

3-RV.2024.95

P 6

Urteil vom 22. Januar 2026

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Elmiger
Richter Senn
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 29. Mai 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2022 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 70'300.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 131'000.00 veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen ermessensweise CHF 20'000.00 aus Vermögensvergleich hinzugerechnet.

1.2.

Gegen die Verfügung vom 21. Juli 2022 erhob A. _____ mit Schreiben vom 29. Juli 2022 Einsprache. Er stellte den Antrag, es sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 20'000.00 zu verzichten.

1.3.

Mit Entscheid vom 28. September 2022 wies die Steuerkommission Q. _____ die Einsprache ab.

1.4.

Den Einspracheentscheid vom 28. September 2022 hat A. _____ mit Rekurs vom 2. November 2022 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellte folgenden Antrag:

"Die Aufrechnung nach Ermessen sei aufzuheben."

1.5.

Mit Entscheid des Spezialverwaltungsgericht vom 25. Mai 2023 wurden die Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2022 und der Einspracheentscheid vom 28. September 2022 aufgehoben und die Angelegenheit zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. _____ zurückgewiesen.

2.

2.1.

Mit Schreiben des Steueramtes Q. _____ vom 6. Juli 2023 wurde A. _____ zur Stellungnahme zum angepassten Vermögensvergleich sowie zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert.

Mit E-Mail vom 29. Juli 2023 reichte A. _____ weitere Unterlagen ein. Mit Schreiben vom 16. August 2023 wurde das Fehlen von Unterlagen gemahnt.

2.2.

Am 30. August 2023 fand eine Besprechung statt.

2.3.

Mit E-Mail vom 10. September 2023 reichte A._____ weitere Unterlagen ein.

Mit Schreiben vom 13. September 2023 wurde A._____ eine angepasste Vermögensvergleichsrechnung zugesandt. Gleichzeitig erfolgte eine Mahnung betreffend ausstehender Unterlagen.

Mit E-Mail vom 24. September 2023 nahm A._____ zum Vermögensvergleich Stellung. Es folgten drei weitere E-Mails vom 27. September 2023 (Steuerkommissär für das Steueramt Q._____), 15. Oktober 2023 (A._____) und 18. Oktober 2023 (Steueramt Q._____).

3.

In der Folge wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ mit Verfügung vom 23. November 2023 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 62'200.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 131'000.00 veranlagt. Dabei wurden dem steuerbaren Einkommen ermessensweise CHF 11'000.00 aus Vermögensvergleich hinzugerechnet.

4.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 18. Dezember 2023 Einsprache. Er stellte den Antrag, es sei auf die Aufrechnung von CHF 11'000.00 zu verzichten.

5.

Mit Entscheid vom 29. Mai 2024 trat die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache nicht ein.

6.

Den Einspracheentscheid vom 29. Mai 2024 (Zustellung am 24. Juni 2024) hat A._____ mit Rekurs vom 2. August 2024 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt

"1. Die definitive Steuerveranlagung vom 23. November 2023 betreffend das Steuerjahr 2020 sei aufzuheben, und das steuerbare Einkommen sei ohne die Aufrechnung von fiktivem Einkommen im Sinne der Erwägungen zu reduzieren.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

7.

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

8.

A._____ hat eine Replik erstattet.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens 3-RV.aaa von A._____ betreffend das Steuerjahr 2020 beigezogen und weitere Abklärungen beim Steueramt Q._____ sowie beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Die Steuerkommission Q. _____ ist auf die Einsprache des Rekurrenten nicht eingetreten.

2.1.2.

Vorliegend stellt sich die Frage, ob die Steuerkommission Q. _____ inhaltlich tatsächlich einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Im Einspracheentscheid erwähnt die Vorinstanz das vorangegangene Rekursverfahren (3-RV.aaa) zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und beschreibt ausführlich das nachfolgende (zweite) Veranlagungsverfahren. Zum (zweiten) Einspracheverfahren werden die Voraussetzungen einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung abstrakt genannt. Anschliessend wird die Schlussfolgerung gezogen, dass die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen worden sei. Dies legt eine materielle Prüfung und die Abweisung der Einsprache nahe.

2.2.

2.2.1.

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.).

2.2.2.

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).

2.2.3.

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).

An die Begründung dürfen 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).

2.2.4.

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).

2.3.

2.3.1.

Die Steuerkommission Q._____ kommt im Einspracheentscheid zum Schluss, dass der Rekurrent mit der Einsprache die offensichtliche Unrichtigkeit der (teilweisen) Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen hat. Sie stellt demnach das Gelingen des Unrichtigkeitsnachweises in Abrede. Diese Schlussfolgerung ist nur möglich, sofern die Einsprache des Rekurrenten materiell geprüft wurde.

Weiter führen fehlende Beweismittel zu einer Abweisung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung, während ein Nichteintreten nur in Frage kommt, wenn die Einsprache keine Begründung enthält. Letzteres macht die Steuerkommission Q._____ im Einspracheentscheid nicht geltend, sondern verweist nur allgemein auf die Rechtsgrundlagen und die Rechtsprechung. Eine fehlende Begründung ist auch für das Spezialverwaltungsgericht nicht ersichtlich, hat der Rekurrent mit der Einsprache doch zum Ausdruck gebracht, dass er von niedrigeren Lebenshaltungskosten ausgeht, und gelten doch keine hohen Anforderungen an die Begründung.

2.3.2.

Vor diesem Hintergrund wurde die Einsprache im Einspracheentscheid mit dem Hinweis auf den misslungenen Unrichtigkeitsnachweis materiell abgewiesen. Das Dispositiv ist daher von Amtes wegen wie folgt zu korrigieren:

"Die Einsprache wird abgewiesen".

Dementsprechend ist eine umfassende materielle Beurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht vorzunehmen.

3.

3.1.

In der Steuerperiode 2020 war der Rekurrent unselbständig erwerbstätig. Aufgrund eines Vermögensvergleichs, aus dem ein Einkommensmanko resultierte, wurden in der Veranlagung vom 23. November 2023 ermessensweise Einkünfte von (abgerundet) CHF 11'000.00 aufgerechnet.

3.2.

Nachfolgend ist, nach Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.), zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 5.). Ist dies der Fall, muss beurteilt werden, ob der Rekurrent mit der Einsprache die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachgewiesen hat (Erw. 6.). Schliesslich ist auf die Höhe der ermessensweisen Aufrechnung einzugehen (Erw. 7.).

4.

4.1.

Die Steuerkommission Q._____ macht im Einspracheentscheid im Wesentlichen geltend, der vorgenommene Vermögensvergleich weise trotz nachgereichter Unterlagen und Informationen des Rekurrenten weiterhin ein Einkommensmanko auf. Der Rekurrent bringe zwar vor, seine Lebenshaltungskosten seien geringer, weise dies aber nicht nach. Aus diesem Grund sei das (abgerundete) Einkommensmanko von CHF 11'000.00 aufzurechnen.

4.2.

Der Rekurrent führt im Rekurs aus, die Steuerkommission Q._____ gehe im Vermögensvergleich von zu hohen Lebenshaltungskosten aus. Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt, da er alle Steuerfaktoren vollständig und lückenlos deklariert habe. Es bestehe kein Untersuchungsnotstand, die Steuerfaktoren seien einwandfrei ermittelbar. Er habe alle möglichen Unterlagen eingereicht und die Aktenergänzungen des Steueramtes Q._____ stets beantwortet. Den Nichtkonsum könne er jedoch nicht nachweisen. Im Übrigen habe das Steueramt ihm nicht erklärt, wie sich das im Vermögensvergleich eingesetzte betriebsrechtliche

Existenzminimum zusammensetze, so dass ihm zusätzliche Angaben zu seinem individuellen Konsum nicht möglich gewesen seien.

Das Einkommensmanko, das unter anderem aus der Berechnung der Vermögensentwicklung resultiere, zeige seine seit Jahrzehnten bescheidenen Lebenshaltungskosten, die bisher nie Anlass für eine Ermessensveranlagung gewesen seien. Zu besteuern sei das Einkommen, nicht der Nichtkonsum. Im Vermögensvergleich müsse sein effektiver Lebensaufwand berücksichtigt werden. Dieser sei durch die Steuerveranlagungen der letzten drei Jahrzehnte belegt. Er habe stets sämtliches Einkommen deklariert. Zudem habe die Coronapandemie 2020 zu einem noch geringeren Konsum und höherem Verbrauch von Vorräten geführt.

Sein Lebensstil sei der Gemeinde Q._____ bekannt. Als Alleinverdiener habe er den Lebensunterhalt für seine Familie erarbeitet. Mit den damaligen Monatssalären zwischen CHF 4'000.00 und CHF 6'000.00 hätten sie immer unter dem Existenzminimum gelebt. Möglich gewesen sei dies mit geringem Konsum, gezielter Vorratshaltung und verschiedenen Nebenjobs. So sei auch der Erwerb einer Liegenschaft und der Aufbau einer guten Altersvorsorge möglich gewesen.

Er habe 2020 für Kleider, Kosmetik, Ferien, Hobbies und andere Privatausgaben gar kein Geld ausgegeben. Für Lebensmittel habe er lediglich CHF 4.50 x 250 in der Kantine bezahlt, morgens sei ihm ein Kaffee pandemiebedingt spendiert worden und abends habe er sich von Resten und Vorräten ernährt. Er könne keine Ausgaben nachweisen, die er nicht getätigt habe. Im Übrigen seien auch die Pauschalabzüge (Beruf, Auto, Verpflegung) im Vermögensvergleich zu hoch angesetzt, da diese effektiv wesentlich tiefer seien.

5.

5.1.

5.1.1.

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).

5.1.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach

pflchtgemäsem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 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).

5.1.3.

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).

5.1.4.

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]).

5.1.5.

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 Über-

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

5.1.6.

Beim Vermögensvergleich werden der Ermessensveranlagung die Vermögensentwicklung und der Lebensaufwand zu Grunde gelegt. Es handelt sich dabei um eine Methode, die unter Berücksichtigung des Lebens- oder Privataufwandes den Rückschluss auf das Einkommen des Steuerpflichtigen erlaubt. Sie beruht auf folgendem Vorgehen:

1. Aus den Vermögensveranlagungen ergibt sich die Reinvermögensentwicklung.
2. Diese ist um Wertveränderungen zu bereinigen, welche ohne Relevanz für das Einkommen in der Bemessungsperiode sind, also beispielsweise Höher- oder Tieferbewertungen ohne direkten Zusammenhang mit Anschaffungen/Investitionen oder Veräusserungen.
3. Zur bereinigten (= einkommensrelevanten) Vermögensentwicklung sind alle übrigen (d.h. nicht unmittelbar in Vermögenswerten niederschlagenden) Aufwendungen des Steuerpflichtigen in der Bemessungsperiode zu addieren. Das Resultat zeigt, über wie viel Mittel der Steuerpflichtige in der Bemessungsperiode allermindestens verfügen musste.
4. Hiervon sind allfällige Mittelzuflüsse, die nicht in Form von (steuerpflichtigem) Einkommen erfolgten, abzuzählen, beispielsweise aus Erbschaft oder als Kapitalgewinn auf Privatvermögen. Daraus ergibt sich das jährliche Mindestreineinkommen.
5. Nach Vornahme der zulässigen Abzüge (einschliesslich Abschreibungen, soweit aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung ein Anspruch darauf besteht) ergibt sich das steuerbare Einkommen.

(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, a.a.O., § 191 StG N 36).

5.2.

5.2.1.

Das Steueramt Q._____ hat dem Rekurrenten mit Schreiben vom 6. Juli 2023 einen Vermögensvergleich mit einem Einkommensmanko von CHF 16'591.00 zur Stellungnahme zugesandt und zusätzliche Unterlagen eingefordert. Obwohl der Rekurrent mit E-Mail vom 29. Juli 2023 einen Kontoauszug und eine eigene Aufstellung zu seiner Vermögensentwick-

lung der Jahre 2013 bis 2021 einreichte, hat er damit das Einkommensmanko nicht erklärt. Deshalb erging mit Schreiben vom 16. August 2023 eine Mahnung mit der Androhung einer Ermessensveranlagung sowie den Hinweisen auf die Umkehr der Beweislast (§ 193 Abs. 3 StG) und den Beweismittelausschluss (§ 194 Abs. 2 StG).

5.2.2.

Nach der Besprechung vom 30. August 2023 reichte der Rekurrent mit E-Mail vom 10. September 2023 weitere Unterlagen und Angaben nach. Demgemäss habe er im Jahre 2020 eine Darlehensrückzahlung von CHF 3'750.00 sowie Barzahlungen für Arbeitsschuhe, die er für Kollegen gekauft habe, erhalten.

Das Steueramt Q._____ berücksichtigte die Darlehensrückzahlung sowie Barrückzahlungen für die Arbeitsschuhe von CHF 1'602.00 in einem angepassten Vermögensvergleich und sandte diesen dem Rekurrenten mit Schreiben vom 13. September 2023 zur Stellungnahme zu. Das Einkommensmanko betrug neu CHF 11'239.00.

5.2.3.

Der Rekurrent erklärte das verbleibende Einkommensmanko mit E-Mail vom 24. September 2023 damit, dass seine Fahrtkosten zur Arbeit lediglich CHF 389.00 (statt CHF 3'850.00) betrügen. Im Übrigen hätten seine Lebenshaltungskosten nur CHF 6'622.00 (statt CHF 14'400.00) betragen, was das verbleibende Manko von CHF 7'778.00 erkläre, zumal er im Betrag von etwa CHF 3'000.00 von seinen Vorräten gelebt und selbst produziertes Holz zum Heizen und Kochen verwendet habe. Weitere Unterlagen oder Belege reichte der Rekurrent nicht ein.

Der Steuerkommissär nahm für das Steueramt Q._____ mit E-Mail vom 27. September 2023 Stellung und wies den Rekurrenten darauf hin, dass seine Erläuterungen belegt werden müssten und dies in der gemäss Aktenergänzung und Mahnung vom 13. September 2023 noch laufenden 20-tägigen Frist möglich sei.

5.2.4.

Der Rekurrent beharrte mit E-Mail vom 15. Oktober 2023 darauf, dass sein Lebensaufwand im Vermögensvergleich korrekt zu berücksichtigen sei, reichte aber keine weiteren Unterlagen ein.

In der Folge erging die Veranlagung vom 23. November 2023 mit der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 11'000.00.

5.2.5.

Vor diesem Hintergrund hat der Rekurrent zwar stets auf Aktenergänzungen reagiert und teilweise Unterlagen eingereicht. Das Einkommensmanko

konnte er damit jedoch nicht erklären bzw. seine Erläuterungen nur teilweise belegen. Dies gilt besonders bezüglich der Lebenshaltungskosten, zu deren Ermittlung bei Vermögensvergleichsrechnungen, so weit nicht die effektiven Kosten bekannt und nachgewiesen sind, regelmässig auf die "Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (Kreisschreiben des Obergerichts vom 21. Oktober 2009)" (nachfolgend: Richtlinien Notbedarf) abgestellt wird (AGVE 2001 S. 205; VGE vom 20. Juni 2007 [WBE.2007.151]). Der Rekurrent hat sich bei den Lebenshaltungskosten nämlich damit begnügt, diese rechnerisch so anzupassen, dass kein Einkommensmanko mehr besteht. Da er dabei massiv von den Richtlinien Notbedarf abgewichen ist, ohne diese Abweichung zu belegen, bestand nach Auffassung der Steuerkommission Q._____ weiterhin ein Einkommensmanko. Damit war der Untersuchungsnotstand gegeben.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten ist nicht die Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, sondern der bestehende Untersuchungsnotstand entscheidend für eine Ermessensveranlagung. Dieser bestand zum Zeitpunkt der Veranlagung, nachdem das Steueramt Q._____ den Rekurrenten mehrfach in ausführlicher Korrespondenz sowie anlässlich eines persönlichen Treffens zur Stellungnahme sowie Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert hatte. Ebenso hat das Steueramt Q._____ den Rekurrenten mehrfach gemahnt.

5.2.6.

Da der Rekurrent das verbleibende Einkommensmanko von CHF 11'239.00 trotz der geführten Korrespondenz und der erfolgten Mahnungen nicht rechtsgenügend erklärt hatte, bestand ein nicht zu behebender Untersuchungsnotstand. Deshalb waren die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt. Die Steuerkommission Q._____ hat zu Recht eine (teilweise) Ermessensveranlagung vorgenommen.

6.

6.1.

6.1.1.

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).

6.1.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). 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).

6.1.3.

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).

6.2.

6.2.1.

Mit der Einsprache vom 18. Dezember 2023 hat der Rekurrent sein Unverständnis über die ermessensweise Aufrechnung von CHF 11'000.00 zum Ausdruck gebracht. Er lebe seit Jahrzehnten in der Gemeinde und die Steuerbehörde habe genügend Beweise für seine einfache Lebensführung. Ohne diese bescheidene Lebensart hätte er als Alleinverdiener mit Handwerkerereinkommen keine Familie ernähren, ein Haus kaufen und eine Altersvorsorge aufbauen können. Zudem habe er von der Steuerbehörde keine Erklärung erhalten, welche Positionen im betriebsrechtlichen Grundbedarf enthalten seien. Deshalb habe er dazu nicht im Einzelnen Stellung nehmen können.

6.2.2.

Der Rekurrent hat mit der Einsprache keine Unterlagen zu den im Wesentlichen streitigen Lebenshaltungskosten vorgelegt. Er hat auch keine konkreten Zahlen genannt. Stattdessen hat er in allgemeiner Weise geltend gemacht, dass seine Lebenshaltungskosten niedriger seien als der im Vermögensvergleich dafür eingesetzte Betrag. Der Rekurrent hat damit seine bisherigen Argumente wiederholt, ohne diese zu substantiieren oder gar zu belegen.

6.2.3.

Entgegen der Annahme des Rekurrenten ist der Steuerkommission Q._____ nicht vorzuwerfen, dass sie keine weiteren Erklärungen zu den Richtlinien Notbedarf geliefert hat. Die Richtlinien Notbedarf sind durch Eingabe des (vollständigen) Titels, der dem Rekurrenten aus dem Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 25. Mai 2023 (3-RV.aaa) sowie aus der Korrespondenz mit dem Steueramt Q._____ bekannt war, ohne Weiteres im Internet zu finden. Ebenso hätten sie physisch von der Steuerbehörde verlangt werden können. Dass dem Rekurrenten die Richtlinien

vorgelegen haben, ergibt sich aus seiner E-Mail vom 15. Oktober 2023, in der er diese zitiert.

Die in den Richtlinien Notbedarf in Ziffer I genannten Beträge (monatlicher Grundbetrag) werden von der Schuldbetreibungs- und Konkurskommission des Obergerichts des Kantons Aargau als unumgänglich notwendig und somit als von der Pfändung ausgeschlossen erachtet. Nachdem die obere betriebsrechtliche Aufsichtsbehörde diese Minimalbeträge so festgesetzt hat, liegt es nicht an der Steuerbehörde, diese auf die einzelnen Positionen (Nahrung, Kleidung und Wäsche einschliesslich deren Instandhaltung, Körper- und Gesundheitspflege, Unterhalt der Wohnungseinrichtung, Privatversicherungen, Kulturelles sowie Auslagen für Beleuchtung, Kochstrom und/oder Gas) aufzuschlüsseln.

Vielmehr hätte es vor dem Hintergrund des bestehenden Einkommensmankos am Rekurrenten gelegen, die von ihm für die einzelnen (ihm bekannten) Positionen aufgewendeten Beträge zu benennen oder substantiiert zu schätzen. Dies hat der Rekurrent im Veranlagungs- und Einspracheverfahren unterlassen. Sodann hatte er sich im (ersten) Veranlagungsverfahren, das zum Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 25. Mai 2023 (3-RV.aaa) geführt hatte, dahingehend geäussert (E-Mail vom 24. Juli 2021), dass sein jährlicher Grundbetrag CHF 4'000.00 betrage und er diesen lediglich für Nahrungsmittel ausbebe. Im darauffolgenden Einspracheverfahren wurden die Kosten für Nahrungsmittel dann nur noch mit CHF 1'200.00 und für Heizung/Strom/Gas/Wasser mit CHF 1'000.00 beziffert, während sich die Krankheitskosten auf CHF 1'220.00, die Ausgaben für Telefon, Zeitungen, Radio/TV etc. auf CHF 372.00 und die Beiträge an private Versicherungen (inklusive Krankenkasse) auf CHF 3'606.00 belaufen haben sollen (Zusammenstellung des Privataufwandes vom 14. August 2022). Zu diesen Positionen wurden teilweise Belege eingereicht, nicht aber zu den Ausgaben für Nahrungsmittel. Im (ersten) Rekursverfahren 3-RV.aaa äusserte er sich schliesslich zu seinen Ausgaben für Nahrung im Jahr 2020, die CHF 4.50 x 250 betragen haben sollen, ohne dies zu belegen. Und im (zweiten) Veranlagungsverfahren (E-Mail vom 24. September 2023) sollen die Lebenshaltungskosten plötzlich CHF 6'622.00 betragen haben.

6.2.4.

Somit hat der Rekurrent im Verlaufe der verschiedenen Verfahren zur Steuerperiode 2020 bezüglich seiner Lebenshaltungskosten unterschiedliche, zum Teil widersprüchliche Aussagen gemacht. Insbesondere die Ausgaben für den täglichen Gebrauch (Nahrungsmittel, Kleidung, Kosmetik etc.) konnten nicht belegt werden.

6.2.5.

Vor diesem Hintergrund hat der Rekurrent bis zum Einspracheverfahren weder den wirklichen Sachverhalt dargelegt und bewiesen, noch hat er nachgewiesen, dass die ermessensweise Schätzung – insbesondere der Lebenshaltungskosten gemäss den Richtlinien Notbedarf – unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist. Somit ist es dem Rekurrenten mit der Einsprache nicht gelungen, die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen.

Die gleichlautende Schlussfolgerung der Steuerkommission Q._____ im Einspracheentscheid ist insoweit nicht zu beanstanden.

6.2.6.

Abgesehen davon, dass im Rekurs eingereichte Beweismittel unter den korrekt im Veranlagungsverfahren in Aussicht gestellten Beweismittelausschluss gemäss § 194 Abs. 2 StG fallen, hat der Rekurrent auch im Rekursverfahren zu den Lebenshaltungskosten keine neuen Angaben gemacht oder weitere Unterlagen eingereicht. Somit hat er auch im Rekursverfahren den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbracht.

7.

7.1.

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).

7.2.

7.2.1.

Um zu beurteilen, ob die ermessensweise Aufrechnung seitens der Steuerkommission Q._____ pflichtgemäss erfolgt ist, ist der Vermögensvergleich zu prüfen.

7.2.2.

Der für die Aufrechnung von CHF 11'000.00 in der Veranlagung vom 23. November 2023 massgebende Vermögensvergleich sah wie folgt aus:

Vermögensentwicklung 2020	31.12.2019	31.12.2020
Wertschriften (ohne Geschäft)	35'218.00	86'878.00
Bargeld, Gold und andere Edelmetalle, Verrechnungssteuer	0.00	0.00
Private Fahrzeuge	1'600.00	800.00
Liegenschaften		
Privatliegenschaften		
- AG/Q._____, R-Strasse	215'600.00	215'600.00
- AG/Q._____	3'800.00	3'800.00
Schulden	-76'000.00	-76'000.00
Reinvermögen	180'218.00	231'078.00
Vermögenszunahme		50'860.00
Bewertungsdifferenz Wertschriften D._____ AG		-4'950.00
Bewertungsdifferenz privates Fahrzeug		800.00
Bereinigte Vermögenszunahme		46'710.00
Mittelherkunft 2020		
Total Einkünfte (ohne Liegenschaften)		92'969.00
Einkünfte aus Liegenschaften (ohne EMW), Pachtzins		936.00
Liegenschaftsunterhaltskosten		-5'653.00
Berufskosten (Fahrtk. 3'850.00, Verpflegung 1'125.00)		-4'975.00
Schuldzinsen		-950.00
Einkaufsbeiträge 2. Säule		-25'000.00
Beiträge Säule 3a		-6'826.00
Zuwendungen an politische Parteien		-30.00
Freiwillige Zuwendungen		-710.00
Krankheits- und Unfallkosten		-1'220.00
Massgebendes Einkommen		48'541.00
Rückzahlung Darlehen E._____		3'750.00
Bargeldrückzahlungen Arbeitsschuhe		1'602.00
Spesen Arbeitgeber		600.00
Total Mittelherkunft		54'493.00
Mittelverwendung 2020		
Vermögenszunahme		46'710.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstatt.		-1'332.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung		0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.		14'400.00
Private Versicherungsprämien: Krankenkasse		5'363.00
Motorfahrzeugversicherung		442.00
Haushaltversicherung		149.00
Total Mittelverwendung		65'732.00
Einkommensmanko pro Jahr		-11'239.00

7.2.3.

7.2.3.1.

Was zunächst die Vermögensentwicklung betrifft, so wurden die Wertschriften und Guthaben per 31. Dezember 2019 aus der rechtskräftigen Veranlagung 2019 übernommen. Der Betrag von CHF 35'218.00 setzt sich zusammen aus den deklarierten Bankguthaben von CHF 30'418.00 und

den Aktien der D._____ AG im Wert von CHF 4'800.00. Die Wertschriften und Guthaben per 31. Dezember 2020 von CHF 86'878.00 bestehen aus den deklarierten Bankguthaben des Rekurrenten von CHF 77'128.00 und dem (höheren) Wert der Aktien der D._____ AG von CHF 9'750.00. Die Endjahreswerte des Fahrzeugs wurden aus den jeweiligen Deklarationen übernommen und sind nicht umstritten.

7.2.3.2.

Der Wert der Liegenschaften hat sich zwischen 2019 und 2020 nicht verändert und spielt keine Rolle in der Vermögensentwicklung. Das gleiche gilt für die unveränderten Schulden.

7.2.3.3.

Die Aktien der D._____ AG haben sich zwischen Ende 2019 und 2020 im Bestand nicht verändert. Der höhere Betrag ist allein auf eine andere Bewertung, nicht auf einen (tatsächlichen) Mittelzufluss zurückzuführen. Deshalb hat die Steuerkommission Q._____ die Wertdifferenz von CHF 4'950.00 korrekterweise vom Vermögensstand per Ende 2020 bzw. von der Vermögenszunahme abgezogen. Der Wert des Fahrzeuges ist hingegen um CHF 800.00 gesunken. Da auch diese Wertdifferenz keinen Abfluss von Barmitteln abbildet, hat die Steuerkommission Q._____ den Betrag richtigerweise zur Vermögenszunahme hinzugerechnet. Die inneren Wertdifferenzen von Wertschriften und Fahrzeug wurden somit korrekt aus der Vermögensentwicklung herausgerechnet.

7.2.3.4.

Schliesslich ist anzumerken, dass das gewährte Darlehen von CHF 3'750.00 ein Guthaben des Rekurrenten per 31. Dezember 2019 darstellt und als solches im Wertschriftenverzeichnis zu erfassen wäre. Damit würde die Vermögenszunahme (und somit die Mittelverwendung) entsprechend sinken. Die Steuerkommission Q._____ hat den Betrag stattdessen im Vermögen unberücksichtigt gelassen, aber zur Mittelherkunft hinzugerechnet. Rechnerisch führt dies zum gleichen Ergebnis.

7.2.3.5.

Vor diesem Hintergrund hat die Steuerkommission Q._____ die Vermögenszunahme mit CHF 46'710.00 korrekt berechnet.

7.2.4.

7.2.4.1.

Mit Bezug auf die Mittelherkunft wurden die Einkünfte aus der Selbstdeklaration und den Beilagen korrekt übernommen (Nettolohn CHF 92'965.00 + Habenzins B._____ Bank CHF 4.00). Die Pachtzinsen von CHF 936.00 hat der Rekurrent im Rekurs (Seite 3) selbst vorgebracht, die Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 5'653.00 entsprechen der Deklaration des Rekurrenten und sind belegt.

Gleich verhält es sich mit den Schuldzinsen von CHF 950.00, dem Einkaufsbeitrag von CHF 25'000.00 in die zweite Säule und dem Beitrag an die Säule 3a von CHF 6'826.00, sowie den freiwilligen Zuwendungen von CHF 710.00, den Zuwendungen an politische Parteien von CHF 30.00 und den Krankheitskosten von CHF 1'220.00, welche die Steuerkommission Q._____ alle aus der Selbstdeklaration bzw. den Belegen übernommen hat.

7.2.4.2.

Dass sodann das zurückbezahlte Darlehen von CHF 3'750.00 Teil der Mittelherkunft (statt des Vermögens per Ende 2019) ist, ist nicht zu beanstanden (vgl. Erw. 7.2.3.4.). Die an den Rekurrenten ausbezahlten Spesen von CHF 600.00 (gemäss Lohnausweis als Beitragspauschale an das Mobiltelefon) wurden der Mittelherkunft ebenso zu Recht zugerechnet.

7.2.4.3.

Für die Berufskosten hat die Steuerkommission Q._____ CHF 4'975.00 (einkommensmindernd) in die Mittelherkunft eingesetzt. Die Berufskosten bestehen aus Fahrtkosten von CHF 3'850.00 und Verpflegungskosten von CHF 1'125.00. Zu den Fahrtkosten hat der Rekurrent im Veranlagungsverfahren (E-Mail vom 24. September 2023) ausgeführt, diese betrügen lediglich CHF 389.00. Sein Fahrzeug weise einen Verbrauch von 4 Litern/100 km auf. Für die 5'720 km Arbeitsweg habe er folglich für CHF 388.95 Benzin benötigt. Es seien keine weiteren Betriebskosten für das Fahrzeug hinzugekommen.

Die Steuerkommission Q._____ hat bei der Berechnung der Fahrtkosten die Pauschale verwendet ($\text{CHF } 0.70 \times 12.5 \text{ km} \times 2 \times 220$), die sie in der Veranlagung zum Abzug gewährt hat. 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 (RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2005.50001] sowie Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 37 mit weiteren Hinweisen).

Die Angaben des Rekurrenten zu seinen berufsbedingten Fahrtkosten basieren auf einem Arbeitsweg von 5'720 km, während die Steuerkommission Q._____ den Gesamtweg mit 5'500 km berechnet hat. Der vom Rekurrenten angenommene Literpreis des Benzins von CHF 1.70 liegt über dem Jahresmittelpreis 2020 von CHF 1.43/Liter (https://www.C._____). Für das genutzte Fahrzeug finden sich im Internet tatsächlich Angaben, wonach der durchschnittliche Verbrauch pro 100 km rund 4 Liter betrage (https://www.F._____). Jedoch geben die Autohersteller als Ver-

brauchswerte oft Idealwerte an, die in der Realität nicht einmal mit einem sehr verbrauchsarmen Fahrstil erreicht werden können (https://www.H._____). Vor diesem Hintergrund ist es angezeigt, die reinen Benzinkosten für den Arbeitsweg auf CHF 500.00 zu schätzen. Nicht enthalten sind in diesem Betrag die privaten Benzinkosten und die weiteren Betriebskosten des Fahrzeuges, die entgegen der unglaublichen Behauptung des Rekurrenten zusätzlich anfallen. Für die Zwecke der Vermögensvergleichsrechnung können diese aber – wie es für die Motorfahrzeugversicherung bereits geschehen ist – in der Mittelverwendung berücksichtigt werden (vgl. dazu nachfolgend Erw. 7.2.5.6.). Somit betragen die für den Vermögensvergleich berechneten effektiven Fahrtkosten zum Arbeitsort CHF 500.00.

Die von der Steuerkommission Q._____ eingesetzten Verpflegungskosten von CHF 1'125.00 basieren auf den Angaben des Rekurrenten, wonach er für das Essen in der Betriebskantine CHF 4.50 x 250 ausgegeben habe. Grundsätzlich ist der Rekurrent auf diese Aussage zu behaften, weshalb diese Kosten (einkommensmindernd) Eingang in die Mittelherkunft finden. Zu beachten ist einzig, dass mit dem Berufskostenabzug die *Mehrkosten* der auswärtigen Verpflegung erfasst werden sollen. Kostet das Essen in der Kantine des Rekurrenten tatsächlich nur CHF 4.50, dann entstehen dem Rekurrenten dadurch gar keine Mehrkosten. Damit würde der für das Kantinenessen aufgewendete Betrag unter den Grundbetrag (Kosten für Nahrung, Kleidung, etc. in der Mittelverwendung) fallen. Dies ist entsprechend bei der Mittelverwendung zu berücksichtigen (vgl. nachfolgend Erw. 7.2.5.4.).

Zusammenfassend ist somit von Berufskosten von CHF 1'625.00 auszugehen, die (einkommensmindernd) Eingang in die Mittelherkunft finden.

7.2.4.4.

Gestützt auf den Einwand des Rekurrenten, er habe für seine Kollegen Arbeitsschuhe bestellt und die entsprechenden Beträge später in bar zurückerhalten, hat die Steuerkommission Q._____ der Mittelherkunft schliesslich CHF 1'602.00 hinzugerechnet. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus sieben Einzelüberweisungen, die der Rekurrent gemäss Kontoauszug der I._____ (vgl. E-Mail vom 10. September 2023) zwischen dem 31. Januar 2020 und dem 30. November 2020 zugunsten der G._____ AG getätigt hatte. Die G._____ AG vertreibt gemäss Auftritt im Internet unter anderem Sicherheitsschuhe (https://www.G._____AG).

Zwar ist es möglich, den für die Sicherheitsschuhe für Dritte ausgelegten Betrag, den der Rekurrent gemäss eigenen Angaben in bar zurückerhalten hat, bei der Mittelherkunft zu berücksichtigen. Gleichermassen ist der Betrag aber auch bei der Mittelverwendung einzusetzen, hat der Rekurrent die gekauften Produkte doch mittels Kontoüberweisung im Jahr 2020 be-

zahlt. Insgesamt ist dadurch im Jahr 2020 kein Ab- oder Zufluss verursacht worden. Der Vollständigkeit halber bleibt der Betrag von CHF 1'602.00 in der Mittelherkunft enthalten, ist jedoch auch in der Mittelverwendung zu berücksichtigen (vgl. nachfolgend Erw. 7.2.5.5.).

7.2.4.5.

Zusammenfassend ändert sich bei der von der Steuerkommission Q. _____ berechneten Mittelherkunft lediglich die Position Berufskosten. Sie sinkt von CHF 4'975.00 um CHF 3'350.00 auf CHF 1'625.00. Da diese Position in der Mittelherkunft einkommensmindernd aufgeführt ist, steigt die Mittelherkunft insgesamt von CHF 54'493.00 um CHF 3'350.00 auf CHF 57'843.00.

7.2.5.

7.2.5.1.

Betrachtet man schliesslich die Mittelverwendung, so hat die Steuerkommission Q. _____ die Vermögenszunahme von CHF 46'710.00 aus ihrer zutreffenden Berechnung der Vermögensentwicklung übernommen.

7.2.5.2.

Für die bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern inklusive Rückerstattung hat die Steuerkommission Q. _____ einen Betrag von CHF 1'332.00 (ausgabenmindernd) eingesetzt, während die bezahlten direkten Bundessteuern bei CHF 0.00 lagen. Demgemäss waren die Steuerrückerstattungen des Rekurrenten im Jahr 2020 höher als seine bezahlten Rechnungen. Es gibt keinen Anlass, die eingesetzten Beträge in Frage zu stellen, zumal diese vom Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt beanstandet wurden.

7.2.5.3.

Die mit CHF 5'363.00 eingesetzten Krankenkassenprämien sowie die Kosten der Motorfahrzeugversicherung von CHF 442.00 und der Haushaltversicherung von CHF 149.00 basieren sodann auf der Deklaration und den eingereichten Belegen des Rekurrenten und sind nicht umstritten.

7.2.5.4.

Streitig sind hingegen die Lebenshaltungskosten (Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.). Die Steuerkommission Q. _____ hat dafür den Betrag von CHF 14'400.00 eingesetzt, den sie den Richtlinien Notbedarf entnommen hat. Wie bereits ausgeführt (Erw. 5.2.5.), sind diese bei Vermögensvergleichen für den Lebensunterhalt massgebend, sofern die tatsächlichen Ausgaben nicht vorgebracht und belegt werden.

Dies ist vorliegend der Fall: Zwar hat der Rekurrent wiederholt bestritten, Lebenshaltungskosten in der Höhe von CHF 14'400.00 gehabt zu haben. Jedoch konnte er zu seinen tatsächlichen Lebenshaltungskosten keine einheitlichen Angaben machen (vgl. im Einzelnen Erw. 6.2.3.), geschweige

denn diese belegen. Dass sodann die Ausgaben für Nahrung lediglich aus den Kosten des Kantinenessens bestanden haben sollen, ist unglaublich, wird doch nicht nur einmal pro Tag und nicht nur an Arbeitstagen Nahrung aufgenommen. Das weitere Argument der Vorratshaltung ist nicht schlüssig, ist doch die Äufnung von Vorräten auch mit Kosten verbunden. Die behauptete Selbstversorgung hat der Rekurrent sodann in keiner Art und Weise belegt. Vielmehr hat er die Lebenshaltungskosten im Veranlagungsverfahren (E-Mail vom 24. September 2023) mit CHF 6'622.00 auf den Betrag festgesetzt, der rechnerisch zur Aufhebung des Einkommensmankos führt. Es liegt nahe, dass diese Berechnung der Lebenshaltungskosten vielmehr vom Ergebnis des Vermögensvergleichs, als von einer Berücksichtigung der tatsächlichen Ausgaben geleitet war.

Vor diesem Hintergrund hat der Rekurrent weder belegt noch glaubhaft gemacht, dass er tiefere Lebenshaltungskosten als den gemäss Richtlinien Notbedarf vorgesehenen Betrag hat. Dieser Beleg wird entgegen der Annahme des Rekurrenten auch nicht allein schon dadurch erbracht, dass die deklarierten Faktoren ein Einkommensmanko ergeben. Deshalb wurden die Lebenshaltungskosten von der Steuerkommission Q._____ mit CHF 14'400.00 grundsätzlich korrekt in den Vermögensvergleich eingesetzt. Zugunsten des Rekurrenten kann einzig berücksichtigt werden, dass die geringen Kosten des Kantinenessens von CHF 1'125.00, die insoweit keine *Mehrkosten* der auswärtigen Verpflegung darstellen, vom Grundbetrag in Abzug gebracht werden können, da sie bereits (einkommensmindernd) bei der Mittelherkunft berücksichtigt wurden (vgl. Erw. 7.2.4.3.). Damit betragen die Lebenshaltungskosten des Rekurrenten CHF 13'275.00

7.2.5.5.

Sodann sind der Mittelverwendung die Kosten der für Dritte gekauften Schuhe von CHF 1'602.00 hinzuzurechnen, wurden die dafür bar zurückerhaltenen Beträge doch ebenso bei der Mittelherkunft berücksichtigt (vgl. Erw. 7.2.4.4.).

7.2.5.6.

Schliesslich sind die Betriebskosten des Fahrzeuges in die Mittelverwendung einzubeziehen. Neben den bereits berechneten Benzinkosten für den Arbeitsweg und der Motorfahrzeugversicherung sind – selbst wenn die Angaben des Rekurrenten, wonach keine Reparaturen stattgefunden hätten, zu seinen Gunsten berücksichtigt werden – zumindest die Fahrzeugsteuern und die Benzinkosten der privaten Fahrten einzuberechnen, weil nicht glaubwürdig ist, dass das Fahrzeug ausschliesslich für den Arbeitsweg eingesetzt wurde.

Gemäss Auskunft des Strassenverkehrsamtes des Kantons Aargau vom 11. Dezember 2025 hat der Rekurrent im Jahr 2020 insgesamt CHF 222.90 (Zahlung vom 8. Januar 2020) an Verkehrssteuern und Gebühren bezahlt.

Die Benzinkosten für private Fahrten werden sodann auf rund CHF 215.00 geschätzt, was einer zusätzlichen Strecke von etwa 2'500 km entspricht. Dies ist eine zurückhaltende Schätzung angesichts der Tatsache, dass das Merkblatt N1/2001 der EStV (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) – welches nur noch hilfsweise zur Schätzung des Privatanteils an den Fahrzeugkosten zur Anwendung kommt in jenen Sonderfällen, bei denen von der Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 der EStV abgewichen wird – eine minimale private Fahrleistung von 5'000 km vorsieht.

7.2.5.7.

In der Deklaration des Rekurrenten findet sich ein Beleg für eine Zahlung von CHF 60.00 an die J._____, welche die Steuerkommission Q._____ als Berufskosten zum Abzug zugelassen hat. Der Betrag von CHF 60.00 ist ebenfalls in die Mittelverwendung aufzunehmen.

7.2.5.8.

Insgesamt ergibt sich für die Mittelverwendung was folgt (Änderungen kursiv):

Mittelverwendung 2020

Vermögenszunahme	46'710.00
Bezahlte Kantons- und Gemeindesteuern, inkl. Rückerstatt.	-1'332.00
Bezahlte direkte Bundessteuern, inkl. Rückerstattung	0.00
Kosten für Nahrung, Kleidung, Kosmetik, Freizeit, etc.	13'275.00
Private Versicherungsprämien: Krankenkasse	5'363.00
Motorfahrzeugversicherung	442.00
Haushaltversicherung	149.00
Für Dritte gekaufte Schuhe	1'602.00
Fahrzeugsteuern und Gebühren	222.90
Benzinkosten privat	215.00
Beitrag J._____	60.00
Total Mittelverwendung	66'706.90

7.2.6.

Bei einer Mittelherkunft von CHF 57'843.00 und einer Mittelverwendung von CHF 66'706.90 ergibt sich ein Einkommensmanko von CHF 8'863.90. Damit ist das von der Steuerkommission Q._____ berechnete Einkommensmanko entsprechend zu korrigieren.

8.

8.1.

Zusammenfassend waren die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung im Veranlagungsverfahren erfüllt. Mit der Einsprache hat der Rekurrent die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen. Das Einkommensmanko beträgt CHF 8'863.90.

8.2.

Bei einem Einkommensmanko von CHF 8'863.90 ergibt sich (abgerundet) eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 8'000.00. Das steuerbare Ein-

kommen des Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid von CHF 62'263.00 (welches eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 11'000.00 beinhaltet) sinkt damit um CHF 3'000.00 auf CHF 59'263.00, gerundet CHF 59'200.00. Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinem Antrag zu rund 30 %. Er hat daher 70 % der Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG)

9.2.

Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 59'200.00 festgelegt.

2.

Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 600.00 zu 70 % mit CHF 420.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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, 22. Januar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche