

3-RV.2024.115

P 35

Urteil vom 26. Februar 2026

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch lic. iur. Pius Koller, Rechtsanwalt,
Ritter Koller AG, Gewerbepark Bata 10, Postfach 250, 4313 Möhlin

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. Juni 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Juni 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 164'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 166'300.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'086'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'142'000.00) veranlagt. Der Veranlagung liegen insbesondere auch nach Ermessen festgesetzte Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit von A._____ von CHF 90'000.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2023 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 21. Juli 2023 Einsprache erheben. Sie beantragten unter anderem, auf die ermessensweise Aufrechnung der Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit von A._____ von CHF 90'000.00 sei zu verzichten. Zudem wurde die Durchführung einer Einspracheverhandlung angebeht.

3.

Mit Entscheid vom 13. Juni 2024 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Auf den Antrag, auf die ermessensweise Aufrechnung der Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit von A._____ zu verzichten, wurde jedoch nicht eingetreten. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 146'900.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 148'800.00 reduziert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. Juni 2024 (Zustellung am 23. Juli 2024) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 16. September 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit den

"Rechtsbegehren

1. Der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2024 (inkl. gestützt darauf ausgestellte definitive Steuerveranlagung 2021 vom 22. Juli 2024) sei hinsichtlich des Nichteintretens im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit aufzuheben und es sei zu verfügen, dass für die Staats- und Gemeindesteuer das steuerbare Einkommen auf insgesamt CHF 118'951.00 und das satzbestimmende Einkommen auf insgesamt CHF 120'901.00 festzusetzen sei. Dabei sei der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf maximal CHF 44'520.00 festzusetzen.

2. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid vom 13. Juni 2024 (inkl. gestützt darauf ausgestellte definitive Steuerveranlagung 2021 vom 22. Juli 2024) hinsichtlich des Nichteintretens im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit aufzuheben und das hängige Verfahren mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MwSt.) zu Lasten der Gemeinde Q. _____ resp. des Kantons Aargau."

und dem

"Verfahrensantrag

1. Es seien die vorinstanzlichen Akten beizuziehen."

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

5.

B. _____ beantragt mit Schreiben vom 14. Oktober 2024 zudem es seien

"die Verzugszinsen, Mahnungen und allfällige Betreibungen einzustellen, bis alle Unstimmigkeiten geklärt sind."

6.

Die Gemeindesteuerverwaltung Q. _____ (GSTA Q. _____) und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen, auf den Rekurs sei unter Kostenfolge nicht einzutreten.

7.

A. _____ und B. _____ haben eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des vorinstanzlichen Verfahrens praxismässig beigezogen. Der Verfahrensantrag auf Aktenbeizug ist damit gegenstandslos geworden.

2.2.

Auf den Antrag auf Einstellung der Verzugszinsen, Mahnungen und Betreibungen ist nicht einzutreten, da es sich um Bezugsfragen handelt, für die das Spezialverwaltungsgericht erstinstanzlich nicht zuständig ist.

2.3.

Ebensowenig ist – da Gegenstand des Verfahrens allein der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 der Rekurrenten ist – auf den Rekurs einzutreten, als die neue Veranlagung der direkten Bundessteuer 2021 beantragt wird (Rekurs, Ziff. III.b, Rz 19 in fine).

2.4.

Soweit die Rekurrenten eventualiter die Rückweisung "mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz" beantragen kann auf den Rekurs ebenfalls nicht eingetreten werden. Falls eine Rückweisung in Frage kommen sollte, so erfolgt eine solche ohne verbindliche Weisungen an die Vorinstanz.

3.

3.1.

Die Rekurrentin war im Jahr 2021 unselbständig erwerbstätig. Der Rekurrent führte im Jahr 2021 als selbständig Erwerbender einen Landwirtschaftsbetrieb.

3.2.

In der Steuerveranlagung 2021 wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten aufgrund ungenügender Buchhaltungsunterlagen ermessensweise um CHF 45'480.00 auf CHF 90'000.00 erhöht. Auf die dagegen erhobene Einsprache ist die Vorinstanz (in diesem Punkt) nicht eingetreten. Die ermessensweise Aufrechnung ist im Rekurs weiterhin streitig.

3.3.

Nachfolgend ist – nach einer Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4. bis 6.) – zunächst auf eine formelle Rüge der Rekurrenten einzugehen (Erw. 7.). Anschliessend ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 8.). Schliesslich ist zu beurteilen, ob der Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist (Erw. 9.) und welche Folgen sich daraus für die angebehrte Einspracheverhandlung ergeben (Erw. 10.).

4.

4.1.

Mit der Steuererklärung 2021 deklarierten die Rekurrenten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 44'520.00 (Reingewinn 2021 Landwirtschaftsbetrieb). Erst im Veranlagungsverfahren wurde folgende Bilanz und Erfolgsrechnung (je eine Seite) eingereicht:

Bilanz per	31.12.2021	2021	2020
Aktiven			
	Kasse	3'310.00	3'170.00
	F. _____ Konten A. _____	177'651.25	129'148.60
	B. _____	209'959.76	172'346.85
	Private Vorsorge 3b A. _____	107'065.00	119'500.00
	B. _____	229'176.00	186'028.00
	präm depo	2'414.00	1'381.00
	E. _____ berufliche Vorsorge 2a B. _____	233'818.00	218'070.00
		963'394.01	829'644.45
Mobilien / Immobilien			
	Betrieb betriebsnahe und Private		
	Anlagevermögen Buchwert	473'464.90	454'424.00
	Total	1'436'858.91	1'284'068.45
Passiven			
	Hypothek	25'400.00	29'500.00
	Restanz Hofübernahme	90'000.00	90'000.00
		115'400.00	
	Kreditoren		
	zuviel bezahlte Steuern / AHV Beiträge		
	und AHV aus dem Jahr 2013		
	falsche Steuerveranlagung erstellt 2018	40'096.00	Pfändungen
	Unverteilte Erbschaften		
	C. _____ und D. _____		
	Geld Erbteil-	127'104.00	
	½ tel Liegenschaft	240'000.00	

Erfolgsrechnung per 31.12.2021					
Total	Einnahmen	Betrieb A.			201'146.40
Aufwendungen / Kosten / allgemeine Ausgaben			180'724.45		180'724.45
Netto Einnahmen Betrieb					20'422.40
Total	Einnahmen	selbsterwerbend			201'146.00
Aufwendungen / Kosten / allgemeine Ausgaben		Steuerrechnung abzugsfähig		156'626.40	
Einkommen selbständiger Erwerbstätigkeit netto				steuerbar	44'520.00
					44'520.00
Abzgl.	Aufwand und Kosten	3a einbezogene	0.00		0.00
Einkommen netto Lohnausweis B.					68'692.00
					113'212.00
				5'000.00	
Rückstellung 37a B.				-5'000.00	
Rückstellungen §36 a/b 2 und §37			2020	25'000.00	
Verwendet			2021	-25'000.00	
				-5'000.00	
Rückstellung	für 2022	§36 ab §37			
Ernte 2021 Ertragsausfall infolge Hagelschaden			30'000	30'000	30'000.00
und Risiken in unbestimmter Höhe					
Steuerbares Einkommen 2021					83'312.00

4.2.

4.2.1.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2022 forderte die Vorinstanz den Rekurrenten unter anderem auf, den "Geschäftsabschluss Landwirtschaft inkl. vollständige Kontendetails" oder die "Aufzeichnungen Einnahmen, Ausgaben und Aktiven, Passiven inkl. Originalkassabuch" einzureichen.

4.2.2.

Der Rekurrent teilte der Vorinstanz mit E-Mail vom 12. Januar 2023 mit, dass er aufgrund von Ungereimtheiten in der Vergangenheit auf die Einreichung der Jahresrechnung verzichtet habe. Der E-Mail waren die bereits mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung angehängt (vgl. Erw. 4.1.).

4.3.

4.3.1.

Mit der letzten Mahnung vom 14. April 2023 wurde den Rekurrenten eine letzte Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Unterlagen eingeräumt und sie wurden über die Folgen der Nichteinreichung der Unterlagen – insbesondere über eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen – informiert. Dem Schreiben wurde das Merkblatt "Hinweise betreffend Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht von Einzelunternehmen und Personengesellschaften" des KStA beigelegt.

4.3.2.

Die Rekurrenten reichten auch innert der letzten Frist die verlangten Unterlagen nicht ein. Mit E-Mail vom 2. Mai 2023 führte der Rekurrent lediglich aus, dass er bereits alle benötigten Unterlagen eingereicht habe.

4.4.

Die Steuerkommission Q. _____ veranlagte die Rekurrenten mit Verfügung vom 20. Juni 2023 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 164'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 166'300.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'086'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'142'000.00). Dabei wurden die Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten ermessensweise auf CHF 90'000.00 (deklariierter Reingewinn Landwirtschaftsbetrieb: CHF 45'520.00; Aufrechnung nach Ermessen: CHF 45'480.00) festgesetzt. In der Abweichungsbegründung wurde festgehalten, mit den eingereichten Unterlagen seien die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten nicht eruierbar gewesen. Deshalb seien diese nach Ermessen festgelegt worden. Ebenso ging aus der Abweichungsbegründung hervor, dass der Betrag der ermessensweisen Aufrechnung in Anlehnung an das veranlagte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Vorperiode berechnet worden war.

5.

5.1.

Mit Einsprache machten die Rekurrenten geltend, die Aufrechnung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten sei von der Vorinstanz nicht begründet worden. Damit sei der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. Zudem sei aus der Mahnung der Aktenergänzung vom 14. April 2023 nicht ersichtlich gewesen, welche weiteren Unterlagen einzureichen gewesen wären. Dies stelle einen schwerwiegenden Verfahrensfehler dar.

Weiter machten die Rekurrenten fehlende Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung geltend. Schliesslich sei aus der mit der Steuererklärung eingereichten Erfolgsrechnung ersichtlich gewesen, dass der Rekurrent aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit ein Einkommen von CHF 44'520.00 erzielt habe. Der Landwirtschaftsbetrieb habe pro Jahr deutlich weniger Umsatz als CHF 250'000.00 erwirtschaftet. Entsprechend sei der Rekurrent nur der vereinfachten Buchführung gemäss Art. 957 Abs. 2 OR unterlegen und habe der Steuererklärung lediglich eine Aufstellung über das Geschäftseinkommen und -vermögen beilegen müssen. Da es sich um einen kleinen Landwirtschaftsbetrieb handle, seien die Anforderungen an die Aufzeichnungen tief anzusetzen. Unter Berücksichtigung von privaten Aufwendungen ergebe sich ein Reingewinn des Landwirtschaftsbetriebes von CHF 61'731.90. Der Einsprache wurde unter anderem eine siebenseitige "Jahresrechnung 2021", welche einen "Bruttoertrag" von CHF 183'878.40 und abzugsfähige Aufwendungen von CHF 156'626.40 ausweist, eine Inventarliste sowie ein Vermögensausweis für das Jahr 2021 beigelegt.

Die Rekurrenten machten zudem geltend, die Vorinstanz habe ihr Ermessen missbraucht, wenn sie für das Jahr 2021 eine Aufrechnung von CHF 90'000.00 vornehme, da der Landwirtschaftsbetrieb in den Vorjahren durchschnittlich nur CHF 48'858.66 erwirtschaftet habe.

5.2.

Im Auftrag der Vorinstanz erstattete der Landwirtschaftsexperte (LE) des KStA einen Bericht (vgl. Bericht LE KStA vom 25. August 2023). Darin wurde festgehalten, der Landwirtschaftsbetrieb des Rekurrenten habe im Jahr 2017 noch eine professionelle Buchhaltung geführt. Es seien damals eine saubere Buchhaltung mit Kontendetails eingereicht worden. Dem Rekurrenten sei somit bewusst gewesen, was er in welcher Form gemäss Aktenergänzung einzureichen gehabt hätte und dass die mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen bei weitem nicht ausgereicht hätten. Der Rekurrent habe – wie er selbst zugestehe – absichtlich wichtige Informationen zurückbehalten. Dies habe zu einer Ermessensveranlagung führen müssen.

Auch die mit der Einsprache eingereichte Zusammenstellung sei fehlerhaft und ungenügend. Die Tatsache, dass im Einspracheverfahren der Reingewinn auf CHF 61'731.90 (Erhöhung um 139 %) korrigiert worden sei, spreche dafür, dass die Unterlagen weder vollständig, systematisch noch klar seien und mit einer ordnungsgemässen Buchhaltung oder Aufzeichnungen nichts zu tun hätten. Weiter seien aus den Veranlagungsdetails sowie aus der umfangreichen Abweichungsbegründung die Gründe für die vorgenommene Aufrechnung zu entnehmen.

Ein Ermessensmissbrauch liege insofern nicht vor, als die Rekurrenten im Einspracheverfahren selbst den Reingewinn des Landwirtschaftsbetriebes auf CHF 61'731.90 korrigiert hätten. Dabei seien vorzunehmende Aufrechnungen wie beispielsweise Privatanteile für Tiere von CHF 6'000.00, Unkosten von CHF 4'380.00, Auto von CHF 2'000.00 noch nicht berücksichtigt.

Abschliessend wurde im Bericht festgehalten, die der Einsprache beigelegten Unterlagen, welche nach Auffassung der Rekurrenten eine Buchhaltung sein sollten, seien nicht brauchbar. Eine einwandfreie Einkommens- und Vermögensermittlung sei nicht möglich gewesen.

Der Bericht wurde den Rekurrenten zugestellt. Eine Stellungnahme blieb aus.

5.3.

Die Vorinstanz verwies in ihrem Einspracheentscheid im Wesentlichen auf den Bericht des LE KStA vom 25. August 2023. Da die Unterlagen nicht in der ausgemachten Form beigebracht worden seien und lediglich eine un-

genügende und fehlerhafte Zusammenstellung mitgeliefert worden sei, könne auf den Antrag bezüglich dem Verzicht bzw. der Anpassung der Aufrechnung nicht eingetreten werden.

6.

6.1.

Mit Rekurs lassen die Rekurrenten bestreiten, dass die eingereichte Aufstellung ungenügend und fehlerhaft gewesen sei. Die eingereichten Buchhaltungsunterlagen seien vollständig gewesen. Zudem sei die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen worden, indem die Bilanz und Erfolgsrechnung 2021 eingereicht worden sei. Daraus seien sämtliche relevante Grössen ersichtlich gewesen. Dementsprechend hätte die Vorinstanz auf die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung eintreten und die im Einspracheverfahren geltend gemachten Rügen hinsichtlich der Aufrechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit materiell beurteilen müssen. Wie bereits im Einspracheverfahren wurden zudem Verfahrensmängel, die fehlenden Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung und die Ermessensbetätigung sowie ein Ermessensmissbrauch geltend gemacht.

6.2.

In seiner Vernehmlassung führte der LE KStA aus, auch die im Rekursverfahren eingereichten Zusammenstellungen entsprächen nicht einer vollständigen Buchhaltung und seien nicht tauglich, um den Reingewinn des Landwirtschaftsbetriebes zweifelsfrei herzuleiten. Weiter wird festgehalten, auch ein Kleinbetrieb, welcher Abschreibungen tätigen wolle, müsse eine korrekte Buchhaltung führen. Werden in einer Buchhaltung ein Inventar geführt und Abschreibungen geltend gemacht, so brauche es eine gewisse Professionalität der Buchhaltung.

6.3.

Mit Replik halten die Rekurrenten an ihren bisherigen Vorbringen fest. Mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichtes vom 19. August 2024 (9C_673/2023) wird geltend gemacht, dass sich die Besteuerung der Rekurrenten an deren Leistungsfähigkeit auszurichten habe und keinen pönalen Charakter haben dürfe. Andernfalls sei eine Ermessensveranlagung nicht nur anfechtbar sondern nichtig.

7.

7.1.

Mit der Einsprache rügten die Rekurrenten die fehlende Begründung der ermessensweisen Aufrechnung in der Veranlagung. Darauf ist vorab einzugehen.

7.2.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (WBE.2010.49) wie folgt geäußert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann."

Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person bei einem Vergleich des veranlagten steuerbaren Einkommens und Vermögens mit den von ihr in der Steuererklärung deklarierten Beträgen ohne Weiteres feststellen kann, ob in der Veranlagung Abweichungen vorgenommen worden sind (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 Abs. 1 StG N 29).

7.3.

Den Veranlagungsdetails zur Veranlagungsverfügung vom 20. Juni 2023 ist auf Seite 3 eindeutig zu entnehmen, dass die Vorinstanz beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten eine Aufrechnung nach Ermessen vorgenommen hat. Zudem wurde die Aufrechnung nach Ermessen in der Abweichungsbegründung detailliert begründet. Insbesondere wird auf die fehlende Buchhaltung sowie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus der Vorperiode hingewiesen. Für die Rekurrenten war daher erkennbar, dass beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten eine Aufrechnung nach Ermessen vorgenommen wurde. Die Vorinstanz hat die Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren daher nicht verletzt.

7.4.

Dasselbe gilt für den Einspracheentscheid, mit welchem im Wesentlichen auf den ausführlichen Bericht des LE KStA vom 23. August 2023 verwiesen wurde.

8.

8.1.

8.1.1.

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. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

So ist bei einem Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

8.1.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Auch für Selbständigerwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (§ 181 Abs. 2 lit. b StG i.V.m. Art. 957 Abs. 2 und Abs. 3 OR).

Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.).

Wenn buchmässige Aufzeichnungen fehlen oder mangelhaft sind, ist die Steuerbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigt. Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.360] sowie VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

8.1.3.

Die vollständige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben erfordert vor allem die korrekte Führung eines Kassabuches. Dieses muss detailliert und chronologisch nachgeführt werden. Der Saldo ist regelmässig zu ermitteln und mit dem tatsächlichen Kassenbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu verbuchen sind. Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts kommt dem Kassabuch insbesondere bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr eine grosse Bedeutung für die Beurteilung zu, ob eine ordnungsgemässe Buchführung gegeben ist.

Der Beweiswert eines Kassabuchs wird insbesondere reduziert durch nicht chronologische Eintragungen, Nachtragsbuchungen, Eintrag von runden Beträgen oder Sammelposten sowie bei Fehlen von Buchungsunterlagen, wie Quittungen, Kassenstreifen, Rechnungsdoppel etc. (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]; vgl. auch StR 2007 S. 44).

8.1.4.

Wird der Veranlagungsbehörde ein mangelhaftes Kassabuch vorgelegt, das nicht beweiskräftig ist für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs, so führt dies infolge Unzuverlässigkeit der Aufzeichnungen und mangels Kontrollmöglichkeit zur Ablehnung der gesamten Buchhaltung als Grundlage für die Veranlagung (vgl. VGE vom 23. November 2018 [WBE.2018.329]; Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

8.1.5.

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]).

8.1.6.

Angesichts der weitreichenden Folgen einer Ermessensveranlagung müssen an die Mahnung hohe Anforderungen gestellt werden. Aufforderungen und Mahnungen zur Einreichung von Unterlagen und Beweismitteln müssen genügend spezifiziert und konkretisiert sein. Dem Steuerpflichtigen ist klar und eindeutig zu sagen, welche Unterlagen und Beweismittel er beizubringen hat (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 19, mit Hinweis). Zu allgemein gehaltene Aufforderungen und die schematische Verwendung von Formularen und Mahnungen ohne Eingehen auf den konkreten Sachverhalt genügen nicht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 17, mit Hinweis).

Die Mahnung beinhaltet die letzte Aufforderung an die Steuerpflichtigen, die noch nicht (oder noch nicht gehörig) vorgenommene Verfahrenspflicht vollständig und richtig zu erfüllen. Eine gültige Mahnung liegt nur vor, wenn auf die Rechtsfolgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen hingewiesen wird. Die Vornahme der Ermessensveranlagung ist daher mit der Mahnung ausdrücklich in Aussicht zu stellen, und zwar auch dann, wenn davon

auszugehen ist, dass die Mahnung keine Wirkung zeigen wird (§ 65 Abs. 4 StGV; SGE vom 18. November 2021 [3-RV.2019.144]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 18 f.).

Unabdingbarer Inhalt der Mahnung ist zudem der Hinweis auf die im Einspracheverfahren eintretende Umkehr der Beweislast gemäss § 193 Abs. 3 StG sowie die Androhung einer Ordnungsbusse nach § 235 StG. Weiter ist bereits im Veranlagungsverfahren auf den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren (§ 194 Abs. 2 StG) aufmerksam zu machen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 19, mit Hinweisen).

8.2.

8.2.1.

Die Rekurrenten haben mit der Steuererklärung ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert, ohne einen Geschäftsabschluss einzureichen. Im Veranlagungsverfahren wurde im Rahmen der Aktenergänzung vom 14. Dezember 2022 eine zweiseitige Aufstellung "Bilanz" und "Erfolgsrechnung" eingereicht.

Da sich aus dieser nicht einmal klar ergibt, wie der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 44'520.00 berechnet wurde, wurde am 14. April 2023 eine Mahnung versandt. In dieser wurden die erforderlichen Dokumente (insbesondere Geschäftsabschluss oder Aufstellung über Einnahmen und Ausgaben sowie Aktiven und Passiven) ausdrücklich benannt. Ebenso wurde auf die Folgen bei nicht gehöriger Erfüllung der Auflagen (Ordnungsbusse, Ermessensveranlagung mit Beweislastumkehr, Beweismittelausschluss) hingewiesen.

Entgegen den diesbezüglichen Einwendungen der Rekurrenten im Rekurs war die Mahnung damit genügend spezifiziert, zumal dem Rekurrenten als selbständig Erwerbendem durchaus bekannt sein musste, welche grundlegenden buchhalterischen Aufgaben er im Zusammenhang mit seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten zu erfüllen hat.

8.2.2.

Sodann ist nicht nachvollziehbar, wie die eingereichte Zusammenstellung von den Rekurrenten als den gesetzlichen Vorschriften entsprechend bezeichnet werden kann, sind doch den gesamten Einnahmen von CHF 201'146.40 einmal Aufwendungen von CHF 180'724.45 (woraus ein Gewinn von CHF 20'422.40 folgen soll, der aber mit CHF 0.45 zu hoch berechnet ist), ein anderes Mal (in der gleichen Aufstellung) Aufwendungen von CHF 156'626.40 (woraus sich der deklarierte Gewinn von CHF 44'520.00 ergibt) gegenübergestellt. Zudem sind sowohl Einnahmen als auch Aufwendungen allein als Summe dargestellt und nicht auf die einzelnen Positionen aufgeschlüsselt.

8.2.3.

Die im Veranlagungsverfahren zur selbständigen Erwerbstätigkeit eingereichten Unterlagen erweisen sich demnach als klar ungenügend. Nach der Mahnung vom 14. April 2023 wurden die geforderten Unterlagen weiterhin nicht beigebracht.

Damit konnte zur Ermittlung des steuerlich relevanten Erfolgs der Einzelunternehmung nicht zuverlässig auf die Aufzeichnungen des Rekurrenten abgestellt werden, weshalb diesbezüglich ein ungewisser Sachverhalt bestand. Auch nach der Aktenergänzung und der Mahnung seitens des Gemeindesteueramtes Q._____ lag unverändert ein Untersuchungsnotstand vor.

Vor diesem Hintergrund waren die Voraussetzungen für eine ermessensweise Festsetzung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Veranlagungsverfahren erfüllt. Die Steuerkommission Q._____ hat zu Recht eine (teilweise) Ermessensveranlagung vorgenommen.

9.

9.1.

9.1.1.

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).

9.1.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 StG). Der Nachweis obliegt der steuerpflichtigen Person und ist bereits im Einspracheverfahren anzutreten (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342], Erw. 1.4.).

9.1.3.

Beim Erfordernis der offensichtlichen Unrichtigkeit handelt es sich um eine materielle Voraussetzung für die Aufhebung einer Ermessensveranlagung. Die Einsprache ist daher abzuweisen, wenn im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit einer Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen werden kann. Ein Nichteintretensentscheid ist hingegen nicht zulässig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 193 StG N 16).

9.1.4.

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, d. h. auf die Einsprache wird ohne vorgängige Ansetzung einer Nachfrist nicht eingetreten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 34, mit zahlreichen Hinweisen).

In der Begründung der Einsprache ist der Sachverhalt in substantiierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird die steuerpflichtige Person, die ihre Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 4 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

Dennoch dürfen an die Begründung keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Die Begründung ist ausreichend, wenn sich der Steuerpflichtige mit der angefochtenen Ermessensveranlagung sachlich auseinandersetzt, das heisst, wenn der Einsprache entnommen werden kann, was der Steuerpflichtige an der Ermessensveranlagung beanstandet und auf welche Überlegungen er sich dabei stützt. Keine ausreichende Begründung liegt hingegen vor, wenn mit der Einsprache lediglich eine neue Veranlagung verlangt wird oder wenn erklärt wird, das steuerbare Einkommen sei zu hoch festgesetzt worden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 35, mit Hinweisen).

9.1.5.

Die bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung erforderliche Nennung von Beweismitteln (§ 193 Abs. 3 Satz 2) ist keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache, sondern eine Ordnungsvorschrift. Das Fehlen neuer Beweismittel wird häufig zum Scheitern des Unrichtigkeitsnachweises und zur Abweisung der Einsprache führen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 36).

9.2.

9.2.1.

Im Rahmen der Einsprache wurden klare Rechtsbegehren gestellt, die bezüglich dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf sechs Seiten begründet wurden. Dabei wurden formelle Rügen bezüglich Veranlagungsverfahren vorgebracht, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung bestritten und die Berechnung des ermessensweisen Zuschlags beanstandet. Sodann wurde die Durchführung einer Einspracheverhandlung verlangt.

Als Beilage liessen die Rekurrenten unter anderem eine siebenseitige "Jahresrechnung 2021" einreichen, welche einen "Bruttoertrag" von CHF 183'878.40 und abzugsfähige Aufwendungen von CHF 156'626.40 auswies. Daraus resultierte ein Reingewinn des Landwirtschaftsbetriebes von CHF 27'252.00. Zudem wurde mit der Einsprache eine weitere "angepasste Jahresrechnung", welche einen Reingewinn des Landwirtschaftsbetriebes von CHF 61'731.90 (CHF 183'878.40 [Ertrag] - CHF 122'146.50 [Aufwand]) auswies, eingereicht.

9.2.2.

Im Einspracheverfahren wurde den Rekurrenten der Bericht des LE KStA zugestellt. Dabei wurde eine Vorladung vor die Steuerkommission angeboten. Diese bezog sich jedoch nicht auf die im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit erfolgte ermessensweise Aufrechnung. Für diese sei keine Vorladung möglich, da der Entscheid in diesem Punkt auf Nichteintreten lauten müsse.

9.2.3.

In seinem Bericht bezieht sich der LE KStA jedoch auf sechs Seiten auf die ermessensweise Aufrechnung. Dabei wird unter anderem auf die Begehren und Begründungen in der Einsprache eingegangen. Zudem werden die mit der Einsprache eingereichten Unterlagen geprüft. Erst aufgrund dieser materiellen Prüfung kommt der LE KStA zum Schluss, dass die Unterlagen nicht aussagekräftig seien, und schliesst auf Nichteintreten. Daraus schliesst er dann auch, dass keine Vorladung möglich sei. Im Einspracheentscheid übernimmt die Steuerkommission Q. _____ diese Argumentation.

9.2.4.

Nur die Begründung der Einsprache innert der Rechtsmittelfrist ist Sachurteilsvoraussetzung. Eine solche Begründung ist vorliegend gegeben, werden in der Einsprache doch formelle und materielle Vorbringen dargelegt und ausführlich begründet. Ob diese materiell zutreffen, kann nicht im Rahmen der Sachurteilsvoraussetzungen geprüft werden. Auch wurden Beweismittel genannt und eingereicht. Selbst wenn diese materiell ungenügend sein sollten, tangiert dies nicht die Sachurteilsvoraussetzungen. Stattdessen müssen nicht vorhandene oder mangelhafte Beweismittel zu einem Misslingen des Unrichtigkeitsnachweises und folglich zur Abweisung der Einsprache führen.

Weiter wird im Einspracheentscheid zwar auf Nichteintreten bezüglich der ermessensweisen Aufrechnung geschlossen. Der LE KStA, dessen Bericht integrierender Bestandteil des Einspracheentscheids ist, hat die Einsprache sowie die eingereichten Beweismittel jedoch inhaltlich geprüft und dazu ausführlich Stellung genommen. Erst danach ist er zum Schluss gekommen, die Unterlagen seien unzureichend. Damit hat die Vorinstanz im Ein-

spracheverfahren entgegen ihrem Dispositiv sehr wohl eine materielle Prüfung der ermessensweisen Aufrechnung vorgenommen.

Vor diesem Hintergrund wurde die Einsprache im Einspracheentscheid materiell abgewiesen. Das Dispositiv ist daher von Amtes wegen wie folgt zu korrigieren:

"Mit Bezug auf die ermessensweise Aufrechnung wird die Einsprache abgewiesen."

10.

10.1.

In der Einsprache wurde die Durchführung einer Einspracheverhandlung beantragt. Eine solche wurde von der Vorinstanz mit der Begründung, bei Nichteintreten sei keine Vorladung angezeigt, abgelehnt. Wie vorstehend dargelegt, war der Nichteintretensentscheid nicht nur unbegründet, sondern wurde sogar durch eine tatsächliche materielle Beurteilung widerlegt.

10.2.

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt; doch auch wenn es sich nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission ihm Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50], SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.117] mit Hinweis auf SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2015.11], VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062] und RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.116]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 8 ff.).

Wird einem Vorladungsbegehren im Einspracheverfahren nicht stattgegeben und die steuerpflichtige Person nicht angehört, stellt dies eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Dies führt grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und zur Rückweisung an die Vorinstanz unter Kostenfolge zu Lasten des Staates (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 27. April 2017 [3-RV.2016.25]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 10).

10.3.

Da die Vorinstanz auf die begründete und mit Beweismitteln unterlegte Einsprache hätte eintreten müssen (was sie materiell auch getan hat), bestand kein Anlass, das Vorladungsbegehren bezüglich der ermessensweisen Aufrechnung abzulehnen. Die gewünschte Einspracheverhandlung hätte stattfinden müssen. Da dies nicht geschehen ist, hat die Vorinstanz den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

11.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q._____ ihre Begründungspflicht nicht verletzt. Die teilweise Ermessensveranlagung im Veranlagungsverfahren wurde zu Recht vorgenommen. Jedoch hätte auf die dagegen geführte Einsprache (auch) in diesem Punkt eingetreten werden müssen, nachdem die Sachurteilsvoraussetzungen einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gegeben waren. Materiell ist die Vorinstanz tatsächlich auf die ermessensweise Aufrechnung eingetreten, weshalb die angebehrte Einspracheverhandlung ohnehin durchzuführen gewesen wäre.

Dementsprechend wird der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2024 aufgehoben und die Angelegenheit zur Weiterführung des Einspracheverfahrens und zur Durchführung einer Einspracheverhandlung an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

12.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2021 ergeben sollte, muss den Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

13.

13.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

13.2.

Zudem ist den Rekurrenten eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

13.2.1.

Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt.

13.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 14'000.00. Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2024 wird aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, Obere Vorstadt 37, 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, 26. Februar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni