

3-RV.2024.87
P 70

Urteil vom 21. Mai 2026

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 6. Juni 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Mai 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 205'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden CHF 50'000.00 ermessensweise zum Einkommen hinzugerechnet. Weiter wurden verschiedene Positionen der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten gekürzt oder gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Mai 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. Juni 2023 Einsprache. Sie stellten den Antrag, der Unterhaltskostenabzug sei bezüglich der Halogenleuchten, dem Küchenersatz und der Reparatur der Sauna zu überprüfen. Weiter sei die für eine Kapitalzahlung angefallene Steuer als Abzug anzuerkennen. Schliesslich sei die Aufrechnung von CHF 50'000.00 zu streichen und es sei die Verrechnungssteuer für die Dividendenzahlung zurückzuerstatten.

3.

Mit Entscheid vom 6. Juni 2024 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. Juni 2024 (Zustellung am 13. Juni 2024) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 7. Juli 2024 (Postaufgabe am 11. Juli 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgende Anträge:

"Reparatur Sauna:

Hier haben wir ein Foto der Sauna eingereicht, welches nachweist, dass die Sauna im Keller der Liegenschaft aufgestellt und verbunden ist. Dies zählt klar zu den werterhaltenden Massnahmen.

Weitere Einkünfte aus Ermessen (CHF 50.000)

(...)

Alle Saldo-Guthabenbelege liegen dem Steueramt R._____ lt. der entsprechenden Anlagen mehrfach vor und widerspreche hier den Einkünften aus Ermessen von CHF 50.000 vehement."

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim
Gemeindesteueramt R._____ und beim Steueramt S._____
vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998.

2.

2.1.

Die Rekurrenten waren in der Steuerperiode 2021 unselbständig erwerbstätig. Im Jahr 2021 erwarben sie eine Liegenschaft in R._____ zur Eigennutzung.

2.2.

Die Steuerkommission R._____ hat in der Veranlagung vom 22. Mai 2023 ermessensweise Einkünfte von CHF 50'000.00 aufgerechnet. Zudem hat sie verschiedene Positionen der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten gekürzt oder gestrichen (vgl. im Einzelnen Veranlagungsdetails S. 3).

Während die Rekurrenten in der Einsprache noch weitere Begehren stellten, sind im Rekurs nur noch die ermessensweise Aufrechnung von CHF 50'000.00 sowie der Abzug der Reparaturkosten der Sauna von CHF 1'298.00 umstritten. Nach einer Zusammenfassung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3. bis 5.) sind diese Punkte nachfolgend zu prüfen (Erw. 6. und 7.).

3.

3.1.

Im März 2022 reichten die Rekurrenten die Steuererklärung 2021 ein. Mit der Steuererklärung wurden verschiedene Belege zu bestehenden Schulden, aber kein Wertschriftenverzeichnis eingereicht.

3.2.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2022 verlangte das Gemeindesteueramt R._____ zusätzliche Unterlagen, unter anderem Fotos der Sauna sowie Zins- und Saldoausweise sämtlicher Bank- und Postkonten per 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 ein.

Mit E-Mail vom 1. September 2022 reichten die Rekurrenten weitere Unterlagen ein, unter anderem ein Foto der Sauna.

3.3.

Mit E-Mail und Schreiben vom 6. September 2022 erinnerte das Gemeindesteueramt R._____ an die noch ausstehenden Unterlagen, unter

anderem die Zins- und Saldonachweise sämtlicher Bank- und Postkonten per Ende 2020 und 2021.

Die Rekurrenten reichten mit E-Mail vom 16. September 2022 erneut Unterlagen ein, unter anderem Zins-/Kapitalausweise eines Privatkredits bei einer Bank per 31. Dezember 2020 und per 31. Dezember 2021.

Mit E-Mail vom 14. Oktober 2022 führte das Gemeindesteueramt R. _____ aus, es seien neben den Schuldenbelegen auch alle Saldonachweise von Bankkonten per Ende 2020 und 2021, welche ein Guthaben auswiesen, einzureichen. Falls keine Bankkonten mit Guthaben per Ende 2020 oder 2021 existierten, werde um Mitteilung gebeten.

Mit E-Mail vom 7. Dezember erinnerte das Gemeindesteueramt R. _____ an die ausstehenden Unterlagen.

Mit E-Mail vom 17. Januar 2023 wies das Gemeindesteueramt R. _____ erneut auf die noch fehlenden Zins- und Saldoausweise der Bankkonten hin.

3.4.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2023 forderte das Gemeindesteueramt R. _____ ein weiteres Mal die Zins- und Saldoausweise sämtlicher Bank- und Postkonten per 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 ein. Dieses Schreiben blieb ausweislich der Akten unbeantwortet.

3.5.

Das Gemeindesteueramt R. _____ sandte den Rekurrenten mit Schreiben vom 29. März 2023 eine letzte Mahnung. In dieser wurde auf das Schreiben vom 15. Februar 2023 verwiesen. Weiter enthielt die Mahnung die Androhung einer Ermessensveranlagung (§ 191 Abs. 3 StG), den Hinweis auf die Beweislastumkehr (§ 193 Abs. 3 StG) und den Beweismittelausschluss (§ 194 Abs. 2 StG) sowie die Ankündigung der Aufrechnung eines Einkommensmankos von CHF 50'000.00. Beigelegt waren eine Kopie des Schreibens vom 15. Februar 2023 sowie ein Vermögensvergleich, der ein Einkommensmanko von CHF 54'069.00 auswies. Ausweislich der Akten reagierten die Rekurrenten nicht auf diese Mahnung.

3.6.

In der Folge erging die Veranlagung. Die Steuerkommission R. _____ qualifizierte die Aufrechnung von CHF 50'000.00 als teilweise Ermessensveranlagung infolge nicht eingereichter Unterlagen. Ausweislich der Akten lag der Vermögensvergleich der Veranlagung nicht bei. Die Streichung der Reparaturkosten der Sauna als Abzug wurde in den Veranlagungsdetails ausgewiesen, aber nicht weiter begründet.

4.

4.1.

Mit der Einsprache drückten die Rekurrenten unter anderem ihr Unverständnis darüber aus, dass die Reparaturkosten der Sauna nicht als Abzug berücksichtigt worden seien. Die ermessensweise Aufrechnung sei weder an sich noch in ihrer Höhe begründet, zumal alle Belege mehrfach eingereicht worden seien. Der Einsprache lag ein Steuerauszug der C._____ für das Jahr 2021 bei. Auf diesem wurden steuerbare Vermögenswerte im Gesamtbetrag von CHF 32'169.00 per 31. Dezember 2021 bescheinigt.

4.2.

Im Einspracheverfahren verlangte das Gemeindesteueramt R._____ weitere Unterlagen betreffend die Renovation der Küche ein. Es kam zu einer Korrespondenz zwischen den Parteien (Aktenergänzung vom 27. Februar 2024, E-Mail-Antwort vom 1. März 2024, E-Mail vom 8. März 2024, Mahnung vom 8. April 2024), an deren Ende die Unterlagen betreffend Renovation der Küche eingereicht wurden (E-Mail vom 21. April 2024).

Im Rahmen dieses Austausches erkundigte sich der Rekurrent unter anderem, wie die Aufrechnung von CHF 50'000.00 begründet werde (E-Mail vom 1. März 2024). Darauf wurde ihm geantwortet, die Begründung werde im Einspracheentscheid enthalten sein (E-Mail vom 8. März 2024).

4.3.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission R._____ betreffend Sauna aus, dass Kosten für den Ersatz oder die Reparatur von mit dem Gebäude verbundenen Saunaeinrichtungen vollständig abzugsfähig seien. Die Reparaturkosten freistehender, nicht mit dem Gebäude verbundener Saunaeinrichtungen stellten jedoch private Lebenshaltungskosten dar, die nicht als Abzug berücksichtigt werden könnten. Die Sauna der Rekurrenten sei gemäss den eingereichten Bildern nur in den Raum gestellt. Es bestehe keine qualifizierte Verbindung mit der Liegenschaft. Da die Sauna nicht mit der Liegenschaft verbunden sei, gelte sie als Mobiliar. Die Reparaturkosten stellten deshalb keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar.

Zur ermessensweisen Aufrechnung brachte die Steuerkommission R._____ vor, die Rekurrenten seien mehrfach aufgefordert worden, die Zins- und Saldoausweise der Bank- und Postkonten einzureichen. Da diese Unterlagen trotz Mahnung nicht eingegangen seien, habe ein Untersuchungsnotstand bestanden. Die mit der Mahnung vom 29. März 2023 zugesandte Vermögensvergleichsrechnung habe ein Einkommensmanko ausgewiesen, das zur Aufrechnung von CHF 50'000.00 geführt habe. Zwar sei anzunehmen, dass das Einkommensmanko mit einem Vermögensabgang zu erklären wäre. Da sich die Rekurrenten jedoch geweigert hätten, die Vermögenswerte per Ende 2020 und 2021 vollständig anzugeben, sei der Untersuchungsnotstand von ihnen selbst verursacht worden. Mit der

Einsprache seien die fehlenden Belege nicht beigebracht worden. Deshalb werde auf die Einsprache in diesem Punkt nicht eingetreten.

5.

5.1.

Im Rekurs brachten die Rekurrenten vor, die Sauna sei im Keller der Liegenschaft aufgestellt und mit dieser verbunden, weshalb die Reparaturkosten als werterhaltende Massnahmen abzugsfähig seien. Bezüglich ermessensweiser Aufrechnung seien alle verlangten Belege eingereicht worden. Zudem sei dem Steueramt mündlich mitgeteilt worden, dass infolge des Hauskaufs im Jahr 2021 kein Guthaben mehr auf ihren Bankkonten liege. Die Aufrechnung von CHF 50'000.00 sei deshalb zu Unrecht erfolgt.

5.2.

In der Vernehmlassung verwies das Gemeindesteueramt R._____ auf den Einspracheentscheid und hob hervor, dass die Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt vorgebracht hätten, es liege kein Konto mit positivem Saldo (Guthaben) vor. Dies ergebe sich auch aus der geführten Korrespondenz. Im Telefonat mit der Rekurrentin sei dies ebensowenig Gesprächsthema gewesen. Aufgrund des mit der Einsprache eingereichten Steuerauszeuges der C._____ für das Jahr 2021 hätte das Einkommensmanko sogar auf rund CHF 80'000.00 korrigiert werden müssen.

5.3.

In der Replik bestritten die Rekurrenten, zusätzliche Einkünfte von CHF 50'000.00 oder gar CHF 80'000.00 gehabt zu haben. Das "neue" Konto der C._____ sei der Vorinstanz bereits bekannt gewesen, da im Zusammenhang mit jenem Konto auch die Bescheinigung für die Hypothekarzinsen eingereicht worden sei. Im Übrigen handle es sich bei jenem Konto um ein Säule 3a-Konto, das gar nicht deklariert werden müsse. Es werde nochmals schriftlich bestätigt, dass keine Zusatzeinkünfte vorlägen.

Mit dem Gemeindesteueramt R._____ sei mehrmals telefoniert worden. Dabei sei auch ein persönliches Gespräch angeboten worden, zu dem es jedoch nie gekommen sei.

6.

6.1.

Vorab ist festzuhalten, dass die Rekurrenten in der Replik erstmals vorbringen, es sei ein persönliches Gespräch mit der Vorinstanz angeboten worden. Falls sie damit geltend machen wollen, dass ein Vorladungsbegehren missachtet und damit ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Antrag auf persönliche Vorsprache trotz intensiver über Monate dauernder Korrespondenz zwischen den Parteien nie schriftlich gestellt wurde. Ob anlässlich der wenigen Telefonate ein solches Begehren gestellt wurde, lässt sich im Nachhinein nicht

mehr feststellen. Es wäre jedoch ein Leichtes gewesen, anlässlich des regen E-Mail-Verkehrs einen nachweisbaren Antrag auf persönliche Vorsprache schriftlich vorzubringen. Dass dies nie geschehen ist, deutet daraufhin, dass das behauptete Angebot eines persönlichen Gesprächs ohnehin nicht als formelle Aufforderung zu einer Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verstehen war. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör fällt vor diesem Hintergrund ausser Betracht.

6.2.

Die Aufrechnung von CHF 50'000.00 erfolgte ermessensweise. Es ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer teilweisen Ermessensveranlagung erfüllt waren.

6.3.

6.3.1.

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

6.3.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 191 StG N 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30).

6.3.3.

Das Erfordernis des Untersuchungsnotstands bewirkt zum einen, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt.

Eine weitere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung schreiten dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Sie dürfen und müssen alle zur Klärung

des Sachverhalts erforderlichen Unterlagen einverlangen und eigenständig beurteilen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne Weiteres eine Ermessensveranlagung vornehmen, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 23 f. mit Hinweisen).

6.3.4.

Somit 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]).

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. Der steuerpflichtigen Person ist klar und eindeutig zu sagen, welche Unterlagen und Beweismittel sie 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).

6.3.5.

Fehlt eine (rechtsgenügliche) Mahnung, liegt ein schwerer Verfahrensfehler vor. Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts fällt die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren in aller Regel ausser Betracht. Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei der Ermessensveranlagung, noch mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen verbieten es, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129). Von einer Rückweisung der Sache kann indessen ausnahmsweise selbst bei

schwerwiegenden Verfahrensfehlern abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wären (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]).

6.3.6.

Eine Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts kommt etwa in Frage, wenn aus der Steuererklärung ein Einkommen resultiert, das unglaublich ist und "so nicht stimmen kann". Dann 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).

6.4.

6.4.1.

Im Veranlagungsverfahren erfolgte ein reger schriftlicher E-Mail-Austausch zwischen den Parteien. Im Rahmen verschiedener Aufforderungen zur Aktenergänzung bezeichnete das Gemeindesteueramt R._____ die noch fehlenden Unterlagen einzeln, unmissverständlich und wiederholt. Insbesondere wurde mehrfach darauf hingewiesen, dass Zins- und Saldonachweise sämtlicher Bankkonten der Steuerperiode 2021 sowie der Vorperiode 2020 einzureichen seien.

Zwar reichten die Rekurrenten unter anderem verschiedene Belege über Schulden (Privatkredit, Kreditkartenausstände) ein. Zins- und Saldonachweise der Bank- und/oder Postkonten der Rekurrenten lagen den Unterlagen jedoch nie bei. Erst mit der Einsprache wurde erstmals ein Steuerauszug (zumindest die Zusammenfassung davon auf einer von insgesamt zehn Seiten) der C._____ eingereicht.

6.4.2.

Das Gemeindesteueramt R._____ hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 29. März 2023 gemahnt. Die Mahnung enthielt einen Verweis auf die ausstehenden Dokumente und erfüllte auch die übrigen Voraussetzungen einer Mahnung (Androhung einer Ermessensveranlagung in Form einer Aufrechnung des Einkommensmankos, Hinweise auf Beweislastumkehr und Beweismittelausschluss). Diese per A-Post Plus am 31. März 2023 zugestellte Mahnung blieb unbeantwortet.

6.4.3.

Die in der Veranlagung erfolgte Aufrechnung von CHF 50'000.00 hat die Steuerkommission R._____ auf das Einkommensmanko nach Vermö-

gensvergleich gestützt. Der Vermögensvergleich wurde den Rekurrenten ausweislich der Akten und gemäss telefonischer Auskunft des Gemeindesteueramtes R._____ (vgl. Telefonnotiz vom 21. April 2026) erstmals mit Schreiben vom 29. März 2023 vorgelegt. Dieses Schreiben war gleichzeitig die letzte Mahnung vor der Ermessensveranlagung.

6.4.4.

Das Gemeindesteueramt R._____ hat den Rekurrenten zwar eine Mahnung gesandt, auf welche diese nicht reagiert haben. Auch waren die noch fehlenden Dokumente klar bezeichnet und mehrfach benannt worden. Jedoch basierte die ermessensweise Aufrechnung auf einem Vermögensvergleich, den die Rekurrenten vor der letzten Mahnung noch nie zu Gesicht bekommen hatten.

Da sich die Aufrechnung in dieser Höhe nur mit dem Vermögensvergleich erklären lässt, wäre es erforderlich gewesen, diesen den Rekurrenten zur Stellungnahme zu unterbreiten.

Erst nach ausgebliebener Stellungnahme zum Vermögensvergleich kann eine entsprechende Mahnung versandt werden. Die Mahnung vom 29. März 2023 erfolgte vor diesem Hintergrund ordnungsgemäss für die ausstehenden Bankdokumente. Eine ausbleibende Stellungnahme zum Vermögensvergleich konnte mit dem Schreiben vom 29. März 2023 jedoch nicht gemahnt werden, da dieser den Rekurrenten zuvor nie unterbreitet worden war. Gemahnt werden kann nur, was zuvor einverlangt wurde.

6.4.5.

Damit hat für den Vermögensvergleich eine Mahnung gefehlt, obwohl dieser für die ermessensweise Aufrechnung entscheidend war. Hätte der Vermögensvergleich nämlich kein Einkommensmanko ergeben, so wäre auch bei weiterhin fehlenden Zins- und Saldonachweisen der Bank- und Postkonten keine Aufrechnung erfolgt.

Die Mahnung vor einer Ermessensveranlagung ist ein unabdingbares gesetzliches Erfordernis. Das Fehlen der Mahnung vor der teilweisen Ermessensveranlagung stellt deshalb einen Verfahrensfehler dar, der grundsätzlich zur Rückweisung der Sache führt.

Eine ausnahmsweise Heilung des Verfahrensfehlers im Rekursverfahren fällt ausser Betracht, da die Rekurrenten aufgrund der späten Vorlage des Vermögensvergleichs nicht die Gelegenheit hatten, sich vertieft damit auseinanderzusetzen. Dies ist vor der gleichen Instanz nachzuholen.

6.4.6.

Vor diesem Hintergrund sind die Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2023 und der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2024 – insoweit sie sich auf die

ermessensweise Aufrechnung beziehen – aufzuheben und die Angelegenheit ist in diesem Punkt zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission R._____ zurückzuweisen.

Im erneuten Veranlagungsverfahren sind die Rekurrenten (erneut) aufzufordern, die fehlenden Bankbelege einzureichen. Zudem ist ihnen der Vermögensvergleich zur Stellungnahme zu unterbreiten. Erst nach unbenutztem Ablauf der Frist kann zur Mahnung und, nach weiterem Fristablauf, zur Veranlagung geschritten werden.

6.5.

Ungeachtet der Rückweisung, die aus formellen Gründen erfolgt, sowie des Umstands, dass das Instrument des Vermögensvergleichs zu spät ins Verfahren eingebracht wurde, bleibt zu ergänzen, dass die Nichteinreichung der Zins- und Saldoausweise sämtlicher Bank- und Postkonten per 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 trotz mehrfacher eindeutiger Aufforderung unerklärt bleibt und die diesbezüglichen Äusserungen der Rekurrenten widersprüchlich sind. So ist unverständlich, wieso zum offensichtlich bei der C._____ bestehenden Konto (von dem auch die Zahlungen für die neue Küche getätigt wurden) erst im Einspracheverfahren ein unvollständiger Steuerauszug, jedoch weiterhin keine Zins- und Saldoausweise für 2021 und die Vorperiode eingereicht wurden. Unrichtig ist auch die Aussage, es handle sich bei dem mit der Einsprache eingereichten Vermögensauszug der C._____ um ein Säule 3a Konto, ansonsten die Guthaben im Steuerauszug nicht mit "Steuerwert" bezeichnet worden wären. Weiter gibt der Rekurrent in der Einsprache Dividendenzahlungen an, deklariert aber keine Wertschriften. Völlig schleierhaft bleibt, wie der Liegenschafts Kauf im Jahr 2021 ohne Bankguthaben per Ende 2020 finanziert worden sein soll. Die von der Pensionskasse bezogenen CHF 180'000.00 reichen jedenfalls nicht als Eigenkapital für ein Haus mit einem Erwerbspreis von CHF 1'530'000.00.

6.6.

Da die Ermessensveranlagung aufzuheben ist, spielt schliesslich keine Rolle mehr, dass die Steuerkommission R._____ im Einspracheentscheid auf diesen Punkt nicht eingetreten ist. Ob der Nichteintretensentscheid, der bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen nur bei fehlender Begründung, nicht aber bei fehlenden Beweismitteln zu erlassen ist (vgl. dazu ausführlich SGE vom 22. Januar 2026 [3-RV.2024.95], Erw. 2.2.), berechtigt war, bzw. ob die Argumentation der Steuerkommission R._____ materiell nicht eher eine Abweisung war, braucht nicht geprüft zu werden.

7.

7.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versi-

cherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen (StE 2018 B. 25.6 Nr. 73). Diese Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen sind nicht abzugsfähig (§ 41 Abs. 1 lit. d StG).

7.2.

Gemäss dem Merkblatt Liegenschaftsunterhalt vom 30. September 2001, Stand 1. Juli 2020, gültig ab 1. Januar 2020 (nachfolgend: Merkblatt LUK), sind lediglich die Unterhaltskosten von mit der Liegenschaft verbundenen Saunaeinrichtungen als Unterhaltskosten abzugsfähig. In den meisten Fällen sind die Saunakabinen nicht Gebäudebestandteil. Reparaturen und Ersatzbeschaffungen sind in diesen Fällen nicht abzugsberechtigt (Merkblatt LUK, S. 45).

7.3.

Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts stellen Aufwendungen für den Ersatz von Gegenständen, welche nicht fest mit einer Liegenschaft verbunden sind, grundsätzlich keinen abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt dar (SGE vom 17. Dezember 2015 [3-RV.2015.131], Erw. 3.4.1., mit zahlreichen Hinweisen auf die aargauische Rechtsprechung).

Bauteile ohne eine feste körperliche Verbindung mit einem Gebäude haben aus steuerrechtlicher Sicht Mobiliarcharakter. Die Kosten für den Ersatz solcher Bauteile stellen keinen abziehbaren Liegenschaftsunterhalt dar (SGE vom 21. November 2019 [3-RV.2018.176], Erw. 6.3.; SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.174], Erw. 3.2.).

Damit ein Bauteil aus steuerlicher Sicht nicht Mobiliarcharakter hat, sondern als Teil eines Gebäudes zu betrachten ist, muss eine qualifizierte Verbindung mit dem Gebäude bestehen. Eine solche liegt beispielsweise bei einer Beleuchtungsanlage nur vor, wenn diese so eingebaut ist, dass durch deren Entfernung am betroffenen Gebäude objektiv gesehen ein Mangel bzw. Schaden entsteht und dadurch sein Wert (zumindest theoretisch) geschmälert wird, was zum Beispiel der Fall ist bei der Entfernung von bereits bei der Erstellung eines Gebäudes in der Zimmerdecke eingebauten Halogenspots. Demgegenüber haben alle Beleuchtungsanlagen, welche bei einem Eigentümer- bzw. Mieterwechsel üblicherweise demontiert und vom bisherigen Eigentümer bzw. Mieter mitgenommen werden, aus steuerrechtlicher Sicht Mobiliarcharakter. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Entfernung dieser Beleuchtungsanlage am Gebäude häufig gewisse "Spuren" hinterlässt (z.B. Loch eines Dübels, "Schatten" an

der Decke bzw. Wand etc.), denn es fehlt in diesen Fällen die enge bauliche Verbundenheit zum Gebäude (SGE vom 26. April 2012 [3-RV.2012.31], Erw. 3.5. = AGVE 2012 S. 236 ff.; vgl. auch Entscheid der Rekurskommission des Kantons St. Gallen vom 23. April 2018 = StR 2019 S. 278 [Zusammenfassung]). Auch bei LED-Spots, welche an einer von den Steuerpflichtigen an der Decke des Glasanbaus montierten Stromschiene befestigt waren (SGE vom 24. April 2014 [3-RV.2014.4], Erw. 6.5.) sowie bei ohne grossen Aufwand entfernbaren Wandhängeschränken (SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2018.145], Erw. 3.2.3.) wurde eine qualifizierte Verbindung zum Gebäude verneint und von Mobilien ausgegangen.

7.4.

Die Rekurrenten haben mit E-Mail vom 1. September 2022 ein Foto der Sauna eingereicht. Auf diesem Foto ist eine Saunakabine aus Holz zu erkennen. Die Kabine steht in der Ecke des Raums und ruht auf dem Boden, zur Raumdecke besteht ein Abstand. Das Foto lässt keine qualifizierte Verbindung der Sauna mit dem Gebäude erkennen. Nicht ersichtlich ist z.B. eine in der Sauna installierte Dusche, die über den Wasseranschluss gegebenenfalls eine Verbindung mit dem Raum hergestellt hätte. Auch handelt es sich um keine Massanfertigung, ansonsten kein Abstand zur Decke bestünde. Vielmehr wirkt die Sauna ähnlich wie ein in den Raum gestellter Schrank, der in beliebigen Räumen mit rechteckigem Grundriss aufgestellt werden und somit auch bei einem Umzug mitgenommen werden kann, ohne Schäden am Gebäude zu hinterlassen. Die Rekurrenten haben die qualifizierte Verbindung der Sauna mit dem Gebäude zwar pauschal behauptet, aber nicht substantiiert vorgebracht, geschweige denn belegt. Erforderlich gewesen wären z.B. Fotos einer baulich installierten Verbindung der Sauna mit dem Raum oder auch Handwerkerrechnungen zur Installation oder zum Unterhalt einer solchen Verbindung. Solche Belege wurden nicht beigebracht.

Vor diesem Hintergrund kann nicht beanstandet werden, dass die Steuerkommission R._____ die Reparaturkosten der Sauna von CHF 1'298.00 nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen hat. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

8.

Sofern sich im erneuten Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eine Erhöhung der Steuerfaktoren gegenüber dem Einspracheentscheid vom 6. Juni 2024 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]).

9.

Die Rückweisung bezüglich der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 50'000.00 wirkt sich auf die Verfahrenskosten wie ein Obsiegen der Rekurrenten aus. Da die nicht gewährten Reparaturkosten der Sauna CHF 1'298.00 betragen, obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu mehr als 90 %. Dies wird bei der Kostenverlegung praxisgemäss einem vollständigen Obsiegen gleichgestellt (VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Die Kosten des Verfahrens sind deshalb auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird betreffend Reparaturkosten der Sauna abgewiesen.

2.

Im Übrigen werden die Veranlagungsverfügung vom 22. Mai 2023 und der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2024 mit Bezug auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 50'000.00 aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission R. _____ zurückgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, 21. Mai 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche