des pauschalen Liegenschaftsunterhalts von CHF 4'440.00 darstellt. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, sowohl die Liegenschaftsunterhaltskosten als auch die Berufskosten mit dem Pauschalbetrag in die Vermögensvergleichsrechnung einzusetzen.

Der Rekurrent hat die Mittelherkunft in seinem Vermögensvergleich nicht korrekt berechnet. Zunächst einmal hat er das massgebende Einkommen in der ersten im Rekursverfahren vorgebrachten Variante (abgebildet oben in Erw. 7.3.) dem steuerbaren Einkommen gemäss Steuererklärung 2014 entnommen. Dafür hat er anschliessend gewisse (pauschale) Abzüge zum massgebenden Einkommen hinzugerechnet. Dies entspricht nicht dem korrekten Vorgehen, da das steuerbare Einkommen bereits (pauschale) Abzüge und (gegebenenfalls) Steuerfreibeträge enthält. Richtigerweise wird im Vermögensvergleich vom gesamten Einkommen ausgegangen und anschliessend werden die üblichen Abzüge vorgenommen. In seiner letzten Vermögensvergleichsrechnung (Replik) hat der Rekurrent dies zumindest teilweise umgesetzt, indem er sein Erwerbseinkommen und den Liegenschaftsertrag – wenn auch letzteren wiederum netto – als Ausgangswert verwendet hat. Jedoch hat er die pauschalen Abzüge weiterhin fälschlicherweise dazugerechnet.

Zu den Wohnbeiträgen, die der Rekurrent ebenfalls zur Mittelherkunft zählt, ist festzuhalten, dass diese im ersten im Rekursverfahren vorgelegten Vermögensvergleich vom Rekurrenten noch CHF 90'000.00 betragen haben, was zu einem Einkommensüberschuss von CHF 42'262.00 führte. Im zweiten im Rekursverfahren vorgebrachten Vermögensvergleich senkte der Rekurrent die Wohnbeiträge auf CHF 47'738.00, wodurch der Einkommensüberschuss auf CHF 0.00 fiel. In der dritten Vermögensvergleichsrechnung (Replik), in der der Rekurrent das massgebende Einkommen von CHF 111'581.00 auf CHF 117'760.00 erhöhte, sanken die Wohnbeiträge im gleichen Masse auf CHF 41'559.00, wodurch sich kein Einkommensüberschuss ergab. In den Vermögensvergleichen kennzeichnete der Rekurrent die Wohnbeiträge als "kein Mietzins im Sinne OR". Im Einspracheverfahren hatte der Rekurrent noch geltend gemacht, dass seine Mieterin D. die gestundeten Mietschulden "gemäss Mietvertrag" im Jahr 2014 effektiv beglichen habe. Im Rekursverfahren brachte er vor, D. habe ihm die Wohnbeiträge für die letzten fünf Jahre geschuldet und ihre Schulden in bar im Jahr 2014 getilgt. Es seien allerdings keine Aufzeichnungen erfolgt, wieviel bar übergeben worden sei, weshalb es sich auch um

weniger als CHF 90'000.00 handeln könne; mindestens CHF 47'000.00 seien aber an ihn geflossen.

Der Rekurrent hat somit nicht nur die behaupteten Wohnbeiträge zu keinem Zeitpunkt substantiiert behauptet, sondern auch den Betrag der Wohnbeiträge wiederholt dem Ergebnis der jeweils aktuellen Vermögensvergleichsrechnung angepasst. Auch bezüglich der Natur dieser Zahlungen hat er sich widersprüchlich geäußert. Er hat nicht nachgewiesen, dass überhaupt irgendwelche Beiträge von D. an ihn geflossen sind, geschweige denn in welcher Höhe. Daran ändert auch die Bestätigung von D. (E-Mail vom 23. November 2017) nichts, da diese genauso unbestimmt ist. Die Wohnbeiträge von D. können deshalb bei der Mittelherkunft nicht berücksichtigt werden.

Insgesamt ergibt sich für die Mittelherkunft 2014 was folgt:

**Mittelherkunft im 2014**

Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)	154731.40
Einkünfte aus Liegenschaften (ohne Eigenmietwert)	30840.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	-8695.00
Berufskosten	-3000.00
Schuldzinsen	-3238.00
Beiträge Säule 3a	-6739.00
Vermögensverwaltungskosten	-12.00
Unterstützungsleistungen	0.00
<b>Massgebendes Einkommen</b>	<b>163887.40</b>
<b>Total Mittelherkunft</b>	<b>163887.40</b>

**7.6.**

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so nennen die Parteien für die Positionen Kantons- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuern und Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit etc. die gleichen Beträge, weshalb diese nicht umstritten sind. Bei den privaten Versicherungsprämien stimmen die Parteien ebenfalls überein. Hier gilt zwar auch das oben bei der Mittelherkunft (Erw. 7.5.) bereits erwähnte Prinzip, dass Pauschalabzüge zu streichen und grundsätzlich durch die effektiv bezahlten Beträge zu ersetzen sind. Auch zu den privaten Versicherungsprämien hat der Rekurrent jedoch trotz expliziter Aufforderung im Rekursverfahren keine näheren Angaben gemacht. Es ist deshalb gerechtfertigt, sie mit dem Pauschalbetrag in die Mittelverwendung einzusetzen, zumal der Rekurrent gleich verfahren ist.

Zusätzlich sind bei der Mittelverwendung die Fahrtkosten zu berücksichtigen. Der Rekurrent hat im Einspracheverfahren ein Fahrtenbuch eingereicht, aus dem eine geschäftlich zurückgelegte Strecke von 22'178 km hervorgeht. Die Auslagen für die Verwendung des Privatfahrzeuges für geschäftliche Zwecke hat die C. GmbH mit einer Kilometerentschädigung von CHF 17'742.40 (CHF 0.80/km) entschädigt. Da es sich dabei um eine

pauschale Entschädigung und nicht um reinen Auslagenersatz handelt, fand die Entschädigung Eingang in die Berechnung der Mittelherkunft (vgl. oben Erw. 7.5.). Die entsprechenden Ausgaben sind auch bei der Mittelverwendung zu berücksichtigen. Ausgehend von 22'178 geschäftlich gefahrenen Kilometern, einem geschätzten Treibstoffverbrauch von 9 l/100 km (vgl. <https://www.auto-motor-und-sport.de/marken-modelle/bmw/5er/e60-e61/technische-daten/>) und einem durchschnittlichen Treibstoffpreis von CHF 1.80/l (vgl. [https://www.shell.ch/de\\_ch/autofahrer/shell-treibstoffe/shell-treibstoffpreise.html](https://www.shell.ch/de_ch/autofahrer/shell-treibstoffe/shell-treibstoffpreise.html)) sind tatsächliche Treibstoffkosten von rund CHF 3'600.00 entstanden. Wenn man dazu CHF 1'200.00 für anteilige Versicherungskosten und Steuern, sowie CHF 2'000.00 für anteilige Service- und Reparaturkosten hinzurechnet (alle Werte aufgrund komplett fehlender Angaben des Rekurrenten geschätzt), sind dem Rekurrenten tatsächliche Auslagen von rund CHF 6'800.00 entstanden. Diese sind aber nur bei der Mittelverwendung einzusetzen.

Bei der Mittelverwendung ergibt sich somit das folgende Bild:

<b>Mittelverwendung 2015</b>	
Vermögenszunahme	167850.40
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern	19445.00
Bezahlte direkte Bundessteuern	4942.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	22000.00
Private Versicherungsprämien	2000.00
Fahrtkosten	6800.00
<b>Total Mittelverwendung</b>	<b>223037.40</b>

#### 7.7.

Bei einer Mittelherkunft von CHF 163'887.40 und einer Mittelverwendung von CHF 223'037.40 ergibt sich somit ein Einkommensmanko von CHF 59'150.00. Der Rekurrent hat das Einkommensmanko weder im Veranlagungs- noch im Einsprache- oder Rekursverfahren schlüssig erklärt oder belegt. Im Übrigen wären die nicht substantiiert behaupteten geschweige denn belegten "Wohnbeiträge" von D. ohnehin zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen, da sie Liegenschaftsertrag darstellten. Es handelt sich hierbei keineswegs – wie vom Rekurrenten unzutreffend geltend gemacht – um Naturalleistungen im Konkubinat.

Das Einkommensmanko ist praxisgemäss abzurunden (AGVE 2001 S. 208; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2012.212]). Das massgebende Einkommensmanko beträgt somit CHF 50'000.00. Gegenüber dem durch die Steuerkommission Q. hinzugerechneten Betrag aus Vermögensvergleich von CHF 80'000.00 reduziert sich das steuerbare Einkommen des Rekurrenten um CHF 30'000.00.

## **8.**

### **8.1.**

Auf dem Lohnausweis der C. GmbH sind Pauschalspesen im Gesamtbetrag von CHF 36'600.00 (CHF 3'000.00 Repräsentation, CHF 24'000.00 Auto, CHF 9'600.00 Büro) ausgewiesen. Die Pauschalspesen wurden weder vom Rekurrenten als steuerbares Einkommen deklariert noch von der Steuerkommission Q. zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet.

### **8.2.**

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Auch was der Arbeitgeber unter dem Titel Spesen ausrichtet, fällt bei der Einkommensbemessung keineswegs von vornherein ausser Betracht, sondern nur soweit als damit Auslagen gemäss Art. 327a f. OR und, sofern ausdrücklich vorgesehen, Berufskosten des Arbeitnehmers gemäss § 35 StG gedeckt werden (VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8, § 35 StG N 2; Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 1996 S. 557 ff.).

Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat der Arbeitgeber die für seinen persönlichen Unterhalt entstehenden Kosten zu ersetzen (Art. 327a OR). Bei Übernahme der effektiv angefallenen Kosten kann die Veranlagungsbehörde davon ausgehen, dass die Spesenvergütungen Auslagenersatz sind, d.h. dass ihnen gleich hohe Kosten gegenüberstehen. In diesem Umfang entsteht kein steuerbares Einkommen (Bundesgerichtsurteil vom 7. August 2014 [2C\_214/2014]; RGE vom 10. August 2006 [3-RV.2005.50534]; RGE vom 9. August 2001 [RV.2001.50043]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8; Erich Bosshard, a.a.O., S. 559).

Besteht ein durch den Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spesenreglement, ist den Steuerbehörden eine Überprüfung der darin vereinbarten Ansätze grundsätzlich nicht gestattet. Pauschalspesen, die gestützt auf ein von den Steuerbehörden genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt werden, stellen daher kein steuerbares Einkommen, sondern Auslagenersatz dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8a mit Hinweisen).

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts können unter gleichbleibenden Verhältnissen wiederkehrende Auslagen vom Arbeitgeber pauschaliert ersetzt werden, ohne dass gegenüber

der Veranlagungsbehörde jedes Mal der Verwendungsnachweis zu leisten ist. Wird eine pauschale Spesenvergütung ausgerichtet, ohne dass der Arbeitgeber vor der Festsetzung deren Höhe für einen repräsentativen Zeitabschnitt genaue Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auslagen erstellt hat, kann die Veranlagungsbehörde die pauschale Spesenvergütung je nach den Umständen des Einzelfalles ganz oder teilweise zum Erwerbseinkommen aufrechnen, weil dann der Schluss auf verdecktes Arbeitseinkommen nahe liegt (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C\_112/2014]; VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2008.88]; RGE vom 19. Juni 2003 [RV.2003.50009], mit Hinweisen; Der Treuhandexperte 2007, S. 224 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8b).

Von den Pauschalspesen und den in Ausübung der Tätigkeit anfallenden Auslagen abzugrenzen sind die Berufskosten gemäss § 35 Abs. 1 StG, die beim Arbeitnehmer anfallen, damit er die Erwerbstätigkeit überhaupt ausüben kann. Zum einen stellen vom Arbeitgeber zu bezahlende Auslagen grundsätzlich keine Berufskosten im Sinne von § 35 StG dar, zum anderen sind Berufskosten gemäss § 35 Abs. 1 StG grundsätzlich nicht mit Spesenüberschüssen zu verrechnen, ausser mit den Spesen werden ausdrücklich Berufskosten (wie etwa auswärtige Verpflegung) ersetzt. In der Praxis wird dennoch häufig verrechnet, was nicht zu beanstanden ist, solange dieses Vorgehen zum gleichen Resultat führt wie eine getrennte Erfassung (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C\_71/2014] = Pra 2015 Nr. 42; SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.84], mit Hinweis; RGE vom 29. September 2005 [RV.2004.50409]; RGE vom 20. März 2003 [RV.2002.50238]).

### **8.3.**

Der Rekurrent hat die den Pauschalspesen zugrunde liegenden Ausgaben weder substantiiert noch nachgewiesen, obwohl er im Rekursverfahren ausdrücklich dazu aufgefordert wurde. Es existiert kein genehmigtes Spesenreglement der C. GmbH. Zudem gibt es bezüglich der ausgerichteten Pauschalspesen keine "Vorerfahrung" in dem Sinne, dass der Rekurrent bereits in früheren Steuerperioden Pauschalspesen bezogen oder die Spesenhöhe gar über einen repräsentativen Zeitraum genau belegt hätte.

Aus diesen Gründen ist nicht ersichtlich, dass den Pauschalspesen in der Gesamthöhe von CHF 36'600.00 tatsächliche Ausgaben gegenüberstehen. Die Pauschalspesen sind deshalb zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen. Das steuerbare Einkommen erhöht sich um CHF 36'600.00.

## **9.**

### **9.1.**

Die C. GmbH weist im Konto 2300 "Noch nicht bezahlter Aufwand" per 31. Dezember 2014 die Buchung "Spar- und Risikoprämie Vorsorge 2014"

im Betrag von CHF 12'270.00 aus. Es stellt sich die Frage, ob die C. GmbH dem Rekurrenten damit einen geldwerten Vorteil hat zukommen lassen.

### **9.2.**

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividende, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile gelten alle geldwerten Leistungen einer Gesellschaft an die Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 40).

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebarren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C\_862/2011 und 2C\_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

### **9.3.**

Die Bezeichnung der Buchung mit "Spar- und Risikoprämie Vorsorge 2014" weist darauf hin, dass damit eine Versicherungsprämie für das Jahr 2014 bezahlt werden sollte. Damit wird eine Vorsorgelösung finanziert, die naturgemäss nur natürlichen Personen, mithin dem Rekurrenten als Geschäfts-

führer und einzigem Gesellschafter der C. GmbH (vgl. Handelsregisterauszug vom 15. Februar 2017), zur Verfügung steht. Somit hat die C. GmbH eine Versicherungsprämie bezahlt, die der Rekurrent (oder eine ihm nahestehende Person) geschuldet hätte. Dass die Bezahlung der Versicherungsprämie vertraglich geschuldete Leistung der Arbeitgeberin ist, macht der Rekurrent nicht geltend und ist auf dem Lohnausweis nicht erkennbar – auch dann hätte es sich jedoch um steuerbares Einkommen des Rekurrenten gehandelt.

Die C. GmbH hat für die bezahlte Versicherungsprämie offensichtlich keinen Gegenwert erhalten. Dem Rekurrenten als Gesellschafter (oder allenfalls einer ihm und damit der Gesellschaft nahestehenden Person), wurde dadurch ein Vorteil gewährt, der einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt worden wäre. Der Charakter dieser Leistung war für den Rekurrenten als Geschäftsführer und einzigen Gesellschafter jederzeit erkennbar. Die Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sind somit erfüllt.

Somit stellt die durch die C. GmbH bezahlte Versicherungsprämie von CHF 12'270.00 eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Rekurrenten dar. Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten ist um CHF 12'270.00 (qualifizierter Beteiligungsertrag) zu erhöhen.

#### 10.

Zusammenfassend ergibt sich für das satzbestimmende Einkommen was folgt:

Satzbestimmendes Einkommen gemäss		
Einspracheentscheid	CHF	203540.00
Korrigierte Aufrechnung aus Einkommensmanko	CHF	-30000.00
Pauschalspesen	CHF	36600.00
Qualifizierter Beteiligungsertrag	CHF	<u>12270.00</u>
<b>Total</b>	<b>CHF</b>	<b>222410.00</b>

#### 11.

Gegenüber dem Einspracheentscheid ergibt sich eine Erhöhung des satzbestimmenden Einkommens von CHF 203'500.00 auf CHF 222'410.00 (davon CHF 12'270.00 qualifizierter Beteiligungsertrag). Dementsprechend wurde dem Rekurrenten mit Schreiben vom 22. April 2021 eine Reformatio in peius angedroht. Gleichzeitig wurde ihm die Möglichkeit zur Stellungnahme und zum Rekursrückzug gegeben.

#### 12.

Der Rekurrent hat sich nicht geäußert. Ebenso wenig wurde der Rekurs zurückgezogen. Das satzbestimmende Einkommen wird somit in Reformatio in peius auf CHF 222'410.00 (davon CHF 12'270.00 qualifizierter Beteiligungsertrag) erhöht. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

**13.**

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**14.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten vom Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen. Das satzbestimmende Einkommen wird auf CHF 222'410.00 (davon CHF 12'270.00 qualifizierter Beteiligungsertrag) erhöht.

**2.**

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**3.**

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'400.00, der Kanzleigebühr von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'800.00, zu bezahlen.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den 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, 4. Juni 2021

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche