

3-RV.2021.101

P 101

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Loser
Richter Schorno
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
vom 5. Mai 2021
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 33'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 33'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit CHF 9'000.00 als Erlös aus dem Verkauf von Gerätschaften hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2020 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. Oktober 2020 Einsprache. Er stellte folgende Anträge:

"-1- Die 'Definitive Steuerveranlagung 2018' vom 23.9.20 über die Staats-, Gemeindesteuern sowie Kirchensteuern sei aufzuheben

-2- Die Veranlagung sei neu wie folgt vorzunehmen:

Teilantrag -2a- : Eink. aus selbst. Haupterw.-Tätigk. - Ziffer 2.1

-- Veranlagungsbetrag-neu :

Der in der Veranlagung auf S. 3 unter Ziffer 079 genannte Betrag von Fr. 9000.- ist zu ersetzen durch den Betrag Fr. 199.15.

(...)

Teilantrag -2b- : Krankheits- und Unfallkosten - Ziffer 17.1

-- Veranlagungsbetrag-neu :

Es kann kein Vorschlag für den korrekten Veranlagungsbetrag gemacht gemacht werden, da die im Bescheid unter Ziffer 17.1 genannte Zahl von Fr. 2988.-- in ihrer Herkunft nicht erklärt ist."

3.

Mit Entscheid vom 5. Mai 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. An der Aufrechnung von CHF 9'000.00 bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit wurde festgehalten.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. Mai 2021 (zugestellt am 4. Juni 2021) hat A._____ mit Rekurs vom 25. Juni 2021 (Postaufgabe am 28. Juni 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgende Anträge:

"-1- Die 'Definitive Steuerveranlagung 2018 Einsprache-Entscheid' vom 26.5.21 über die Staats-, Gemeindesteuern sowie Kirchensteuern sei aufzuheben

-2- Die Veranlagung sei neu wie folgt vorzunehmen (z.T. unverändert aus der Einsprache vom 22.1).2020 übernommen) :

-2a- Sachverhalt-Vermögensvergleichsrechnung:

Der Veranlagung ist eine Neu-Berechnung des Vermögensvergleichs auf der Grundlage der dem Steueramt inzwischen seit längerem bekannten und hier noch ergänzten Daten zugrunde zu legen.

(...)

-2b- Sachverhalt-Teilrückzahlung von Darlehen:

(Eink. aus selbst. Haupterw.-Tätigk. - Ziffer 2.1.)

Der in der Veranlagung vom 26.5.21 auf S. 3 unter Ziffer 079 genannte Betrag von Fr. 9000.- ist zu ersetzen durch den Betrag von Fr. 199.15."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q. _____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. _____ weitere Abklärungen vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent erhielt in der Steuerperiode 2018 eine AHV-Rente sowie eine weitere Rente aus I._____. Zudem hielt er sämtliche Aktien der C._____ AG mit Sitz in Q._____ und war als [...] selbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2018 deklarierte er Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 153.00. Der eingereichte Geschäftsabschluss seiner Einzelunternehmung D._____ wies einen Gewinn von CHF 135.25 aus.

2.2.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens hatte das Gemeindesteueramt Q._____ verschiedene Vermögensvergleichsrechnungen vorgenommen, die zunächst ein Einkommensmanko von CHF 9'582.00 (Vermögensvergleich vom 28. Februar 2020) bzw. von CHF 11'102.00 (Vermögensvergleich vom 26. März 2020) auswiesen. Aufgrund der Rückmeldungen des Rekurrenten zur Vermögensvergleichsrechnung wurde in der Folge nicht eine ermessensweise Aufrechnung eines Einkommensmankos, sondern eine Aufrechnung von CHF 9'000.00 beim Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit vorgenommen. Der aufgerechnete Betrag wurde bei der Mittelherkunft der Vermögensvergleichsrechnung zusätzlich berücksichtigt, so dass sich neu (neben weiteren Änderungen) ein Einkommensüberschuss von CHF 1'505.00 (Vermögensvergleich vom 27. Oktober 2020 [Druckdatum]) ergab.

2.3.

Nachdem die Steuerkommission Q._____ die Krankheitskosten gemäss der in der Einsprache vorgebrachten Berechnung des Rekurrenten im Einspracheentscheid akzeptiert und den diesbezüglichen Antrag des Rekurrenten gutgeheissen hat, sind diese im Rekursverfahren nicht mehr umstritten.

2.4.

Streitig ist hingegen die Aufrechnung von CHF 9'000.00 zu den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit. Diese ist, nach einer Darstellung der Parteivorbringen (Erw. 3.), nachfolgend zu beurteilen (Erw. 4.). Wie

noch zu zeigen sein wird (nachfolgend Erw. 4.2.3.), ist in diesem Zusammenhang auch die Vermögensvergleichsrechnung vom 26. März 2020 zu überprüfen (Erw. 5.).

3.

3.1.

3.1.1.

Im Veranlagungsverfahren stellte das Gemeindesteueram Q._____ dem Rekurrenten mit Schreiben vom 28. Februar 2020 eine Vermögensvergleichsrechnung zu. Der Vermögensvergleich wies ein Einkommensmanko von CHF 9'582.00 aus. Der Rekurrent wurde gebeten, weitere Unterlagen einzureichen und zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen.

3.1.2.

Mit E-Mail vom 25. März 2020 nahm der Rekurrent zum Vermögensvergleich Stellung. Er korrigierte die Lebenshaltungskosten (Grundbetrag) von CHF 14'400.00 auf CHF 4'332.00 und die privaten Versicherungsprämien von CHF 2'000.00 auf CHF 385.35. Dadurch sank das Total der Mittelverwendung von CHF 17'432.00 auf CHF 5'749.35. Weiter reichte der Rekurrent Unterlagen zu den Krankheitskosten ein und führte aus, die Privatdarlehen im Ausland seien tatsächlich amortisiert worden, dies sei aber durch Übergabe von alten Hardwaregeräten an die Gläubiger geschehen. Diese Geräte seien in seinem Geschäft bereits vollständig abgeschrieben gewesen.

3.1.3.

Mit E-Mail vom 26. März 2020 wurde dem Rekurrenten eine korrigierte Version der Vermögensvergleichsrechnung zur Stellungnahme zugestellt. Da in dieser Version aufgrund der eingereichten Unterlagen des Rekurrenten die Krankheits- und Unfallkosten zwar (von CHF 3'086.00 auf CHF 2'988.00) um CHF 98.00 gesenkt, die privaten Versicherungsprämien aber von CHF 2'000.00 auf CHF 3'618.00 erhöht worden waren, stieg das Einkommensmanko auf CHF 11'102.00.

3.1.4.

Der Rekurrent nahm mit E-Mail vom 29. März 2020 ein weiteres Mal Stellung. Er führte aus, bezüglich der Amortisation des Privatdarlehens seien keine weiteren Unterlagen vorhanden. Als einzige schriftliche Referenz diene seine Steuererklärung und die Steuerveranlagung. Die Darlehensgeber hätten das Recht, seine Steuererklärung und die Veranlagung bezüglich ihrer Darlehen einzusehen. Sehr selten vorkommende Fehler würden im Folgejahr korrigiert. Inwiefern die Schulden mit Bargeld bzw. durch Übergabe von Geräten beglichen würden, werde jedes Jahr anlässlich von Projektkonferenzen festgelegt. Bei nächster Gelegenheit würden die Geräte bzw. das Bargeld dann übergeben – ohne zusätzliche Protokollierung.

Im Übrigen seien die Lebenshaltungskosten mit CHF 14'400.00 (statt CHF 4'332.00) weiterhin zu hoch ausgewiesen und entgegen dem Vermögensvergleich seien keine Liegenschaftsunterhaltskosten angefallen. Auch sei eine Darlehensrückzahlung der C._____ AG von CHF 9'463.00 bei der Mittelherkunft zu berücksichtigen. Insgesamt resultiere (gemäss korrigiertem Vermögensvergleich vom 29. März 2020) ein Einkommensüberschuss von CHF 4'822.00.

3.1.5.

In der Folge erging die Veranlagung. Basierend auf den Angaben des Rekurrenten, die Rückzahlung der Privatdarlehen sei durch Übergabe von vollständig abgeschriebenen Hardwaregeräten an die Gläubiger erfolgt, wurden – da die Buchhaltungsunterlagen der Einzelunternehmung keinen Ertrag aus dem Verkauf von Geschäftsvermögen auswiesen – den Einkünften aus selbständiger Haupttätigkeit des Rekurrenten CHF 9'000.00 hinzugerechnet, was folgerichtig in der Vermögensvergleichsrechnung bei der Mittelherkunft berücksichtigt wurde. Zusätzlich wurden die Liegenschaftsunterhaltskosten in der Vermögensvergleichsrechnung (von bisher CHF 3'607.00) gemäss den Angaben des Rekurrenten auf CHF 0.00 gesetzt, wodurch sich das Einkommensmanko der Vermögensvergleichsrechnung vom 26. März 2020 von CHF 11'102.00 in einen Einkommensüberschuss von CHF 1'505.00 veränderte (vgl. Vermögensvergleich vom 27. Oktober 2020 [Druckdatum]).

In der Abweichungsbegründung führte die Steuerkommission Q._____ zu den um CHF 9'000.00 erhöhten Einkünften aus selbständiger Tätigkeit aus, bei der Rückzahlung des Privatdarlehens durch Übergabe von bereits abgeschriebenen Hardwaregeräten sei ein Erlös auf dem Verkauf von Geschäftsvermögen generiert worden.

3.2.

3.2.1.

In der Einsprache erklärte der Rekurrent zu den veranlagten Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die Aufrechnung von CHF 9'000.00 sei zu hoch. Es könnten gemäss eingereicherter Aufstellung maximal CHF 199.15 aufgerechnet werden. Seine im Veranlagungsverfahren gemachten Angaben bezüglich Rückzahlung des Privatdarlehens mittels Übergabe von abgeschriebenen Hardwaregeräten sei irrtümlich erfolgt und falsch. Es habe nur sehr wenige Mittel aus dem Verkauf von Hardwaregeräten gegeben, zumal sein Geschäft nur über sehr wenige Rechner verfüge, die unverändert im Einsatz stünden und nicht für einen Verkauf in Frage kämen. Die Mittel zur Tilgung des Darlehens stammten hingegen aus der Darlehensrückzahlung der C._____ AG an ihn sowie aus laufenden Betriebserträgen. Zu diesen Ausführungen reichte er unter anderem eine Aufstellung "Hard-u-Software_Abschreibungen Konten bbb und ccc D._____ -Q._____ seit 2010" ein.

3.2.2.

Mit Schreiben vom 13. Januar 2021 verlangte das Gemeindesteueramts Q._____ einen belegmässigen Nachweis der im Jahre 2018 erfolgten Darlehensrückzahlungen an die im Schuldenverzeichnis aufgeführten Gläubiger ein.

3.2.3.

Mit E-Mail vom 12. Februar 2021 entgegnete der Rekurrent, die Rückzahlungen an die Darlehensgläubiger seien auf deren Wunsch seit Jahren nur noch in bar erfolgt. Die Darlehensverträge seien allesamt mündlich Mitte der 80er Jahre abgeschlossen worden. Die Rückzahlungen seien protokolliert worden, der Saldo sei einmal im Jahr in seine private Steuererklärung übertragen worden, deren entsprechender Auszug (unter gleichzeitiger Entsorgung der unterjährigen Protokolle) an die Gläubiger verteilt worden sei.

3.2.4.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2021 forderte das Gemeindesteueramts Q._____ den Rekurrenten dazu auf, Barzahlungs-Quittungen oder sonstige Dokumente (Bankbezüge, Geldwechselquittungen) einzureichen, um die Barzahlungen an die Darlehensgläubiger zu plausibilisieren.

3.2.5.

Mit E-Mail vom 14. März 2021 hielt der Rekurrent an seinen bisherigen Ausführungen bezüglich dem Vorgehen bei der Rückzahlung des Darlehens fest und bekräftigte, dass keine zusätzlichen Dokumente oder Quittungen vorhanden seien.

3.2.6.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit aus, der Rekurrent habe im Einspracheverfahren nicht aufgezeigt, wie die Rückzahlung der Darlehen an die Gläubiger erfolgt sei und wie sich die Rückzahlung auf Bargeld und Übergabe von Hardwaregeräten verteilt habe. Zudem widerspreche er sich selber, wenn er zunächst geltend mache, die Rückzahlung von CHF 9'000.00 sei durch die Übergabe von abgeschriebenen Hardwaregeräten erfolgt, dann aber ausführe, die Rückzahlung sei mit nicht quittierten Bargeldzahlungen vorgenommen worden. Massgebend sei in diesem Zusammenhang seine "Aussage der ersten Stunde". Für den behaupteten (Bar-)Geldfluss habe der Rekurrent keinen Nachweis erbracht. Zudem sei zu berücksichtigen, dass Zahlungen ins Ausland aufgrund der schwierigeren Überprüfbarkeit erhöhten Beweisanforderungen unterlägen.

Der Rekurrent habe seine Erstaussage aus dem Veranlagungsverfahren bezüglich der Rückzahlung des Darlehens mittels abgeschriebener Hardwaregeräte mit seinen späteren Ausführungen nicht widerlegen können, weshalb an der Aufrechnung festgehalten werde.

3.3.

3.3.1.

Im Rekurs brachte der Rekurrent im Wesentlichen vor, die Vermögensvergleichsrechnung sei durch das Gemeindesteueramt Q._____ nicht korrekt vorgenommen worden. Seine im Veranlagungsverfahren dazu gemachten Bemerkungen ergänzte er insoweit, als der Mittelherkunft im Vermögensvergleich die "Erträge auf den Privatkunden-Konten" im Gesamtbetrag von CHF 4'995.00 hinzuzufügen seien. Auch seien die Lebenshaltungskosten (Grundbetrag) zu präzisieren. Diese betrügen (statt bisheriger Angabe von CHF 361.00) lediglich CHF 278.00 pro Monat, somit CHF 3'336.20 pro Jahr.

Im Übrigen wiederholte der Rekurrent seine bisherigen Argumente zur Aufrechnung von CHF 9'000.00. Er beschrieb insbesondere, wie die C._____ AG, soweit es ihr Geschäftsgang zugelassen habe, das vom Rekurrenten gewährte Darlehen an diesen zurückbezahlt habe, woraus dann (unter anderem) die Tilgung der Schuld des Rekurrenten gegenüber den Gläubigern erfolgt sei. Zudem führte er aus, er könne seinen Geschäftspartnern kein anderes Verfahren (zur Rückzahlung der Schuld) aufzwingen. Das "Steueramt solle sich zukünftig nicht weiter mit solch einer absolut unangebrachten Zwängerei befassen."

Da er den Fehler in seiner ersten Aussage (bezüglich Rückzahlung des Darlehens durch abgeschriebene Hardwaregeräte) nach Entdeckung desselben sofort ans Steueramt gemeldet habe, trage nun das Steueramt die Beweislast für die Aufrechnung der CHF 9'000.00.

Die Computer der C._____ AG sowie der beiden Geschäfte (in Q._____ und in S._____) seien in einem Inventarverzeichnis aufgeführt. Dieses Inventarverzeichnis umfasse 37 A4-Ordner. Es gehörten nur fünf Computer dem Geschäft in Q._____ und drei Computer dem Geschäft in S._____. Gehe man davon aus, dass mit einem vollständig abgeschriebenen Computer ein Erlös von CHF 250.00 bis CHF 300.00 zu erzielen sei, so hätte man im Jahr 2018 dreissig bis sechszwanzig Computer an die Darlehensschuld anrechnen müssen, um auf die Tilgungssumme von CHF 9'000.00 zu kommen. Dies sei unmöglich, da so viele Computer gar nicht abkömmlich gewesen seien. Auch die Überprüfung des Inventarzeichnisses (der Einzelunternehmung sowie der C._____ AG) habe ergeben, dass der Computerbestand Ende 2017 aus 37 Maschinen, Ende 2018 aus 0 Maschinen und Ende 2019 aus 37 Maschinen bestanden habe. Dies zeige, dass sich der Bestand zwischen dem 1. Januar 2017 und dem

31. Dezember 2019 nicht verändert habe. Damit sei widerlegt, dass im Jahr 2018 Hardwaregeräte zur Tilgung der Darlehensschuld übergeben worden seien.

Im Übrigen sei seine erste Aussage gewesen, die Darlehensschuld sei "grossteils" mittels abgeschriebenen Altgeräten amortisiert worden. "Grossteils" sei zwar mehr als 50 %, bedeute aber niemals 100 %, wie die Steuerkommission gemäss ihrer Aufrechnung angenommen habe.

3.3.2.

In der Vernehmlassung hielt das Gemeindesteueramts Q._____ an seinen Ausführungen im Einspracheentscheid fest. Zudem wies es darauf hin, dass die vom Rekurrenten zitierten Bilanzen und Inventare nie eingereicht worden seien. Im Übrigen seien die Ausführungen des Rekurrenten zur Vermögensvergleichsrechnung irrelevant, da keine Aufrechnung aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich erfolgt sei. Stattdessen sei eine Gewinnaufrechnung in der Einzelunternehmung vorgenommen worden.

3.3.3.

In der Replik wiederholte der Rekurrent, er habe mit seinen Unterlagen nachgewiesen, dass sich der Bestand der Computer in seiner Einzelfirma zwischen 2017 und 2019 nicht verändert habe. Die fünf im Jahre 2018 vorhandenen Computer hätten einen Zeitwert von rund CHF 1'250.00 gehabt, weshalb eine Darlehenstilgung über den Betrag von CHF 9'000.00 mit diesen (ohnehin für den Betrieb notwendigen) Geräten nicht möglich gewesen wäre. Zudem ergebe sich auch aus der Buchhaltung, dass keine Geräte verkauft oder Neugeräte gekauft worden seien. Dass seine erste Aussage bezüglich der Amortisation des Darlehens mittels Übergabe abgeschriebener Altgeräte falsch gewesen sei, hätte die Steuerkommission Q._____ im Übrigen bereits der Erfolgsrechnung der Einzelunternehmung 2018 entnehmen können. Dadurch, dass er seine erste Aussage zurückgezogen habe, sei die Rückzahlung des Darlehens mittels Altgeräten zur Behauptung der Steuerbehörde geworden. Folglich habe auch die Steuerbehörde dafür den Beweis zu erbringen, was nicht geschehen sei.

4.

4.1.

4.1.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (§ 27 Abs. 2 StG).

4.1.2.

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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 28).

4.1.3.

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).

4.1.4.

Nach einer vor allem im Sozialversicherungsrecht begründeten ständigen Praxis des Bundesgerichts ist gemäss einem allgemeinen Beweisgrundsatz den "Aussagen der ersten Stunde" im Zweifelsfall grössere Bedeutung beizumessen als späteren abweichenden Äusserungen, weil diese letzteren nicht selten durch das angestrebte Ergebnis geprägt sind (BGE 121 V 45, 47). Diese Rechtsprechung wenden das aargauische Verwaltungsgericht (VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00366]; VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00058]) und das Spezialverwaltungsgericht (SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2019.12]; SGE vom 24. Juni 2021 [3-RV.2020.27]) auch im Steuerrecht an.

4.2.

4.2.1.

Dass die Tilgung einer Schuld mittels Übergabe von abbeschriebenen Hardwaregeräten beim Selbständigerwerbenden zu steuerbarem Gewinn gemäss § 27 Abs. 2 StG führt, ist vorliegend nicht umstritten. Ebenso wenig besteht Uneinigkeit darüber, dass im Steuerjahr 2018 tatsächlich Darlehensschulden vom Rekurrenten zurückgeführt worden sind. So betrug die Schuld des Rekurrenten gegenüber vier in I._____ ansässigen Gläubigern Ende 2017 gemäss Steuererklärung und -veranlagung 2017 insgesamt CHF 105'000.00, während die Gesamtschuld gegenüber den gleichen

Gläubigern per 31. Dezember 2018 gemäss Steuererklärung 2018 auf CHF 96'000.00 gesunken war.

Streitig ist hingegen, wie die Rückzahlung erfolgt ist. Der Rekurrent macht geltend, die Rückführung des Darlehens sei in bar erfolgt. Er habe seine diesbezügliche erste Aussage zurückgezogen, weshalb etwas Abweichendes nun von der Steuerbehörde zu beweisen sei. Die Steuerkommission Q._____ hält dagegen, die "Aussage der ersten Stunde" sei massgebend.

4.2.2.

Die Übergabe abgeschriebener Hardwaregeräte an Gläubiger zwecks Rückzahlung eines Darlehens erhöht den steuerbaren Gewinn der Einzelunternehmung. Insofern ist dieser Sachverhalt grundsätzlich durch die Steuerbehörde nachzuweisen.

Vorliegend ergibt sich jedoch folgende Besonderheit: Der Rekurrent selber hat nach Vorlage der ersten Version des Vermögensvergleichs behauptet, die (teilweise) Rückzahlung des Darlehens an die Gläubiger sei durch Übergabe der alten Geräte erfolgt. Im Veranlagungsverfahren ist der Rekurrent trotz doppelter E-Mail-Korrespondenz nicht auf seine Ausführungen zurückgekommen. Erst nach Eröffnung der Veranlagung unter Beilage des infolge der Aufrechnung von CHF 9'000.00 ausgeglichenen (dritten) Vermögensvergleichs hat der Rekurrent seine erste Aussage zurückgezogen. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten auf seiner ersten Aussage behaftet hat. Der Widerruf seiner früheren Äusserungen erscheint aufgrund der Chronologie der Ereignisse unglaubwürdig. Dies gilt umso mehr, als die vom Rekurrenten eingereichten Unterlagen (namentlich das Foto der Ordnerrücken sowie die nicht weiter substantiierte Aufstellung "Hard-u-Software_Abschreibungen Konten bbb und ccc D._____-Q._____ seit-2010") nicht geeignet sind, den ursprünglich dargelegten Sachverhalt zu widerlegen. Allein deshalb ist der Rekurs abzuweisen.

4.2.3.

Im Übrigen war die Vermögensvergleichsrechnung nur ausgeglichen, *nachdem* die Gewinnaufrechnung von CHF 9'000.00 erfolgt war (vgl. Vermögensvergleich vom 27. Oktober 2020 [Druckdatum]). Wäre die Teilrückzahlung der Darlehen nicht durch Anrechnung abgeschriebener Altgeräte, sondern in bar erfolgt, hätte die Vermögensvergleichsrechnung weiterhin ein Einkommensmanko ergeben (vgl. Vermögensvergleich vom 26. März 2020). Mit anderen Worten hätte auch die Sachverhaltsversion des Rekurrenten zu einer Aufrechnung zum steuerbaren Einkommen geführt. Die Frage, ob die Darlehen in bar oder durch Übergabe abgeschriebenen Geschäftsvermögens (teilweise) zurückgeführt wurden, ist somit nur für die Begründung der Aufrechnung relevant, nicht aber für die Aufrechnung an

sich. Für diese ist nur entscheidend, dass die Darlehen überhaupt (teilweise) zurückgeführt wurden (was unbestritten ist, vgl. oben Erw. 4.2.1.). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Vermögensvergleichsrechnung korrekt vorgenommen wurde, was nachfolgend im Sinne einer Kontrolle der Aufrechnung zu überprüfen ist.

5.

5.1.

5.1.1.

Resultiert aus der Steuererklärung ein Einkommen, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann", drängt sich die Überprüfung durch einen Vermögensvergleich auf. Ergibt dieser, unter Berücksichtigung der für den Lebensunterhalt benötigten Mittel, ein erhebliches Manko und kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass ein Vermögenszuwachs ganz oder teilweise aus steuerfreien Einkünften resultiert, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 2005 S. 124 f., mit Hinweisen).

5.1.2.

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).

5.2.

5.2.1.

Vorliegend hat die Steuerkommission Q._____ aufgrund der Angaben des Rekurrenten bei dessen Einzelunternehmung eine Gewinnaufrechnung vorgenommen. Da die Vermögensvergleichsrechnung infolge dieser Aufrechnung kein Einkommensmanko mehr auswies, hat die Steuerkommission Q._____ keine Ermessensveranlagung vorgenommen.

Aus diesem Grunde musste die Steuerkommission Q._____ im Veranlagungsverfahren nicht die besonderen Voraussetzungen der Ermessensveranlagung (insbesondere Mahnung und Hinweis auf den Beweismittelabschluss, vgl. § 191 Abs. 3 und 194 Abs. 2 StG) beachten, deren Erfüllung folglich nicht vom Spezialverwaltungsgericht zu überprüfen ist. Im Gegenzug hat die Steuerkommission Q._____ an die Einsprache nicht die erhöhten Anforderungen an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gestellt (Begründungspflicht und Nennung der Beweismittel gemäss § 193 Abs. 3 StG). Zudem wurde die Einsprache frei geprüft. Es fand keine auf die offensichtliche Unrichtigkeit beschränkte Prüfung (§ 193 Abs. 3 StG) statt. Das Gleiche gilt für das Rekursverfahren.

5.2.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ erstellte im Veranlagungsverfahren folgende (zweite) Vermögensvergleichsrechnung vom 26. März 2020:

Vermögensentwicklung 2017	31.12.2017	31.12.2018
Wertschriften (ohne Geschäft)	113168.00	104356.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	313.00	207.00
Private Fahrzeuge	0.00	0.00
Privatliegenschaften		
AG/Q._____, X-Strasse 21	445200.00	445200.00
Betriebsvermögen selbständig		
Erwerbender		
Geschäftsaktiven:		
AG/Q._____, D._____	0.00	0.00
AG/Q._____, C._____ AG	0.00	0.00
Ausland, D._____	0.00	0.00
Ausland, D._____	0.00	0.00
T._____ : D._____	0.00	0.00
Schulden	-625000.00	-616000.00
Reinvermögen	-66319.00	-66237.00
Vermögenszunahme (Schuldenabnahme)		82.00

Mittelherkunft 2018

Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)	20079.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	-3607.00
Schuldzinsen	-5536.00
Krankheits- und Unfallkosten	-2988.00
Massgebendes Einkommen	7948.00
Total Mittelherkunft	7948.00

Mittelverwendung 2017

Vermögenszunahme (Schuldenabnahme)	82.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.	950.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	14400.00
Private Versicherungsprämien	3618.00
Total Mittelverwendung	19050.00

Einkommensmanko pro Jahr **-11102.00**

Aufgrund der Rückmeldungen des Rekurrenten wurden in der dritten Vermögensvergleichsrechnung (Druckdatum 27. Oktober 2020), welche der Veranlagung zur Kontrolle der Aufrechnung zugrunde gelegt wurde, die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'607.00 auf CHF 0.00 gesenkt und bei der Mittelherkunft CHF 9'000.00 (Gewinn) aus der Übergabe der Hardwaregeräte an die Gläubiger zwecks Darlehensamortisation zusätzlich berücksichtigt. In der Folge ergab sich ein Einkommensüberschuss von CHF 1'505.00.

5.2.3.

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2018 betrifft so wurden die Wertschriften je per Ende 2017 und 2018 aus der Veranlagung (2017) bzw. der Deklaration (2018) übernommen (jeweils ohne die 200 Aktien der C._____ AG, die sich zwischen 2017 und 2018 weder im Bestand noch im Wert verändert hatten). Das Gleiche gilt für die Position "Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer". Nicht umstritten ist sodann der Wert der Privatliegenschaft am X-Strasse 21 in Q._____, der sich ebenso wenig verändert hat. Das Betriebsvermögen und die Schulden per Ende 2017 und 2018 wurden aus der Veranlagung (2017) bzw. der Deklaration (2018) übernommen. Der Rekurrent hat sich zu den Positionen der Vermögensentwicklung nicht geäußert.

Somit hat die Steuerkommission Q._____ die Vermögensentwicklung und die daraus sich ergebende Vermögenszunahme bzw. Schuldenabnahme von CHF 82.00 korrekt berechnet.

5.2.4.

Bei der Mittelherkunft hat die Steuerkommission Q._____ für das Total der Einkünfte das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (CHF 153.00), die Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen (CHF 19'301.00), die Einkünfte aus Wertschriften und Kapitalanlagen

(CHF 220.00) sowie die übrigen Einkünfte (CHF 400.00) aus der Steuererklärung übernommen und addiert. Dies ergibt ein Total von CHF 20'074.00. Im Übrigen weist der Geschäftsabschluss der Einzelunternehmung des Rekurrenten (D._____) einen Gewinn von CHF 135.25 aus, weshalb der Gewinn in der Deklaration um CHF 18.00 zu hoch eingesetzt wurde. Das Total der Einkünfte beträgt somit CHF 20'056.00 (CHF 20'074.00 ./ CHF 18.00).

Die Liegenschaftsunterhaltskosten hat die Steuerkommission Q._____ auf Begehren des Rekurrenten vom (in der Vermögensvergleichsrechnung vom 26. März 2020 noch eingesetzten) Pauschalbetrag auf CHF 0.00 gesenkt. Die Schuldzinsen von CHF 5'536.00 sind ausgewiesen und nicht umstritten. Bei den Krankheits- und Unfallkosten ist zu beachten, dass diese im Einspracheentscheid auf CHF 3'086.00 erhöht wurden, weshalb sie auch im Vermögensvergleich mit diesem Betrag zu berücksichtigen sind.

Der Rekurrent führte in seiner Vermögensvergleichsrechnung vom 29. März 2020 bei der Mittelherkunft zusätzlich eine Darlehens-Rückzahlung der C._____ AG in der Höhe von CHF 9'463.00 auf. Er gelangte damit zu einer gesamten Mittelherkunft von CHF 13'804.00. Seine Korrekturen am Vermögensvergleich und seine diesbezüglichen Äusserungen im E-Mail vom 29. März 2020 (vgl. oben Erw. 3.1.4.) führen jedoch bei richtiger Berechnung zu einer (gesamten) Mittelherkunft von CHF 21'018.00 (Total Mittelherkunft gemäss Steuerkommission Q._____ von CHF 7'948.00 zuzüglich CHF 3'607.00 Liegenschaftsunterhaltskosten sowie CHF 9'643.00 Darlehensrückzahlung C._____ AG). Abgesehen von diesem Rechenfehler (der Rekurrent hat bei seiner Berechnung die Liegenschaftsunterhaltskosten irrtümlich [ein zweites Mal] von der Mittelherkunft abgezogen, anstatt sie [da er sie ja bestritten hatte] hinzuzurechnen) kann die Rückzahlung des Darlehens der C._____ AG ohnehin nicht bei der Mittelherkunft berücksichtigt werden: Zwar ergibt der Vergleich der Wertschriftenverzeichnisse 2017 und 2018 (deklariert und veranlagt), dass die Darlehensforderung des Rekurrenten gegenüber der C._____ AG im Jahr 2018 tatsächlich um CHF 9'463.00 gesunken ist. Jedoch stellt dies lediglich eine Vermögensumschichtung dar, indem eine Forderung des Rekurrenten gesunken, dafür sein Konto- oder Bargeldbestand entsprechend gestiegen ist. Auf die Mittelherkunft – die nur Zuflüsse von aussen abbildet – hat diese Vermögensumschichtung keinen Einfluss. Die Abnahme der Darlehensforderung (und eine Zunahme des Konto- oder Bargeldbestandes sowie ein allfälliger Verbrauch dieser Mittel) ist demgegenüber bereits in der Vermögensentwicklung 2018 abgebildet. Deshalb ist die Darlehensrückzahlung der C._____ AG von CHF 9'643.00 nicht zur Mittelherkunft hinzuzurechnen.

Mit Bezug auf den vom Rekurrenten im Rekurs vorgebrachten Einwand, der Mittelherkunft seien "Erträge auf den Privatkunden-Konten" im Gesamtbetrag von CHF 4'995.00 hinzuzurechnen, erschliesst sich aus den Ausführungen des Rekurrenten nicht, wofür und an wen dieser Betrag geflossen sein soll, bzw. weshalb er – wenn es sich tatsächlich um Beratungshonorare handeln sollte – nicht bereits in der Buchhaltung der Einzelunternehmung des Rekurrenten abgebildet wurde. Tatsächlich taucht ein Teil dieser Beratungshonorare (die CHF 4'995.00 setzen sich gemäss Rekurrent aus Teilbeträgen von CHF 2'102.00, CHF 908.00 und CHF 1'985.00 zusammen) mit CHF 2'102.00 bereits in den eingereichten Buchhaltungsunterlagen der D._____ auf. Dieser ist nicht ein zweites Mal zu berücksichtigen. Das gilt auch für die übrigen Beträge, deren Zufluss weder substantiiert noch nachgewiesen ist.

Somit ergibt sich (ohne Berücksichtigung der hier umstrittenen Aufrechnung von CHF 9'000.00) für die Mittelherkunft was folgt:

Mittelherkunft 2018	
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)	20056.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	0.00
Schuldzinsen	-5536.00
Krankheits- und Unfallkosten	-3086.00
Massgebendes Einkommen	11434.00
Total Mittelherkunft	11434.00

5.2.5.

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so wurde die Schuldenabnahme von CHF 82.00 in der Vermögensentwicklung korrekt berechnet (vgl. oben Erw. 5.2.3.). Beim Betrag der bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern von CHF 950.00 besteht kein Anlass, an dessen Richtigkeit zu zweifeln, zumal der Rekurrent diesen nicht bestritten hat. Die privaten Versicherungsprämien von CHF 3'618.00 wurden aufgrund der Angaben des Rekurrenten berechnet (vgl. die E-Mails vom 25. und vom 26. März 2020 sowie die Bestätigung der E._____ vom 25. März 2020 bezüglich der bezahlten Prämien 2018).

Bei den Lebenshaltungskosten (Grundbetrag) hat die Steuerkommission Q._____ CHF 14'400.00 eingesetzt, während der Rekurrent dafür einen Betrag von CHF 4'332.00 (Vermögensvergleich vom 29. März 2020), im Rekursverfahren sogar CHF 3'336.20 (vgl. oben Erw. 3.3.1.) berechnet hat. Der Rekurrent bezeichnet diese Berechnungen als "Fakten" und bezieht sich dabei auf eine "Auswertung aller Belege", ohne diese jedoch vorzulegen. Hierzu ist festzuhalten, dass zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen, so weit nicht die effektiven Kosten nachgewiesen sind, regelmässig auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)"

abgestellt wird. Danach betragen die Lebenshaltungskosten für den allein-stehenden Rekurrenten CHF 14'400.00. Dieser Betrag ist zu berücksichti-gen, auch wenn der Rekurrent – ohne konkreten Nachweis – geltend macht, sparsamer gelebt zu haben (AGVE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2007.151]).

Somit hat die Steuerkommission Q. _____ die Mittelverwendung korrekt be-rechnet.

5.2.6.

Bei einer Mittelherkunft von CHF 11'434.00 und einer Mittelverwendung von CHF 19'050.00 resultiert ein Einkommensmanko von CHF 7'616.00.

6.

6.1.

Die leicht korrigierte Vermögensvergleichsrechnung ergibt (bei Nichtber-ücksichtigung der hier umstrittenen Gewinnaufrechnung von CHF 9'000.00) zwar ein Einkommensmanko, das rund CHF 1'400.00 unter der Aufrechnung der Steuerkommission Q. _____ liegt. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass die Steuerkommission Q. _____ die Vermögensvergleichsrechnung zugunsten des Rekurrenten sehr zurückhaltend vorgenommen hat. So dürften für die Liegenschaft (mit be-rechneten Unterhaltskosten von CHF 0.00) zumindest Gebäudeversiche-rungsprämien angefallen sein. Zudem hält der Rekurrent einen PKW, der ebenfalls versichert, unterhalten und betrieben wird. Die Kontrollrechnung (Überprüfung Vermögensvergleich) ergibt damit, dass an der Aufrechnung zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit festzuhalten ist.

6.2.

Zusammenfassend kann das Vorgehen der Steuerkommission Q. _____, den Rekurrenten auf seine Aussage der ersten Stunde zu behaften und die Aufrechnung von CHF 9'000.00 mit einem in dieser Höhe erzielten Gewinn aus dem Verkauf abgeschriebener Altgeräte zu begründen, nicht beanstandet werden, zumal der Vermögensvergleich dieses Ergebnis zusätzlich plausibilisiert. Der Rekurs ist abzuweisen.

7.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekus wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 810.00, zu bezahlen.

3.

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, 22. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche