

**3-RV.2021.124**

P 158

**Urteil vom 23. November 2022**

Besetzung      Präsident Heuscher  
Richter Lämmli  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent      **A.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 17. Juni 2021**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 25. Januar 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 23'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 26'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 71'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 130'000.00) veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen ermessensweise CHF 10'000.00 aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich hinzugerechnet.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 25. Januar 2021 erhob A. mit Schreiben vom 19. Februar 2021 Einsprache. Er stellte den Antrag, es sei auf die Aufrechnung von CHF 10'000.00 zu verzichten und das steuerbare Einkommen sei gemäss seiner Steuererklärung zu berechnen.

**3.**

Mit Einspracheentscheid vom 17. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 17. Juni 2021 (Zustellung am 30. Juli 2021) hat A. mit Rekurs vom 31. Juli 2021 (Postaufgabe am 2. August 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den

"Antrag, dass das steuerbare Einkommen gemäss dem wahren und realen Einkommen von Fr. 18.051 festgesetzt wird, gemäss meiner eingereichten Steuererklärung, d.h.:

Das Total der Einkünfte beträgt	Fr. 24.380
Das Total der Abzüge beträgt	./. Fr. <u>6.329</u>
ergibt ein Nettoeinkommen von	Fr. 18.051"

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

**5.**

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

**6.**

A. hat eine Replik erstattet.

**7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. sowie beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau vorgenommen.

**8.**

Mit Schreiben vom 19. September 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. A. hat keine weiteren Unterlagen eingereicht.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

Der Rekurrent ist Rentner und deklarierte in der Steuererklärung 2019 ein steuerbares Einkommen von CHF 10'551.00. Die Steuerkommission Q. rechnete dem deklarierten Einkommen des Rekurrenten ermessensweise CHF 10'000.00 aus Einkommensmanko nach Vermögensvergleich hinzu.

Diese Aufrechnung ist vorliegend umstritten und Gegenstand der nachfolgenden Erwägungen. Dabei ist nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3.) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 4.). Ist das der Fall, muss geprüft werden, ob der Rekurrent mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen hat, und ob die Steuerkommission Q. ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (Erw. 5. und 6.)

### **3.**

#### **3.1.**

##### **3.1.1.**

Im Veranlagungsverfahren verlangte das Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 24. Februar 2020 Zahlungsnachweise zu den deklarierten Spenden, einen Jahreskontoauszug zum deklarierten Bankkonto und den Nachweis über die Finanzierung des Lebensunterhaltes ein. Zudem erkundigte es sich beim Rekurrenten nach allfälligen weiteren Einnahmequellen.

Der Rekurrent reichte mit Schreiben vom 24. März 2020 Zahlungsbelege zu den geltend gemachten Spenden, verschiedene Stromrechnungen sowie den Jahreskontoauszug seines Bankkontos ein. Zudem listete er verschiedene Lebenshaltungskosten auf, unter anderem Fahrkosten von CHF 50.00.

##### **3.1.2.**

In der Folge sandte das Gemeindesteueramt Q. dem Rekurrenten mit Schreiben vom 25. März 2020 einen Veranlagungsvorschlag mit der Bitte um Prüfung und Stellungnahme. Dabei rechnete es dem deklarierten Einkommen des Rekurrenten von CHF 10'551.00 einen Betrag von CHF 10'000.00 "Infolge Einkommensmanko" hinzu. Der Kleinverdienerabzug gemäss § 42 Abs. 1<sup>bis</sup> StG sank dadurch von CHF 7'500.00 auf CHF 2'000.00, weshalb im Veranlagungsvorschlag ein satzbestimmendes

Einkommen von CHF 26'051.00 resultierte (steuerbares Einkommen CHF 23'222.00).

Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 24. April 2020 auf den Veranlagungsvorschlag. Er verwies auf die eingereichte Steuererklärung und beklagte sein Unverständnis bezüglich der Aufrechnung von CHF 10'000.00. Weitere Unterlagen reichte er nicht ein.

### **3.1.3.**

Mit Schreiben vom 23. April 2020 (aus den Akten ist nicht erkennbar, ob dieses Schreiben als Reaktion zum Schreiben des Rekurrenten vom 24. April 2020 erfolgte und folglich falsch datiert ist) legte das Gemeindesteueramt Q. dem Rekurrenten einen Vermögensvergleich vor und forderte ihn auf, das Einkommensmanko zu erklären und belegmässig nachzuweisen.

Der Rekurrent liess sich mit Schreiben vom 4. Mai 2020 vernehmen, wehrte sich erneut gegen die Aufrechnung von CHF 10'000.00, brachte aber keine Erklärungen oder Unterlagen zum Einkommensmanko bei.

### **3.1.4.**

Mit Schreiben vom 29. Mai 2020 mahnte das Gemeindesteueramt Q. die ausstehende Aktenergänzung und setzte eine letzte Frist von 20 Tagen zur Einreichung der geforderten Unterlagen.

Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 3. Juni 2020. Er führte aus, er habe die Aktenergänzung bereits beantwortet. Es bestehe kein Einkommensmanko, weshalb die Aufrechnung von CHF 10'000.00 zu Unrecht erfolgt sei. Er habe keine so hohen Ausgaben wie im Vermögensvergleich angenommen (CHF 14'400.00 für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.). Seine Ausgaben richteten sich nach den Einnahmen und er könne auch von CHF 3.00 pro Tag leben, zumal er in einer einfachen Zweizimmerwohnung lebe und seine Mahlzeiten selber zubereite.

### **3.1.5.**

Das Gemeindesteueramt Q. verlangte mit Schreiben vom 7. Juli 2020 weitere Angaben bezüglich zweier auf dem Konto des Rekurrenten eingegangener Zahlungen.

Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 7. August 2020, dass er im Begriff sei, die geforderten Informationen einzuholen, dazu aber noch mehr Zeit benötige. Mit Schreiben vom 12. August und 18. September 2020 lieferte der Rekurrent weitere Angaben zu den eingegangenen Zahlungen und bestätigte, dass es sich bei einer der beiden Zahlungen um eine zwischenzeitlich zurückerstattete Fehlzahlung handle und dass keine weiteren Überweisungen oder Barzahlungen an ihn erfolgt seien.

### **3.1.6.**

In der Folge erging die Veranlagungsverfügung, mit der die Steuerkommission Q. an der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 10'000.00 festhielt, was zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 23'222.00 führte (satzbestimmendes Einkommen CHF 26'051.00).

### **3.2.**

#### **3.2.1.**

In der Einsprache beklagte sich der Rekurrent über die Aufrechnung von CHF 10'000.00. Er könne keine Belege erbringen für ein Einkommen, das gar nie geflossen sei. Stattdessen sei auf das tatsächliche Einkommen gemäss Steuererklärung abzustellen.

#### **3.2.2.**

Mit Schreiben vom 17. März 2021 verlangte das Gemeindesteueramts Q. erneut eine Stellungnahme und belegmässige Nachweise zum Einkommensmanko im bereits im Veranlagungsverfahren vorgelegten Vermögensvergleich sowie einen Nachweis der effektiven Lebenshaltungskosten.

Der Rekurrent entgegnete mit Schreiben vom 17. März 2021, dass er seine Lebenshaltungskosten nicht nachweisen könne, da er die Einkaufsbelege von C. und D. nicht aufbewahrt habe. Jedenfalls entspreche die Annahme, er habe für Nahrung etc. CHF 14'400.00 ausgegeben, nicht der Realität. Im Übrigen verwies er auf die Aufstellung seiner Lebenshaltungskosten gemäss Schreiben vom 24. März 2020.

#### **3.2.3.**

Mit Schreiben vom 29. April 2021 erfolgte eine letzte Mahnung des Gemeindesteueramtes Q. bezüglich Aktenergänzung.

Der Rekurrent äusserte mit Schreiben vom 1. Mai 2021 sein Unverständnis über die erfolgte Mahnung. Zum Vermögensvergleich wiederholte er im Wesentlichen seine bisherigen Argumente.

#### **3.2.4.**

Im Einspracheentscheid begründete die Steuerkommission Q. die Aufrechnung von CHF 10'000.00 damit, dass der Rekurrent nicht offengelegt habe, wie er seinen Lebensunterhalt verdiene. Bezüglich der Lebenshaltungskosten sei – soweit die effektiven Kosten nicht bekannt seien – auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" abzustellen. Danach betrügen die Lebenshaltungskosten für den alleinstehenden Rekurrenten CHF 14'400.00. Darauf sei abzustellen, sofern der Rekurrent wie vorliegend keinen konkreten Nachweis seiner sparsameren Lebenshaltung bebringe.

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Im Rekurs wiederholte der Rekurrent seinen Antrag aus dem Veranlagungs- und Einspracheverfahren. Im Wesentlichen führte er aus, er habe alles getan, um eine vollständige, richtige und der Wahrheit entsprechende Veranlagung zu ermöglichen. Zudem bestritt er erneut, Lebenshaltungskosten von CHF 14'400.00 gehabt zu haben.

#### **3.3.2.**

In der Vernehmlassung bekräftigte das Gemeindesteueramt Q., die Aufrechnung von CHF 10'000.00 sei erfolgt, weil der Rekurrent die geltend gemachten niedrigen Lebenshaltungskosten nicht nachgewiesen habe.

#### **3.3.3.**

Zur Stellungnahme des Gemeindesteueramtes Q. liess sich der Rekurrent mit Schreiben vom 10. Oktober 2021 vernehmen. Er führte aus, die Nebenkosten der Eigentumswohnung in Q. betragen CHF 2'464.25, wobei die Wasser- und Heizkosten in diesem Betrag enthalten seien. Auch die Nebenkosten der Wohnung in S. seien mit CHF 1'070.00 eindeutig belegt. Die Fahrkosten nach S. lägen näher bei CHF 40.00, als (wie zuvor angegeben) bei CHF 50.00. Er sei Anfang Sommer hochgefahren und Ende Sommer wieder zurück. Sein Auto, Modell <sup>ZA</sup>, benötige nur 3l Benzin pro 100 km. Die Versicherungskosten von CHF 276.00 seien nicht im Jahr 2019 bezahlt worden. Für Nahrung habe er im ganzen Jahr CHF 1'825.00 ausgegeben, ohne jedoch die Quittungen der Lebensmitteldetailhändler aufbewahrt zu haben, deshalb sei ein Nachweis schwierig. Eine Mittelverwendung von CHF 14'400.00 für Nahrung etc. sei jedenfalls völlig unrealistisch. Ausser der Krankenkasse seien im Übrigen keine Versicherungskosten angefallen. Kleider und Pflegemittel usw. seien im Jahr 2019 nicht erworben worden, weshalb es dazu auch keine Quittungen gebe. Sein Bruder sei verstorben, weshalb er mit Kleidern und Schuhen für die nächsten zehn Jahre gut eingedeckt sei.

#### **3.3.4.**

Mit Beweisanordnung des Spezialverwaltungsgerichts vom 19. September 2022 wurde der Rekurrent aufgefordert, eine Aufstellung der von ihm im Jahr 2019 gehaltenen Fahrzeuge, einen belegmässigen Nachweis aller Fahrzeugkosten (Versicherung, Steuern, Werkstatt) und einen Nachweis der mit den Fahrzeugen zurückgelegten Strecken einzureichen. Zudem sollte er die Krankenkassenkosten, die Neben- und Unterhaltskosten der beiden Liegenschaften, die Telefon- und Kommunikationskosten sowie die Empfangsgebühren nachweisen.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2022 führte der Rekurrent aus, er habe die angeforderten Belege bereits dem Gemeindesteueramt Q. mit der

Steuererklärung eingereicht. Weitere Belege für das Jahr 2019 seien nicht vorhanden.

Auf Nachfrage des Spezialverwaltungsgerichts bestätigte das Gemeindesteueramt Q., dass neben den dem Spezialverwaltungsgericht bereits vorliegenden Unterlagen keine weiteren Belege des Rekurrenten für das Steuerjahr 2019 eingegangen seien (vgl. E-Mail vom 18. Oktober 2022).

#### **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 nieder-

schlagenden) Aufwendungen des Steuerpflichtigen in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel der Steuerpflichtige in der Bemessungsperiode allermindestens verfügen musste.

4. Hiervon sind allfällige Mittelzuflüsse, die nicht in Form von (steuerpflichtigem) Einkommen erfolgten, abzuführen, beispielsweise aus Erbschaft oder als Kapitalgewinn auf Privatvermögen. Daraus ergibt sich das jährliche Mindestreineinkommen.
5. Nach Vornahme der zulässigen Abzüge (einschliesslich Abschreibungen, soweit aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung ein Anspruch darauf besteht) ergibt sich das steuerbare Einkommen.

(zum Ganzen: AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 191 StG N 36).

#### **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]).

#### **4.5.**

Der Rekurrent hat sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren die Möglichkeit erhalten, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen und weitere Unterlagen einzureichen. Zudem wurde er diesbezüglich mehrfach gemahnt. Der Rekurrent reichte gewisse Unterlagen ein, machte ansonsten aber lediglich geltend, der für Nahrung, Kleider, Kosmetik, etc. im Vermögensvergleich genannte Betrag von CHF 14'400.00 sei zu hoch angesetzt, da er viel sparsamer lebe. Für diese Behauptung brachte er keine Belege bei. Zwar ist dem Rekurrenten beizupflichten, dass er nicht belegen kann, was er nicht ausgegeben hat. Auch ist nachvollziehbar, dass er keine Quittungen der Lebensmitteldetailhändler für die Steuererklärung aufbewahrt hat. Dennoch hat der Rekurrent von den von ihm im Veranlagungsverfahren verlangten Unterlagen nur einen Teil eingereicht. So konnte er etwa die Empfangsscheine einer Stromrechnung und verschiedener Spenden vorlegen, reichte jedoch von anderen Zahlungen, die zu seinen Lebenshaltungskosten gehören (z.B. Krankenkasse, Autokosten, Empfangsgebühren), keine Belege ein. Damit hat er das Einkommensmanko nicht genügend erklärt, zumal die von ihm genannten Lebenshaltungskosten teil-

weise erheblich selbst von niedrig angesetzten Erfahrungswerten abweichen (so die Autokosten mit CHF 50.00 bzw. CHF 40.00 sowie die Kosten für Nahrung mit CHF 1'825.00 je für das gesamte Jahr 2019).

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

## **5.**

### **5.1.**

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).

### **5.2.**

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). 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).

### **5.3.**

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).

### **5.4.**

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).

## 6.

### 6.1.

Der Rekurrent hat den Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren angetreten, indem er im Wesentlichen seine Argumente aus dem Veranlagungsverfahren wiederholt hat. Dabei hat er gewisse Zahlen aus dem Vermögensvergleich als nicht zutreffend bemängelt und auf die von ihm bereits im Veranlagungsverfahren genannten Lebenshaltungskosten verwiesen. Im Folgenden werden die Vermögensvergleichsrechnung sowie die vom Rekurrenten genannten Zahlen geprüft. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf den Fragen, ob dem Rekurrenten der Unrichtigkeitsnachweis gelungen ist und die Steuerkommission Q. ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

### 6.2.

Die Aufrechnung der Steuerkommission Q. von CHF 10'000.00 im Veranlagungsverfahren beruhte auf folgender Vermögensvergleichsrechnung:

<b>Vermögensentwicklung 2019</b>	<b>31.12.2018</b>	<b>31.12.2019</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	4657.00	4775.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Private Fahrzeuge	0.00	0.00
<b>Liegenschaften</b>		
AG/Q., Y-Strasse	121200.00	121200.00
U.____/S., X-Strasse	75000.00	75000.00
<b>Betriebsvermögen selbständig Erwerbnd.</b>		
Geschäftsaktiven: AG/T.	0.00	0.00
<b>Reinvermögen</b>	<b>200857.00</b>	<b>200975.00</b>
Vermögenszunahme		118.00
<b>Mittelherkunft 2019</b>		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		16128.00
Liegenschaftsunterhaltskosten		-3534.00
Freiwillige Zuwendungen		-4300.00
Vermögensverwaltungskosten		-29.00
Unterstützungsleistungen		0.00
<b>Massgebendes Einkommen</b>		<b>8265.00</b>
<b>Total Mittelherkunft</b>		<b>8265.00</b>

**Mittelverwendung 2019**

Vermögenszunahme	118.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.	329.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	14400.00
Private Versicherungsprämien	2000.00
<b>Total Mittelverwendung</b>	<b>16847.00</b>

**Einkommensmanko pro Jahr** **-8582.00**

**6.3.**

Der Rekurrent machte demgegenüber geltend, er habe im Jahr 2019 für die beiden Wohnungen CHF 180.00 bzw. CHF 106.00 für Strom bezahlt. Die Kosten für Wasser und Heizung seien in den deklarierten Kosten bereits enthalten. Die Krankenversicherungsprämie betrage CHF 213.00 pro Monat, damit CHF 2'556.00 pro Jahr. Seine Fahrkosten von Q. nach S. hätten im Jahr 2019 CHF 40.00 betragen und die Kosten für Nahrung hätten sich auf CHF 1'825.00 belaufen.

Im Rekursverfahren ergänzt er, die Versicherungskosten für sein Fahrzeug betrügen CHF 276.00 und seien nicht im Jahr 2019 bezahlt worden. Weitere Versicherungskosten – abgesehen von den Krankenversicherungskosten – seien nicht angefallen.

**6.4.**

**6.4.1.**

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2019 betrifft, so liegt der Saldo der Wertschriften per 31. Dezember 2019 aus dem Vermögensvergleich mit CHF 4'775.00 um CHF 4'543.00 höher als die deklarierten Wertschriften (CHF 232.00). Während die deklarierten Wertschriften sich auf den Saldo des Bankkontos bei der E. per 31. Dezember 2019 beziehen, hat die Steuerkommission Q. diesem Saldo richtigerweise den Anteil des Vermögens des Rekurrenten im Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergeinschaft XY in Q. von CHF 4'543.00 hinzugerechnet. Damit ist der im Vermögensvergleich ausgewiesene Betrag von CHF 4'775.00 korrekt berechnet.

**6.4.2.**

Für das Vorjahr wurde im Vermögensvergleich der deklarierte Saldo des Bankkontos von CHF 4'657.00 als Gesamtsaldo der Wertschriften eingesetzt. Gemäss Beilagen zur Steuererklärung 2018 war der Rekurrent jedoch bereits im Jahr 2018 am Vermögen des Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergeinschaft XY in Q. beteiligt. Sein Anteil betrug gemäss der "Beilage für Steuern 2018" CHF 3'295.00. Dieser Betrag ist dem Vermögen per 31. Dezember 2018 hinzuzurechnen.

### 6.4.3.

Die eingesetzten Werte der Liegenschaften in Q. und S. entsprechen per 31. Dezember 2019 der Deklaration, haben sich gegenüber dem Vorjahr nicht verändert und sind nicht umstritten.

### 6.4.4.

Somit ergibt sich für die Vermögensentwicklung 2019 was folgt:

<b>Vermögensentwicklung 2019</b>	<b>31.12.2018</b>	<b>31.12.2019</b>
Wertschriften (ohne Geschäft)	7952.00	4775.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Private Fahrzeuge	0.00	0.00
<b>Liegenschaften</b>		
AG/Q., Y-Strasse	121200.00	121200.00
U._____/S., X-Strasse	75000.00	75000.00
<b>Betriebsvermögen selbständig Erwerbnd.</b>		
Geschäftsaktiven: AG/T.	0.00	0.00
<b>Reinvermögen</b>	<b>204152.00</b>	<b>200975.00</b>
Vermögensabnahme		3177.00

### 6.5.

Für die Mittelherkunft verwendet die Steuerkommission Q. bei den Einkünften (AHV-Rente) die deklarierte (und belegte) Zahl aus der Steuererklärung. Ebenso wurden die Liegenschaftsunterhaltskosten, die freiwilligen Zuwendungen und die Vermögensverwaltungskosten gemäss den deklarierten und belegten Zahlen aus der Steuererklärung übernommen. Die Mittelherkunft ist für die genannten Positionen korrekt festgelegt worden und zwischen den Parteien nicht umstritten. Die Korrektur in der Vermögensentwicklung (vgl. oben Erw. 6.4.) wirkt sich jedoch insoweit aus, als die Vermögensabnahme zur Mittelherkunft hinzuzurechnen ist, woraus sich Folgendes ergibt:

<b>Mittelherkunft 2019</b>	
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)	16128.00
Vermögensabnahme	3177.00
Liegenschaftsunterhaltskosten	-3534.00
Freiwillige Zuwendungen	-4300.00
Vermögensverwaltungskosten	-29.00
Unterstützungsleistungen	0.00
<b>Massgebendes Einkommen</b>	<b>11442.00</b>
<b>Total Mittelherkunft</b>	<b>11442.00</b>

### 6.6.

#### 6.6.1.

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so ist zunächst die Vermögenszunahme von CHF 118.00 zu streichen (vgl. oben Erw. 6.4.). Mit Bezug auf die bezahlten Steuern auf Kantons- und Bundesebene ist kein

Grund ersichtlich, weshalb diese Zahlen nicht korrekt von der Steuerkommission Q. erfasst worden sein sollten, zumal der Rekurrent sie weder kommentiert noch bestritten hat.

### **6.6.2.**

Für die privaten Versicherungsprämien hat die Steuerkommission den Betrag des pauschalen Versicherungsabzuges eingesetzt. 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. 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] sowie Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen). Genau dies hat der Rekurrent – mindestens bezüglich der Krankenkassenprämien – jedoch getan, als er ausführte, er bezahle für die Krankenversicherung CHF 2'556.00 pro Jahr. Damit ist der Betrag für die privaten Versicherungsprämien entsprechend anzuheben. Nicht berücksichtigt sind allfällige weitere Versicherungen, z.B. die Motorfahrzeugversicherung, die der Rekurrent – ohne dies trotz ausdrücklicher Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts belegt zu haben – in einem anderen Jahr bezahlt haben will.

### **6.6.3.**

Für Fahrzeugkosten möchte der Rekurrent im Jahr 2019 lediglich CHF 40.00 aufgewendet haben. Dass er sein Fahrzeug im ganzen Jahr nur für die Hin- und Rückfahrt nach S. verwendet hat und auch bei geringem Verbrauch insgesamt nur Fahrzeugkosten von CHF 40.00 angefallen sind, wurde vom Rekurrenten jedoch nicht glaubhaft vorgebracht, geschweige denn nachgewiesen.

Das Spezialverwaltungsgericht hat in diesem Zusammenhang eine Halterauskunft beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau eingefordert. Daraus geht hervor, dass der Rekurrent seit dem 10. Mai 2017 Halter des von ihm genannten ZA ist. Jedoch hat er vom 21. Oktober 2019 bis zum 22. Juli 2020 zusätzlich einen YZ, Erst-Inverkehrssetzung am 1. Juli 1973, gehalten. Dieses Fahrzeug hat der Rekurrent weder in der Steuererklärung 2019 deklariert noch auf Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts, die von ihm im Jahr 2019 gehaltenen Fahrzeuge aufzulisten, genannt. Gemäss Verkaufsanzeigen im Internet wird ein solches Fahrzeug (Erst-Inverkehrssetzung 1971) zu Preisen von CHF 24'608.00 (<https://www.bbb.com>) oder CHF 34'612.00 (<https://www.bbb.com>) gehandelt. Es bleibt im Dunkeln, woher der Rekurrent die Mittel zum Erwerb des Fahrzeuges hatte und welche sonstigen Fahrzeugkosten angefallen

sind. Zudem hat der Rekurrent gemäss Auskunft des Strassenverkehrsamtes am 13. November 2019 die Verkehrssteuern 2020 von CHF 180.00 für den ZA und von CHF 300.00 für den YZ, sowie am 22. November 2019 die Verkehrssteuer 2019 für den YZ von CHF 59.20 bezahlt (vgl. E-Mail vom 13. September 2022). Auch diese Ausgaben im Jahr 2019 hat der Rekurrent trotz mehrfacher Aufforderung nicht offengelegt – auch nicht für das von ihm deklarierte Fahrzeug ZA.

Somit hat der Rekurrent für seine Fahrzeuge neben den von ihm geltend gemachten Betriebskosten von CHF 40.00 mindestens CHF 539.20 (CHF 180.00 + CHF 300.00 + CHF 59.20) für die Verkehrssteuern ausgegeben (total CHF 579.20). Rechnet man für die Versicherung der beiden Fahrzeuge CHF 1'500.00 hinzu, gelangt man auch bei sehr vorsichtig geschätzten Verbrauchskosten von CHF 2'000.00 und Unterhaltskosten von CHF 1'000.00 auf einen Betrag von rund CHF 5'000.00. Vor dem Hintergrund des verschwiegenen Zweitwagens, der unglaublich niedrig angesetzten Betriebskosten für den ZA und der kompletten Zurückhaltung des Rekurrenten bezüglich Nachweis der Fahrzeugkosten, ist es gerechtfertigt, die so geschätzten Fahrzeugkosten (die im Übrigen nicht im betriebsrechtlichen Grundbetrag [vgl. nachfolgend Erw. 6.6.4.] enthalten sind) mit diesem Betrag in die Mittelverwendung einzusetzen.

#### **6.6.4.**

Mit Bezug auf die Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc. hat die Steuerkommission Q. den Betrag von CHF 14'400.00 eingesetzt. Wie die Steuerkommission Q. zutreffend festhält, wird zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und 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. Danach betragen die Lebenshaltungskosten für den alleinstehenden Rekurrenten CHF 14'400.00 (monatlicher Grundbetrag von CHF 1'200.00). Dieser Betrag ist zu berücksichtigen, 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]). Dies ist vorliegend der Fall, führt der Rekurrent doch lediglich aus, er habe im Jahr 2019 für Lebensmittel insgesamt CHF 1'825.00 ausgegeben, ohne dies zu belegen.

Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass sich einerseits der Nichtkonsum von Gütern nicht nachweisen lässt und es andererseits einleuchtet, dass Belege tatsächlich getätigter Einkäufe für den täglichen Bedarf nicht in Erwartung einer allfälligen Ermessensveranlagung für künftige Steuererklärungen aufbewahrt werden. Selbst wenn sie aufbewahrt worden wären, bleibt die Vollständigkeit der Belege im Übrigen fraglich. Jedenfalls fällt grundsätzlich auf, wie zurückhaltend der Rekurrent bezüglich Einreichung

von Belegen ist: So hat er trotz ausdrücklicher Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts keine weiteren Belege zu den Nebenkosten der Liegenschaften eingereicht, obwohl auf der "Beilage für Steuern 2018" der Stockwerkeigentümergeinschaft XY in Q. explizit festgehalten wird, dass im Liegenschaftsunterhalt keine Wasser- und Heizkosten enthalten sind. Auch die Krankenkassenkosten hat der Rekurrent nicht belegt und keine Angaben zu Telefon- und Internetkosten sowie zu den Empfangsgebühren gemacht. Dies gilt auch für die Fahrzeugkosten (vgl. oben Erw. 6.6.3.).

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent gemäss dem Jahresauszug seines Bankkontos im Jahr 2019 Barbezüge (Auszahlung oder Bancomat) von insgesamt CHF 21'080.00 getätigt hat. Überweisungen an Zahlungsempfänger sind nicht ersichtlich. Demnach begleicht der Rekurrent seine Rechnungen in bar (am Postschalter). Zieht man vom Gesamtbetrag der Barbezüge die vom Rekurrenten deklarierten bzw. anerkannten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 3'534.00, Spenden von CHF 4'300.00, bezahlte Steuern von CHF 329.00 und Krankenkassenkosten von CHF 2'556.00 ab, verbleibt ein Betrag von CHF 10'361.00. Gemäss Angaben des Rekurrenten will er aber zusätzlich zu den genannten Kosten (von insgesamt CHF 10'719.00) nur noch Fahrkosten von CHF 40.00 und Lebensmittelkosten von CHF 1'825.00 aufgewendet haben. Es verbliebe somit ein Bargeldüberschuss von CHF 8'496.00 (CHF 10'361.00 ./ CHF 40.00 ./ CHF 1'825.00). Es stellt sich die Frage, weshalb den geltend gemachten niedrigen Ausgaben viel höhere Bezüge gegenüberstehen.

Zusammenfassend besteht angesichts des nicht deklarierten Fahrzeuges, der unbelegten und teilweise unglaublichen Behauptungen des Rekurrenten bezüglich Fahrkosten und übriger Lebenshaltungskosten sowie der im Missverhältnis zu den behaupteten Ausgaben stehenden Kontobezüge kein Anlass, von dem von der Steuerkommission Q. eingesetzten Grundbetrag von CHF 14'400.00 abzuweichen.

#### 6.6.5.

Insgesamt ergibt sich für die Mittelverwendung das folgende Bild:

<b>Mittelverwendung 2019</b>	
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.	329.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	14400.00
Private Versicherungsprämien	2556.00
Fahrzeugkosten	5000.00
<b>Total Mittelverwendung</b>	<b>22285.00</b>

#### 6.7.

Bei einer Mittelherkunft von CHF 11'442.00 und einer Mittelverwendung von CHF 22'285.00 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 10'843.00.

Der Rekurrent hat das Einkommensmanko weder im Veranlagungs- noch im Einsprache- oder Rekursverfahren schlüssig erklärt oder belegt.

Das Einkommensmanko ist praxisgemäss abzurunden (AGVE 2001 S. 208; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2012.212]) und beträgt somit CHF 10'000.00. Dies ist der Betrag, den die Steuerkommission Q. dem Einkommen des Rekurrenten – wenn auch aufgrund anderer Berechnung und irrtümlich durch Aufrundung des Einkommensmankos – hinzugerechnet hat. Damit verändert sich das satzbestimmende Einkommen des Rekurrenten nicht.

**7.**

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q. zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Dem Rekurrenten ist der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung misslungen. Trotz erforderlicher Korrekturen an der Vermögensvergleichsrechnung bleibt die Aufrechnung von CHF 10'000.00 im Ergebnis bestehen. Der Rekurs ist abzuweisen.

**8.**

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

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 710.00, 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, 23. November 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Betsche