

3-RV.2021.128
P 110

Urteil vom 20. Juli 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Senn
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 20. Mai 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. September 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuer 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 76'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 14'708'000.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte gestützt auf eine Vermögensvergleichsrechnung ermessensweise auf CHF 80'000.00 festgelegt.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. September 2020 erhob A. mit Schreiben vom 14. Oktober 2020 Einsprache. Er stellte (sinngemäss) den Antrag, es sei auf die ermessensweise Aufrechnung zu verzichten und die von ihm gehaltenen Titel der C. AG seien tiefer zu bewerten.

3.

Mit Entscheid vom 20. Mai 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Vermögen auf CHF 0.00. An der ermessensweisen Einkommensaufrechnung von CHF 80'000.00 hielt sie fest.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. Mai 2021 (Versand am 23. Juni 2021; Zustellung unbekannt) hat A. mit Rekurs vom 12. August 2021 (Postaufgabe am 13. August 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgenden Antrag:

"Somit ist vom Einkommens-Manko von CHF 80'000.- die bereinigte Vermögenszunahme von CHF 51'112 abzuziehen. Was ein Einkommens-Manko von CHF 28'888 bedeutet.

(...)

Ich beantrage die Löschung der CHF 51'112.- in der Einkommensaufrechnung."

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 erstatten lassen. Dabei präzisiert sein Vertreter die Anträge wie folgt:

- "1. Der Einspracheentscheid des Steueramts Q. vom 20. Mai 2021 sei betreffend Ziff. 2 Einkommens-Aufrechnung aufzuheben.
2. Die Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 (Versand am 17.09.2020) sei aufzuheben.
3. Der Rekurrent sei wie folgt zu veranlagten:

Einkommen: CHF -1'489.00
Schulden: CHF 196'311.00
4. Es sei festzustellen, dass keine Vermögenszunahme erfolgte und kein Einkommensmanko besteht.
5. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neuveranlagung an die kantonale bzw. kommunale Steuerbehörde zurückzuweisen.
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Steueramts Q.."

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

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. und beim KStA, Abteilung juristische Personen, vorgenommen.

8.

8.1.

Mit Schreiben vom 26. April 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen beim Vertreter von A. einverlangt.

8.2.

Der Vertreter von A. hat dem Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 12. Mai 2023 mitgeteilt, dass er das Mandat niedergelegt hat.

8.3.

A. hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

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 gründete 2018 als Alleinaktionär die C. AG mit Sitz in S.. In der Folge fungierte er als einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft. Die C. AG hielt die Mehrheit der Aktien der ebenfalls im Jahr 2018 gegründeten D. AG mit Sitz in S.. Auch bei der D. AG war der Rekurrent als alleiniger Verwaltungsrat tätig. Zudem war er einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der E. GmbH mit Sitz in T. (Internet Auszüge aus dem Handelsregister vom 25. April 2023 sowie vom 6. Juni 2023).

2.2.

Von den zwei in der Einsprache gestellten Anträgen hat die Steuerkommission Q. den Antrag, die Titel der C. AG seien tiefer zu bewerten, im Einspracheentscheid gutgeheissen. Im Rekursverfahren umstritten und nachfolgend zu prüfen ist hingegen die ermessensweise Festsetzung der Einkünfte auf CHF 80'000.00. Dabei ist nach Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3.) zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 4.). Ist dies der Fall, muss beurteilt 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.). Schliesslich ist zu klären, inwieweit die erst im Rekurs eingereichten Unterlagen des Rekurrenten berücksichtigt werden können (Erw. 6.).

3.

3.1.

3.1.1.

Im Veranlagungsverfahren wurde der Rekurrent mit Schreiben vom 8. August sowie 18. September 2019 gemahnt, die Steuererklärung 2018 einzureichen. Aufgrund der am 8. Oktober 2019 eingereichten Steuererklärung, in der keinerlei Einkünfte deklariert wurden, erfolgte mit Datum vom 18. Dezember 2019 eine Aufforderung zur Einreichung zusätzlicher Unterlagen (namentlich zur Finanzierung des Lebensunterhaltes sowie zu den Wertschriften und den Schulden), die mit Schreiben vom 7. Februar 2020 gemahnt wurde. Mit E-Mail vom 18. Februar 2020 beantwortete der Rekurrent einige Fragen des Gemeindesteueramtes Q. und reichte Unterlagen ein.

3.1.2.

Nachfolgend fand weitere Korrespondenz zwischen dem Rekurrenten und dem Gemeindesteueramt Q. statt, in der im Wesentlichen vom Gemeindesteueramt Q. Fragen zum Lebensunterhalt, zu den Gesellschaften C. AG und D. AG sowie zu Vermögen und Schulden gestellt und dazu Akten eingefordert und vom Rekurrenten per E-Mail Antworten geliefert und Unterlagen eingereicht wurden (vgl. Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 18. Februar 2020, E-Mail des Rekurrenten vom 18. März 2020; Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 18. März 2020, E-Mail des Rekurrenten vom 1. Mai 2020, Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 18. Mai 2020 sowie E-Mails beider Parteien vom 22. und 26. Mai 2020). Der Austausch drehte sich insbesondere um die Finanzierung des Lebensunterhalts, das Vermögen (Wertschriften) und die Schulden des Rekurrenten sowie um die beiden Gesellschaften C. AG und D. AG bzw. die Finanzierung der jeweiligen Gründungen.

3.1.3.

In der Folge erging die Veranlagung. Zu den ermessensweise auf CHF 80'000.00 festgesetzten Einkünften vermerkte die Steuerkommission Q. "Einkommen nach Ermessen aufgrund Vermögensvergleich". Der Vermögensvergleich lag der Veranlagung (erstmalig) bei. Er war jedoch nie Gegenstand der ausführlichen Korrespondenz zwischen den Parteien im Veranlagungsverfahren gewesen.

3.2.

3.2.1.

In der Einsprache verlangte der Rekurrent eine Begründung für das ermessensweise aufgerechnete Einkommen. Er habe weder Lohn noch geldwerte Leistungen aus der D. AG, sondern nur Auslagenersatz für Geschäftsreisen und ähnliches bezogen.

3.2.2.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2020 stellte das Gemeindesteueramt Q. dem Rekurrenten die Vermögensvergleichsrechnung erneut zu und verlangte weitere Unterlagen. Der Rekurrent antwortete darauf mit E-Mail vom 7. Dezember 2020. Dabei erklärte er, dass er seine niedrigen Lebenshaltungskosten durch private Darlehen finanziert habe. Mit Schreiben vom 15. Januar 2021 wurde der Rekurrent wegen ausstehender Akten gemahnt. Mit gleichem Datum versandte das Gemeindesteueramt Q. ein Schreiben, in dem es die Berechnung des Vermögensvergleiches ausführlich erklärte und den Rekurrenten innert letzter Frist zur Stellungnahme zum Vermögensvergleich aufforderte.

Innert erstreckter Frist reichte der Rekurrent mit E-Mail vom 5. März 2021 Wertschriftenbewertungen der Steuerverwaltung des Kantons XY zur C. AG und zur D. AG ein und gab eine Stellungnahme zum

Vermögensvergleich ab. Dabei bestritt er im Wesentlichen die Vermögenszunahme von CHF 51'112.00 und verwies auf die Wertschriftenbewertungen der Steuerverwaltung des Kantons XY.

3.2.3.

In der Folge erging der Einspracheentscheid. Die Steuerkommission Q. beharrte unter Verweis auf die geführte Korrespondenz darauf, dass das Einkommensmanko aus der Vermögensvergleichsrechnung im Einspracheverfahren nicht erklärt worden sei, weshalb an der Aufrechnung von CHF 80'000.00 festgehalten werde.

3.3.

3.3.1.

Im Rekursverfahren brachte der Rekurrent vor, sein Antrag, die Titel der C. AG seien tiefer zu bewerten, sei im Einspracheentscheid gutgeheissen worden. Aus diesem Grund sei der Betrag der im Vermögensvergleich errechneten Vermögenszunahme von CHF 51'112.00 vom Einkommensmanko zu subtrahieren. Es verbleibe ein Einkommensmanko von CHF 28'888.00. Die Einkommensaufrechnung sei entsprechend zu senken.

Im Übrigen sei das Gründungskapital der C. AG durch zwei Investoren, die je CHF 50'000.00 eingebracht hätten, liberiert worden. Dies ergebe sich aus den beiliegenden Investorenverträgen. Er selber habe zu keinem Zeitpunkt Substanz aus der C. AG entnommen.

3.3.2.

In der Vernehmlassung führte das Gemeindesteueramt Q. aus, das Einkommensmanko könne nicht um CHF 51'112.00 gesenkt werden, da dieser Betrag aus dem Vermögensvergleich resultiere und gestützt auf die eingereichten Unterlagen ermittelt worden sei.

Der Rekurrent habe im Jahr 2018 die (von ihm allein gehaltene) C. AG gegründet und das Aktienkapital von CHF 100'000.00 vollständig liberiert. Dies sei in der Vermögensvergleichsrechnung abgebildet. Das Geld der Investoren von zweimal je CHF 50'000.00 sei sodann nicht an den Rekurrenten, sondern an die C. AG geflossen. Deshalb hätten diese Gelder vom Rekurrenten nicht für die Liberierung des Gründungskapitals der C. AG verwendet werden können. Gemäss Handelsregisterauszügen seien sowohl die C. AG als auch die D. AG mittels Barliberierung mit einem Aktienkapital von je CHF 100'000.00 gegründet worden.

3.3.3.

Der Vertreter des Rekurrenten führte in der Replik aus, die C. AG sei am tt.mm.2018 ins Handelsregister eingetragen worden. Die Aktien der C. AG würden vollumfänglich vom Rekurrenten gehalten. Zweck der C. AG sei der

[...]. Die C. AG habe daher mit dem eingebrachten Kapital die Tochtergesellschaft D. AG gegründet, die am tt.mm.2018 ins Handelsregister eingetragen worden sei.

Um das Kapital für die Gründung der C. AG in der Höhe von CHF 100'000.00 aufbringen zu können, seien bereits vor der Gründung beider Gesellschaften zukünftige Anteile der Tochtergesellschaft verkauft worden. Diese Vereinbarungen vom 17. Juli 2018 seien zwischen der C. AG in Gründung und zwei Investoren abgeschlossen worden. Gemäss den Vereinbarungen habe die C. AG die Absicht gehabt, die D. AG zu gründen und die Investoren hätten die Absicht gehabt, einen Teil der Aktien der D. AG von der C. AG zu erwerben.

Zwar sei richtig, dass der Verkaufserlös von CHF 100'000.00 der C. AG und nicht dem Rekurrenten zugeflossen seien. Jedoch sei der Rekurrent als Alleinaktionär der C. AG berechtigt gewesen, über die Verwendung des Verkaufserlöses zu entscheiden. Er habe daher den Betrag von CHF 100'000.00 als Darlehen aus der C. AG (in Gründung) entnommen und für die Gründung derselben verwendet. Aus unternehmerischer Sicht habe der Rekurrent damit das für ein Start-up nur schwer aufbringbare Kapital von CHF 100'000.00 generieren können.

Durch diese Geldflüsse sei eine Schuld des Rekurrenten von CHF 100'000.00 gegenüber der C. AG begründet worden. Diese Schuld habe der Rekurrent versehentlich nicht in seiner Steuererklärung deklariert, müsse aber in der Vermögensvergleichsrechnung berücksichtigt werden. Entgegen der Vermögensvergleichsrechnung der Steuerkommission Q. ergebe sich bei Berücksichtigung der zusätzlichen Schuld des Rekurrenten von CHF 100'000.00 ein Einkommensüberschuss von CHF 13'206.00. Somit fehle die Grundlage für die Einkommensaufrechnung.

Bei dem Darlehen der C. AG von CHF 100'000.00 handle es sich aus Sicht des Rekurrenten um Fremdkapital, das er sobald wie möglich zurückzuzahlen gedenke, zumal die C. AG auf das entsprechende Kapital angewiesen sei. Zudem seien die Zahlungen der Investoren über je CHF 50'000.00 nur unter der Bedingung der tatsächlichen Gründung der Tochtergesellschaft, der D. AG, geleistet worden. Ohne Gründung der D. AG hätten die Beträge an die Investoren zurückerstattet werden müsse. Der Verkauf künftiger Anteilsscheine stelle im Wirtschaftsverkehr kein übliches Instrument der Kapitalbeschaffung dar.

3.3.4.

Mit E-Mails vom 2. und 4. Juni 2023 reichte der Rekurrent zusätzliche Unterlagen ein, unter anderem

- einen Kontoauszug des Kapitaleinzahlungskontos der D. AG per 13. September 2018,
- die Geschäftsabschlüsse 2018/2019 der D. AG und der C. AG,
- einen Darlehensvertrag zwischen der D. AG und dem Rekurrenten vom 1. Juni 2023,
- die (revidierten) Statuten der D. AG vom tt.mm.2022 sowie
- einen öffentlich beurkundeten ausserordentlichen Generalversammlungsbeschluss der D. AG vom tt.mm.2022 betreffend genehmigtem Partizipationskapital und genereller Statutenrevision.

Er führte aus, die ersten beiden von Drittpersonen getätigten Investitionen von je CHF 50'000.00 seien auf das Sperrkonto seines (damaligen) Vertreters eingezahlt worden. Von dort seien die CHF 100'000.00 auf das Konto der C. AG überwiesen worden. In der Folge habe der Übertrag der Summe an die D. AG zur Gründung derselben stattgefunden.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Steuerkommission Q. hat die Ermessensveranlagung aufgrund eines Vermögensvergleichs vorgenommen, diesen dem Rekurrenten jedoch erst mit Eröffnung der Veranlagungsverfügung zur Kenntnis gebracht. Der Rekurrent hatte während des Veranlagungsverfahrens keine Gelegenheit, zum Vermögensvergleich Stellung zu nehmen. Darauf ist vorab einzugehen.

4.1.2.

Beabsichtigt eine Steuerkommission, die Veranlagung aufgrund einer Vermögensvergleichsrechnung vorzunehmen, ist diese dem Steuerpflichtigen vorher zur Kenntnis zu bringen und ihm die Möglichkeit einer Stellungnahme zu den Berechnungsgrundlagen einzuräumen, da die Steuerkommission in der Regel nicht über vollständige und gesicherte Erkenntnisse verfügt, so z.B. hinsichtlich steuerfreier Einkünfte. Andernfalls liegt ein Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör vor (RGE vom 22. Mai 2008 [3-RV.2007.219], Erw. 3.1.; RGE vom 24. Januar 2008 [3-RV.2007.121], Erw. 3.2.2.; VGE vom 18. Oktober 2000 [BE.1999.00267-K2], Erw. 3. b und c).

4.1.3.

Vorliegend hat die Steuerkommission Q. im Veranlagungsverfahren zwar ausführlich mit dem Rekurrenten korrespondiert. Den Vermögensvergleich, mit dem sie die ermessensweise Aufrechnung begründete, hat sie ihm ausweislich der Akten jedoch erst mit der Veranlagung zukommen lassen. Damit hat die Steuerkommission Q. den Anspruch auf rechtliches Gehör des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren verletzt.

Im Einspracheverfahren war der Vermögensvergleich jedoch Gegenstand des Austausches zwischen den Parteien. Anders als im Veranlagungsverfahren erhielt der Rekurrent die Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. Davon hat er Gebrauch gemacht. Damit wurde die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Einspracheverfahren geheilt. Die Gehörsverletzung ist jedoch bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen (vgl. nachfolgend Erw. 8.).

4.2.

4.2.1.

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).

4.2.2.

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

4.2.3.

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

(SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.48]; SGE vom 20. Juni 2019 [3-RV.2019.41]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]; AGVE 1996 S. 220, mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 36).

4.2.4.

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]).

4.3.

4.3.1.

Der Rekurrent hat in der Steuererklärung keine Einkünfte deklariert. Auf Nachfrage des Gemeindesteueramtes Q. brachte er vor, er habe seinen Lebensstandard und seine Lebenshaltungskosten drastisch gesenkt und sei von verschiedenen Familienmitgliedern mit (insgesamt) rund CHF 3'000.00 bis 6'000.00 finanziell unterstützt worden. Zudem habe er drei Privatkredite von CHF 10'000.00 und (insgesamt) EUR 32'000.00 aufgenommen. Zur Frage des Gemeindesteueramtes Q., wie die von ihm gehaltenen Aktien der C. AG finanziert worden seien, führte der Rekurrent aus, die Gründung der C. AG sei durch den Verkauf von Anteilen und die Aufnahme von Darlehen finanziert worden. Auf Nachfrage des Gemeindesteueramtes Q. bezüglich Nachweis dieser Finanzierung reichte der Rekurrent einen der beiden Verträge ein, wonach er (richtig: die C. AG [in Gründung]) Anteile an der D. AG (in Gründung) im Wert von je CHF 50'000.00 an zwei Investoren verkauft habe. Damit sei das Aktienkapital für die Gründung der C. AG aufgebracht worden.

4.3.2.

Der vom Rekurrenten eingereichte Vertrag bezüglich Verkauf der Anteile der D. AG nennt die C. AG (als Alleinaktionärin der D. AG) als Verkäuferin.

Deshalb musste der Verkaufserlös – wie die Steuerkommission Q. in der Vernehmlassung zutreffend festhält – der C. AG (*nicht* dem Rekurrenten) zufließen. Damit war aus dieser (im Übrigen nicht weiter belegten) Transaktion nach wie vor nicht ersichtlich, wie der Rekurrent die bei der Gründung der C. AG gemäss Handelsregisterauszug vom 25. April 2023 (vollständig) bar liberierten CHF 100'000.00 aufgebracht hatte.

Der von der Steuerkommission Q. vorgenommene Vermögensvergleich ergab vor diesem Hintergrund ein Einkommensmanko. Der Rekurrent hatte trotz ausführlicher Korrespondenz und mehrerer ausdrücklicher Mahnungen lediglich Geldflüsse an die C. AG (in Gründung) behauptet, ohne diese Transaktionen konkret zu belegen. Damit konnte er nicht nachweisen, wie er ohne Einkünfte alleine durch (ungenügende) Darlehensaufnahme neben seinem Lebensunterhalt auch noch die Gründung der C. AG finanziert hatte. In der Folge lag ein Untersuchungsnotstand vor, weshalb die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt waren. Das Vorgehen der Steuerkommission Q., eine ermessensweise Aufrechnung der Einkünfte vorzunehmen, kann daher nicht beanstandet werden.

5.

5.1.

5.1.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

5.1.2.

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]). Die Begründung ist bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung Gültigkeitserfordernis. Das Fehlen einer sachbezogenen Begründung stellt einen nach Ablauf der Einsprachefrist nicht mehr verbesserungswürdigen Mangel dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 34, mit Hinweisen). 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).

5.1.3.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18, mit Hinweisen).

5.1.4.

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).

5.2.

5.2.1.

Der Rekurrent hat den Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren angetreten, indem er den Jahresabschluss 2019 der D. AG sowie die Wertschriftenbewertungen der C. AG und der D. AG je per 31. Dezember 2019 eingereicht hat. Zudem hat er ausgeführt, die Wertschriftenbewertungen zeigten, dass die Vermögenszunahme von der Steuerkommission Q. mit CHF 51'112.00 falsch berechnet worden sei. Bei richtiger Berechnung betrage die Vermögenszunahme CHF 0.00. Damit sinke das Einkommensmanko von CHF 86'794.00 um CHF 51'112.00 auf CHF 35'682.00. Zur Finanzierung der Gründung der C. AG reichte der Rekurrent keine weiteren Unterlagen ein.

5.2.2.

Vor diesem Hintergrund sind im Folgenden die Vermögensvergleichsrechnung sowie die vom Rekurrenten genannten Vorbringen und Zahlen zu prüfen. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf den Fragen, ob dem Rekurrenten der Unrichtigkeitsnachweis gelungen ist und die Steuerkommission Q. ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

5.3.

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

Vermögensentwicklung 2018	31.12.2017	31.12.2018
Wertschriften (ohne Geschäft)	4811.00	14905234.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Betriebsvermögen selbständig		
Erwerbender		
Geschäftsaktiven: AG/T.	0.00	0.00
Schulden	-47002.00	-96311.00
Reinvermögen	-42191.00	14808923.00
Vermögenszunahme		14851114.00
Bewertungsdifferenzen C. AG		-14'800'002.00
Bereinigte Vermögenszunahme		51112.00
Mittelherkunft 2018		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		0.00
Schuldzinsen		-1489.00
Massgebendes Einkommen		-1489.00
Total Mittelherkunft		-1489.00
Mittelverwendung 2018		
Vermögenszunahme		51112.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern inkl. Rückerstatt.		7436.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		688.00
Wohnungsmiete (bei Mutter wohnhaft)		0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		14400.00
Leasing [...] (12 x CHF 805.80)		9669.00
Private Versicherungsprämien		2000.00
Total Mittelverwendung		85305.00
Einkommensmanko pro Jahr		-86794.00

5.4.

5.4.1.

Was zunächst die Vermögensentwicklung im Jahr 2018 betrifft, so wurden der Wertschriftenbestand sowie die Schulden per Ende 2017 aus der (rechtskräftigen) Veranlagung 2017 übernommen. Die Schulden per 31. Dezember 2018 von insgesamt CHF 96'311.00 wurden der Steuererklärung 2018 (vgl. Zinsausweis / Kapitalausweis 2018 G. vom 31. Dezember 2018) sowie den weiteren Angaben des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren (vgl. E-Mails vom 18. Februar sowie vom 18. März 2020 sowie Kontoauszug der F. vom 1. Januar 2019) entnommen. Die genannten Zahlen wurden vom Rekurrenten nicht kommentiert und sind unbestritten.

5.4.2.

Den Wertschriftenbestand per Ende Jahr 2018 hat die Steuerkommission Q. berechnet, indem sie den ausgewiesenen Schlussaldo des F. Kontos des Rekurrenten von CHF 5'232.00 zum Unternehmenswert der C. AG von CHF 14'900'002.00 hinzugerechnet hat. Zur Berechnung des Unternehmenswertes hat sich die Steuerkommission Q. auf die vom Rekurrenten eingereichten Verkaufsverträge gestützt. Danach hat die C. AG (in Gründung / Muttergesellschaft) insgesamt 53'332 Aktien des D. AG (in Gründung / Tochtergesellschaft) zu einem Preis von CHF 1.875 pro Aktie (insgesamt CHF 100'000.00) verkauft. Daraus hat die Steuerkommission Q. für die restlichen (im Eigentum der C. AG verbleibenden) 7'946'668 Aktien der D. AG zunächst einen Gesamtwert von CHF 14'900'002.00 errechnet.

Im Verlaufe des Einspracheverfahrens hat der Rekurrent eine Wertschriftenbewertung der Steuerverwaltung des Kantons XY für die C. AG per Ende 2019 eingereicht. Aufgrund dieser Bewertung hat die Steuerkommission Q. den Unternehmenswert der C. AG auf CHF 112'000.00 gesenkt und in der Veranlagung nach Einsprache diesen Wert im Vermögen des Rekurrenten eingesetzt. Dass die Steuerkommission Q. dabei vom berechneten Netto-Steuerwert (Brutto-Steuerwert von CHF 160.00 abzüglich 30 %) ausgegangen ist (anstatt den Aargauer Abzug gemäss § 54 Abs. 3 StG zu gewähren) spielt bei einem weit unter dem Steuerfreibetrag liegenden berechneten Reinvermögen von CHF 20'921.00 keine Rolle.

Im Vermögensvergleich hat die Steuerkommission Q. den Wert der C. AG mit CHF 100'000.00 (CHF 14'900'002.00 abzüglich CHF 14'800'002.00) sogar noch tiefer angesetzt. Angesichts der Tatsache, dass die Wertschriftenbewertung der Steuerverwaltung des Kantons XY für das Jahr 2019 vorgenommen wurde – während im Vermögensvergleich die Vorperiode 2018 im Fokus stand – ist dies nicht zu beanstanden. Das gilt umso mehr, als die C. AG erst im August 2018 gegründet wurde und die Vermögensvergleichsrechnung lediglich tatsächliche Zu- und Abflüsse (wie die Liberierung mit CHF 100'000.00 anlässlich der Gründung), nicht aber allfällige Bewertungsdifferenzen abbildet.

5.4.3.

Nicht ersichtlich ist, weshalb die Stammanteile der E. GmbH nicht im Vermögen des Rekurrenten erscheinen. Allerdings hat eine Rückfrage des Spezialverwaltungsgerichts beim KStA, Abteilung juristische Personen, ergeben, dass die E. GmbH seit Jahren keine Steuererklärung eingereicht hat und jeweils nach Ermessen veranlagt wurde. Ob die Gesellschaft inaktiv ist, kann nicht beurteilt werden.

Für die Vermögensentwicklung 2018 spielt dies insofern keine Rolle, als der Rekurrent von Ende 2017 bis Ende 2018 unverändert alleiniger Inhaber aller Stammanteile der E. GmbH war. Selbst wenn diese sich im Wert verändert haben sollten, ist bei unverändertem Eigentum daraus kein Vermögenszu- oder -abfluss entstanden.

5.4.4.

Mit Bezug auf die im Einspracheverfahren vom Rekurrenten zur Vermögensentwicklung vorgebrachten Argumente (vgl. oben Erw. 3.2.2. und 5.2.1.) wurden die geltend gemachten und nachgewiesenen Darlehen im Vermögensvergleich korrekt berücksichtigt (vgl. oben Erw. 5.4.1.).

Sodann bestreitet der Rekurrent, dass es zu einer Vermögenszunahme von CHF 51'112.00 gekommen sei und verweist auf die Wertschriftenbewertung der Steuerverwaltung des Kantons XY. Diese wurde bei der Berechnung der Vermögensentwicklung von der Steuerkommission Q. jedoch ebenfalls berücksichtigt (vgl. oben Erw. 5.4.2.).

Falls der Rekurrent hingegen geltend machen will, dass die Gründung der C. AG fremdfinanziert worden sei, so hätte er dafür Belege einreichen müssen. Zwar hat der Rekurrent im Einspracheverfahren einen Vertrag über den Verkauf eines Teils der Aktien der D. AG an einen Investor eingereicht, jedoch war daraus nicht ersichtlich – da der Kaufpreis an die Verkäuferin (die C. AG) floss – inwiefern damit Mittel zur Gründung der C. AG durch den Rekurrenten zur Verfügung gestellt worden wären. Der Rekurrent hätte den behaupteten Zahlungsfluss mittels (Bank-) Belegen und/oder (Darlehens-)Verträgen nachweisen müssen, wozu er mehrfach aufgefordert wurde. Dies hat er im Einspracheverfahren unterlassen. Deshalb konnte die Steuerkommission Q. seine Einwände zur Vermögensentwicklung nicht berücksichtigen.

5.4.5.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q. die Vermögensentwicklung 2018 korrekt berechnet. Es ergibt sich eine Vermögenszunahme von CHF 51'112.00.

5.5.

Für die Mittelherkunft hat die Steuerkommission Q. die Schuldzinsen von CHF 1'489.00 (mit negativem Vorzeichen) eingesetzt. Diese Schuldzinsen wurden vom Rekurrenten deklariert und sind durch den Zinsausweis / Kapitalausweis 2018 der G. ausgewiesen. Die Mittelherkunft wurde damit richtig berechnet und beträgt CHF -1'489.00.

5.6.

5.6.1.

Was schliesslich die Mittelverwendung betrifft, so hat die Steuerkommission Q. die korrekt berechnete Vermögenszunahme von CHF 51'112.00 eingesetzt. Bei den bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern (CHF 7'436.00) sowie den bezahlten direkten Bundessteuern (CHF 688.00) ist nicht ersichtlich, weshalb sie von der Steuerkommission Q. falsch eingesetzt worden sein sollten, zumal die Beträge vom Rekurrenten weder kommentiert noch bestritten wurden.

5.6.2.

Für die Lebenshaltungskosten hat die Steuerkommission Q. den Betrag von CHF 14'400.00 eingesetzt. Dabei hat sie korrekterweise auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" abgestellt. Diese sind zur Ermittlung der Lebenshaltungskosten bei Vermögensvergleichsrechnungen hinzuzuziehen, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind. 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]).

5.6.3.

Die Leasingkosten wurden vom Empfangsschein vom 11. November 2019 übernommen, mit dem der Rekurrent die Bezahlung einer Leasingrate von CHF 805.80 nachgewiesen hatte. Dass der Leasingvertrag vom 9. August 2016 mit CHF 808.00 eine leicht höhere monatliche Leasingrate aufweist, ist unwesentlich, zumal der Empfangsschein zeitlich näher am hier interessierenden Steuerjahr 2018 datiert ist als der Leasingvertrag.

5.6.4.

Bei den Versicherungsprämien wurde der Pauschalabzug von CHF 2'000.00 eingesetzt. Hierzu ist festzuhalten, 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 (SGE vom 4. Juni 2021 [3-RV.2019.186]; RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2005.50001] sowie Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen). Nachdem der Rekurrent zu den Versicherungsprä-

mien nicht Stellung genommen und auch keine Unterlagen zu den effektiven Kosten eingereicht hat, ist die Schätzung der Steuerkommission Q. in der Höhe des Pauschalabzugs nicht zu beanstanden.

5.6.5.

Somit wurde die Mittelverwendung von der Steuerkommission Q. mit CHF 85'305.00 richtig berechnet.

5.7.

Bei einer Mittelherkunft von CHF -1'489.00 und einer Mittelverwendung von CHF 85'305.00 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 86'794.00. Dieses hat die Steuerkommission für die ermessensweise Aufrechnung (richtig) auf CHF 80'000.00 abgerundet.

Die Steuerkommission Q. hat die Vermögensvergleichsrechnung und die daraus folgende Aufrechnung somit pflichtgemäss vorgenommen. Der Rekurrent hat seine Behauptungen bezüglich (Fremd-) Finanzierung der Gründung der C. AG weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren nachgewiesen. Damit ist er auch die Erklärung des Einkommensmankos schuldig geblieben.

Der Rekurrent hat im Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt, noch bewiesen, dass die ermessensweise Schätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist. Es ist dem Rekurrenten nicht gelungen, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen.

6.

6.1.

6.1.1.

Mit Bezug auf die im Rekursverfahren vorgebrachten Argumente und Unterlagen (vgl. oben Erw. 3.3.) ist zu beachten, dass trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden können (§ 194 Abs. 2 StG). Der Beweismittelabschluss bei der Ermessensveranlagung kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen und Beweismittel fahrlässig oder vorsätzlich, d.h. schuldhaft, nicht einreicht. Schuldhaft werden Unterlagen und Beweismittel dann nicht eingereicht, wenn deren Beibringung dem Steuerpflichtigen möglich gewesen wäre (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 7b).

6.1.2.

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann demnach im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mit neuen Belegen oder Unterlagen erbracht werden, die unter den Beweismittelabschluss fallen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG

N 10, mit Hinweisen; vgl. auch VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.120], bei dem die Beschwerdeführerin erst im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren Unterlagen einreichte, die das [zur Aufrechnung führende] Einkommensmanko erklärten, vom Verwaltungsgericht aufgrund des Beweismittelausschlusses jedoch nicht berücksichtigt wurden). Nur wenn im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren festgestellt wird, dass die Steuerfaktoren in der (grundsätzlich zulässigen) Ermessensveranlagung betraglich nicht pflichtgemäss festgesetzt wurden, und diese Steuerfaktoren erneut ermessensweise festzulegen sind, steht der Beachtung aller relevanten Unterlagen – auch derjenigen, die unter den Beweismittelausschluss fallen – nichts entgegen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweis auf AGVE 1998, S. 243 ff., der einen Sachverhalt betraf, bei dem die ermessensweise Festlegung der Einkünfte unter klar ungenügender Berücksichtigung notwendiger Gewinnungskosten erfolgt war, worauf die neuen Beweismittel zur erneuten ermessensweisen Festsetzung der Gewinnungskosten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren berücksichtigt wurden).

6.2.

6.2.1.

Im Rekurs reichte der Rekurrent zum ersten Mal auch den zweiten Kaufvertrag, mit dem Aktien der D. AG von der C. AG an einen Investor verkauft wurden, ein. Durch seinen Vertreter liess er in der Replik erstmals ausführen, dass die C. AG den für die Aktien der D. AG erhaltenen Verkaufserlös von CHF 100'000.00 dem Rekurrenten als Darlehen zur Verfügung gestellt habe, worauf der Rekurrent mit diesen Mitteln die C. AG gegründet und das Gründungskapital von CHF 100'000.00 liberiert habe. Durch diese zusätzliche Schuld des Rekurrenten von CHF 100'000.00, die er versehentlich nicht in der Steuererklärung als Schuld deklariert habe, sinke die Vermögenszunahme und damit das Einkommensmanko entsprechend.

6.2.2.

In der Folge wurde der Rekurrent (bzw. sein Vertreter) vom Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 26. April und 15. Mai 2023 ausdrücklich dazu aufgefordert, die im Zusammenhang mit der geltend gemachten Fremdfinanzierung erfolgten Geldflüsse belegmässig nachzuweisen und den Darlehensvertrag sowie allfällige weitere sachdienliche Unterlagen einzureichen.

Zwar reichte der Rekurrent (u.a.) einen Kontoauszug des Kapitaleinzahlungskontos der D. AG sowie einen Darlehensvertrag zwischen der D. AG und dem Rekurrenten ein. Jedoch lautete das Konto, zu dem der eingereichte Auszug gehörte, auf die D. AG. Darauf war ersichtlich, dass am 27. August 2018 eine Gutschrift über CHF 100'000.00 seitens der C. AG (in Gründung) erfolgt war. In der Folge war das

Kapitaleinzahlungskonto durch Übertrag auf ein anderes Konto am 13. September 2018 aufgelöst worden.

Der eingereichte Kontoauszug gibt lediglich Aufschluss darüber, dass die D. AG durch die C. AG gegründet wurde. Wie die C. AG ihrerseits gegründet wurde, bzw. wer deren Grundkapital liberiert hat, wird mit diesem Dokument in keiner Art und Weise geklärt. Auch die beiden Kaufverträge über den Verkauf eines Teils der Aktien der D. AG lassen dazu keine Schlüsse zu, weisen diese doch nur – wie bereits mehrfach erwähnt – auf einen Geldfluss zur C. AG (nicht aber zum Rekurrenten) hin. Dieser Geldfluss wurde im Übrigen ebensowenig belegmässig nachgewiesen, obwohl der Rekurrent mehrfach dazu aufgefordert worden war und der Nachweis einer Geldüberweisung nicht schwierig ist.

Was schliesslich den eingereichten Rahmenkreditvertrag über CHF 150'000.00 betrifft, so war dieser zwischen dem Rekurrenten und der D. AG abgeschlossen worden. Abgesehen davon, dass der Kreditvertrag vom 1. Juni 2023 datiert, weshalb er bei der Gründung der beiden Gesellschaften im Jahr 2018 klarerweise noch keine Geltung hatte, kann er die vom Rekurrenten vorgebrachte Sachverhaltsversion ohnehin nicht stützen: Denn der Vertreter des Rekurrenten hatte im Rekursverfahren geltend gemacht, dass ein Darlehen zwischen der C. AG und dem Rekurrenten bestanden habe. Für dieses Darlehen – genauso wie für die übrigen behaupteten Geldflüsse – liegt nach wie vor kein Beleg vor.

6.2.3.

Somit ist einerseits festzuhalten, dass im Rekursverfahren erstmalig eingereichte Beweismittel grundsätzlich unter den Beweismittelausschluss fallen. Andererseits hat der Rekurrent selbst im Rekursverfahren nicht nachgewiesen, dass die Gründung der C. AG tatsächlich durch fremde Mittel finanziert worden ist.

7.

7.1.

Zusammenfassend waren die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt. Der Rekurrent hat den Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren nicht erbracht und die Steuerkommission Q. hat ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt. Die im Rekursverfahren nachgereichten Unterlagen des Rekurrenten können aufgrund des Beweismittelausschlusses nicht berücksichtigt werden, sind aber ohnehin nicht geeignet, den Nachweis der Fremdfinanzierung der Gründung der C. AG zu erbringen.

7.2.

Vor diesem Hintergrund ist der Antrag des Rekurrenten, die Aufrechnung aus Einkommensmanko sei auf CHF 28'888.00 zu senken, abzuweisen. Ebenso sind die Anträge 1 bis 3 sowie 5 (Replik) abzuweisen.

7.3.

Mit Antrag 4 (Replik) verlangt der Rekurrent, es sei festzustellen, dass keine Vermögenszunahme erfolgte und kein Einkommensmanko besteht.

Hierzu ist festzuhalten, dass gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen sind. Ebenso sind im Steuerrecht selbständige Feststellungsverfügungen, abgesehen vom Fall der Festlegung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestandes noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten (vgl. ausführlich AGVE 2009 S. 137; VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.403]).

Ein solcher Sonderfall ist vorliegend nicht gegeben. Neben dem materiellen Entscheid über die Aufrechnung besteht kein separates Feststellungsinteresse. Auf Antrag 4 wird deshalb nicht eingetreten.

7.4.

Insgesamt ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang hätte der Rekurrent die Verfahrenskosten grundsätzlich vollumfänglich zu tragen. Jedoch ist bei der Kostenverlegung die im Veranlagungsverfahren erfolgte Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zu berücksichtigen. Dementsprechend hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens in reduziertem Umfang von 80 % zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Es ist keine Pateientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'100.00, der Kanzleigebür von CHF 255.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'455.00, zu 80 % mit CHF 1'164.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

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, 20. Juli 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni