

3-RV.2025.34

P 21

Urteil vom 15. Januar 2026

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 18. November 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. September 2024 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 136'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden diverse Aufrechnungen von CHF 33'867.00 (A._____) und CHF 6'800.00 (B._____) bei den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit vorgenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 17. September 2024 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. September 2024 Einsprache. Sie forderten unter anderem eine detaillierte und nachvollziehbare Auflistung aller vorgenommenen Aufrechnungen.

3.

Mit Schreiben vom 30. September 2024 teilte das Gemeindesteueramt Q._____ A._____ und B._____ mit, aufgrund ihrer Eingabe könne nicht festgestellt werden, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richte. Anträge und Beweismittel fehlten. Zudem sei nicht ersichtlich, gegen welche Steuerjahre sich die Einsprache richte. Das Gemeindesteueramt Q._____ räumte A._____ und B._____ daher eine 30-tägige Frist ein, um die Einsprache gemäss den gesetzlichen Bestimmungen zu ergänzen.

4.

Mit Schreiben vom 15. Oktober reichten A._____ und B._____ die Einsprachebegründung und Anträge nach.

5.

Mit Entscheid vom 18. November 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 18. November 2024 (Zustellung am 18. Dezember 2024) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 27. Januar 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie haben folgende Anträge gestellt:

"1. Wir beantragen, die Einsprache-Entscheide vom 18. November 2024 aufzuheben.

2. Wir beantragen, die Steuerveranlagungen der Jahre 2020, 2021 und 2022 unter Berücksichtigung unserer angepassten Steuererklärungen und Beweise erneut zu prüfen und entsprechend anzupassen.
3. Wir fordern eine transparente und detaillierte Begründung für die vorgenommenen Korrekturen sowie eine klare Dokumentation der Berechnungsgrundlagen."

Zudem haben die Rekurrenten mit "angepasster Steuererklärung" (vgl. Rekursbeilagen) die Reduktion der Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 25'905.00 auf CHF 12'696.00, die Reduktion der Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit der Rekurrentin von CHF 3'298.00 auf -CHF 3'502.00 (Verlust), eine Reduktion der übrigen Einkünfte von CHF 38'364.00 (Rekurrent: CHF 37'185.00; Rekurrentin: CHF 1'179.00) auf CHF 30'364.00 (Rekurrent: CHF 30'364.00; Rekurrentin: CHF 0.00) sowie die Erhöhung der Fremdbetreuungskosten der Kinder von CHF 337.00 auf CHF 338.00 beantragt.

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

7.

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

8.

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

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.

Die Rekurrenten gingen im Jahr 2021 neben einer unselbständigen Erwerbstätigkeit je einer selbständigen Nebenerwerbstätigkeit nach.

2.2.

Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelunternehmung C.____ (EU C.____) mit Sitz in Q.____. Diese bezweckt die "[...]" (vgl. Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 21. Oktober 2025).

2.3.

Die Rekurrentin führt D.____ (EU D.____). Die Einzelunternehmung ist nicht im Handelsregister eingetragen.

2.4.

Die Rekurrenten deklarierten in ihrer Steuererklärung 2021 bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit Verluste von CHF 7'962.00 (EU C.____) und CHF 3'502.00 (EU D.____).

3.

3.1.

3.1.1.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2024 beauftragte das Gemeindesteueramt Q.____ das Kantonale Steueramt, Sektion natürliche Personen (KStA NP), zur Vornahme einer Buchprüfung der EU C.____ und der EU D.____.

3.1.2.

Am 14. Februar 2024 fand in Q.____ eine Buchprüfung durch das KStA NP statt.

3.1.3.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2024 forderte das KStA NP weitere Unterlagen und Informationen (insbesondere Mietvertrag M-Strasse 5, detaillierte Kontoauszüge von diversen O.____-Konten, belegmässige Nachweise der Geldflüsse im Zusammenhang mit dem privaten Liegenschafts Kauf und -verkauf, detaillierte Inventurlisten) von den Rekurrenten ein.

Betreffend die EU C._____ hielt das KStA NP unter anderem fest, dass der Geschäfts- und Privataufwand in erheblichem Umfang nicht korrekt getrennt worden sei. Für die Konten des Anlagevermögens habe keine Inventurliste vorgelegen. Gemäss Korrespondenz mit dem Rekurrenten seien die Bilanzpositionen nicht mehr werthaltig und bereits vollständig abgeschrieben (Nonvaleur). Weiter wurde festgehalten, der selbständige Erwerb habe nur im Nebenerwerb stattgefunden. Im Betrieb seien aber die vollen Kosten für Leasing, Versicherungen und Steuern von zwei Fahrzeugen verbucht worden. Bei beiden Fahrzeugen werde auf eine überwiegend private Nutzung (Präponderanz) geschlossen. Die Fahrzeuge seien daher als Privatfahrzeuge zu qualifizieren. Die damit zusammenhängenden verbuchten Kosten seien folglich aufzurechnen. Für allfällige geschäftliche Fahrten werde eine Pauschale von CHF 2'400.00 anerkannt. Inskünftig sei ein Fahrtenbuch zu führen. Zudem seien private Aufwendungen und Kosten (wie Verkehrsbussen, private Ausflüge und Verpflegungskosten, Mittagessen der Schulkollegen, Gegenstände im Privatverbrauch) nicht als Geschäftsaufwand zu verbuchen. Für Gegenstände und Sachanlagen (wie Telefone), welche geschäftlich und privat genutzt worden seien, sei für deren private Nutzung ein angemessener Kostenanteil Privatanteil zu verbuchen.

Betreffend die EU D._____ machte das KStA NP geltend, der Betrieb finde gemäss Informationen der Rekurrenten vollumfänglich in bar statt. Ein Kassenbuch werde aber nicht geführt. Die Zahlungsflüsse seien nicht überprüfbar. Die Buchhaltungen würden auf nicht beweiskräftigen Aufzeichnungen über den Barverkehr basieren und den gesetzlichen Anforderungen an die Ordnungsmässigkeit nicht genügen. Die Vollständigkeit der Einnahmen könne nicht geprüft werden. Der direkte Finanzierungsnachweis sei nicht nachgewiesen. Die daraus resultierenden Ungewissheiten seien nach Ermessen zu beurteilen. Als geschäftsmässig begründete Büromiete in der privaten Liegenschaft seien CHF 2'400.00 zu akzeptieren.

Abschliessend forderte das KStA NP die Rekurrenten auf, in Zukunft

- "• ein fortlaufendes Kassenbuch zu führen und den Barverkehr gemäss beiliegendem Merkblatt aufzuzeichnen
- die Bilanzierungs- und Buchführungsvorschriften gemäss beiliegendem Merkblatt zu befolgen
- die Prüfbarkeit der Gesamteinnahmen und die Aufzeichnung der Geldflüsse zu gewährleisten
- ein Fahrtenbuch für die geschäftlich gefahrenen Kilometer zu führen
- eine strikte Trennung zwischen Privat- und Geschäftsaufwand vorzunehmen
- Den Nachweis für die geschäftsmässige Begründung der dem Aufwand belasteten Spesen zu erbringen"

Dem Schreiben wurden unter anderem folgende Anträge an die Veranlagungsbehörde beigelegt, wobei Änderungen im Zusammenhang mit den erwähnten Pendenzen vorbehalten wurden:

" StE Ziffer 2.1, Einkünfte aus selbst. Tätigkeit, Nebenerwerb, A. Unternehmensergebnis gemäss Jahresrechnung und Deklaration	-7'962
Aufrechnungen	
Konto 1510 Büromaschinen, Informatik Abschreibung Notebook und Kamera	805
Konto 1530 Fahrzeuge Abschreibung [...]	6369
Konto 1540 Werkzeuge und Geräte Abschreibung Kaffeemaschine	187
Konto 4004 Hilfs- und Verbrauchsmaterial diverse private Aufwendungen gemäss Liste	2542
Konto 6100 URE Produktionsanlagen 31.10.2021 H._____, Maler- und Korrekturarbeiten in Eigenheim (Privataufwand, Pauschalabzug LUK in StE gemacht)	2218
Konto 6200, 6220, 6260 Aufwendungen, Versicherungen und Leasing Fahrzeuge werden aufgrund Präponderanz dem Privatbereich zugeordnet Total verbucht 15'402 Pauschal verbucht und akzeptiert ohne Präjudiz -2'400 (für allfällige Geschäftsfahrten und Privatfahrzeug)	13'002
Konto 6510 Telefon Privatanteil (nicht verbucht)	600
Konto 6640 Reisespesen private Verpflegung (diverse Ausflüge)	1236
offene Pendenzen	<u>pendent</u>
Total	<u>18'998</u>

" StE Ziffer 2.1, Einkünfte aus selbst. Tätigkeit, Nebenerwerb, B. Unternehmensergebnis gemäss Jahresrechnung und Deklaration	-3'502
Büromiete in Eigenheim verbucht 7'200 Büromiete akzeptiert ohne Präjudiz -2'400	4'800
Aufrechnung nach Ermessen kein Kassenbuch vorhanden Vollständigkeit Einnahmen nicht prüfbar	<u>pendent</u>
Total	<u>1'298</u>

2021	
4004 Einkauf von Hilfs- und Verbrauchsmaterial	
10.07.2021 I._____, Material für Kamera	63
10.07.2021 J._____, Stativ und Gurt für Kamera	324
18.08.2021 K._____, Notebook	205
20.08.2021 K._____, Notebook	205
13.09.2021 K._____, Notebook	220
25.09.2021 L._____, Mobiltelefon	1048
Getränke total verbucht	477
Total	2'542
6100 URE Produktionsanlagen	
31.10.2021 H._____, diverse Maler- und Korrektur- arbeiten in Eigenheim, LUK Pauschalabzug geltend gemacht	2'218
6510 Telefon	
Total verbucht 1'035.41	
Privatanteil nicht verbucht	600
6640 Reisespesen	
private Verpflegung (diverse Ausflüge)	1236"

3.1.4.

Mit E-Mail vom 13. März 2024 reichten die Rekurrenten die mit Schreiben vom 22. Februar 2024 eingeforderten Unterlagen teilweise ein (Kontoauszüge von O._____-Konten, Kontoauszug Sparkonto bei der E._____ und Verfügungen F.____). Es wurde festgehalten, seit der Firmengründung sei von den Steuerbehörden keine Inventurliste verlangt worden. Alle Anlagegüter seien älter als fünf Jahre und buchhalterisch bereits vollständig abgeschrieben. Die Fahrzeuge seien hauptsächlich geschäftlich genutzt worden. Zudem seien alle Geräte hauptsächlich für betriebliche Zwecke beschafft worden.

3.1.5.

Nachdem die Rekurrenten die eingeforderten Unterlagen und Informationen nur teilweise eingereicht hatten, wurden die fehlenden Unterlagen vom KStA NP mit Schreiben vom 22. Mai 2024 letztmalig gemahnt. Im Schreiben wurde betreffend den Rekurrenten die gleichen Anträge wie im Schreiben vom 22. Februar 2024 gestellt. Betreffend die Rekurrentin wurden die Anträge folgendermassen angepasst:

" StE Ziffer 2.1, Einkünfte aus selbst. Tätigkeit, Nebenerwerb, B. Unternehmensergebnis gemäss Jahresrechnung und Deklaration	-3'502
Büromiete in Eigenheim verbucht 7'200 Büromiete akzeptiert ohne Präjudiz -2'400	4'800
Aufrechnung nach Ermessen kein Kassenbuch vorhanden Vollständigkeit Einnahmen nicht prüfbar	2'000
Total	<u>3'298"</u>

3.1.6.

Die Rekurrenten reichten mit E-Mail vom 30. Juni 2024 die eingeforderten Unterlagen und Informationen wiederum nur teilweise ein. Sie teilten mit, die Inventurliste werde auf null gesetzt.

3.1.7.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2024 erstattete das KStA NP der Veranlagungsbehörde den abschliessenden Bericht über die Buchprüfung. Inhaltlich stimmt der Bericht mit dem Schreiben vom 22. Februar 2024 (vgl. Erw. 3.1.3) überein. Das KStA NP hat mit dem Bericht Aufrechnungen von CHF 33'867.00 (Rekurrent) und CHF 6'800.00 (Rekurrentin) bei den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeiten beantragt:

" StE Ziffer 2.1, Einkünfte aus selbst. Tätigkeit, Nebenerwerb, A. Unternehmensergebnis gemäss Jahresrechnung und Deklaration	-7'962
Aufrechnungen	
Konto 1530 Fahrzeuge Abschreibung Fahrzeuge (Zuordnung zum Privatvermögen)	6369
Konto 4004 Hilfs- und Verbrauchsmaterial diverse private Aufwendungen gemäss Liste	2542
Konto 6100 URE Produktionsanlagen 31.10.2021 H._____, Maler- und Korrekturarbeiten in Eigenheim (Privataufwand, Pauschalabzug LUK in StE gemacht)	2218
Konto 6200, 6220, 6260 Aufwendungen, Versicherungen und Leasing Fahrzeuge werden aufgrund Präponderanz dem Privatbereich zugeordnet Total verbucht 15'402 Pauschal verbucht und akzeptiert ohne Präjudiz -2'400 (für allfällige Geschäftsfahrten und Privatfahrzeug)	13'002
Konto 6510 Telefon Privatanteil (nicht verbucht)	600
Konto 6640 Reisespesen private Verpflegung (diverse Ausflüge)	1236
Konto 6800 Abschreibungen Korrektur Abschreibungen; Bilanzwerte Anlagevermögen stellen Nonvaleur dar	<u>7'899</u>
Total	<u>25'905</u>

" StE Ziffer 2.1, Einkünfte aus selbst. Tätigkeit, Nebenerwerb, B. Unternehmensergebnis gemäss Jahresrechnung und Deklaration	-3'502
Büromiete in Eigenheim verbucht 7'200 Büromiete akzeptiert ohne Präjudiz -2'400	4'800
Aufrechnung nach Ermessen kein Kassenbuch vorhanden Vollständigkeit Einnahmen nicht prüfbar	2'000
Total	3'298"

Einzelne Belege zu den Aufrechnungen sind nicht aktenkundig, da die Rekurrenten bei der Buchprüfung am 14. Februar 2024 darauf bestanden, dass keine Scans oder Fotos gemacht werden (vgl. Aktennotiz vom 6. November 2025).

Zudem wurde folgende "LISTE PRIVATAUFWAND IN GESCHÄFT VERBUCHT" angehängt:

" 2021	
4004 Einkauf von Hilfs- und Verbrauchsmaterial	
10.07.2021 I. _____, Material für Kamera	63
10.07.2021 J. _____, Stativ und Gurt für Kamera	324
18.08.2021 K. _____, Notebook	205
20.08.2021 K. _____, Notebook	205
13.09.2021 K. _____, Notebook	220
25.09.2021 L. _____, Mobiltelefon	1048
Getränke total verbucht	477
Total	2'542
6100 URE Produktionsanlagen	
31.10.2021 H. _____, diverse Maler- und Korrekturarbeiten in Eigenheim, LUK Pauschalabzug geltend gemacht	2'218
6510 Telefon	
Total verbucht 1'035.41	
Privatanteil nicht verbucht	600
6640 Reisespesen	
private Verpflegung (diverse Ausflüge)	1236"

3.1.8.

Mit Verfügung vom 17. September 2024 veranlagte die Vorinstanz die Rekurrenten zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 136'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden Aufrechnungen gemäss den Anträgen des KStA NP von CHF 33'867.00 (Rekurrent) und CHF 6'800.00 (Rekurrentin) bei den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeiten vorgenommen. In der

Abweichungsbegründung wurden die im Bericht des KStA NP gestellten Anträge übernommen (vgl. Erw. 3.1.7).

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrenten beanstandeten mit Einsprache die vorgenommenen Aufrechnungen bei den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeiten in allgemeiner Weise. Diese seien unrealistisch und nicht nachvollziehbar. Eine detaillierte Begründung fehle.

3.2.2.

Im Einspracheentscheid stellte die Vorinstanz fest, dass die vom KStA NP in seinem Bericht vom 25. Juli 2024 gestellten Anträge als Abweichungsbegründung übernommen worden seien. Diese Abweichungsbegründung sei aussagekräftig und nachvollziehbar. Die beantragte detaillierte Auflistung sei daher bereits erfüllt. Eine weitere Prüfung der Veranlagungsverfügung habe keine Fehler ergeben.

3.3.

Mit Rekurs machen die Rekurrenten wiederholt geltend, die Vorinstanz habe keine detaillierte Aufstellung der vorgenommenen Korrekturen geliefert. Die bisherigen Unterlagen seien in vielen Punkten unklar und würden pauschale Aussagen enthalten. So werde beispielsweise die Zuordnung der Fahrzeuge zum Privatvermögen allgemein mit der Präponderanzmethode begründet. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb Geschäftsausgaben wie Miet-, Fahrzeug- und Telefonkosten als Privataufwand qualifiziert worden seien. Weiter seien ohne konkrete Nachweise ermessensweise Aufrechnungen erfolgt. Abschliessend wird geltend gemacht, dass die Vorinstanz die geschäftlichen Gegebenheiten nicht ausreichend berücksichtigt habe. Dies widerspreche den vorgelegten Beweisen.

Zudem haben die Rekurrenten mit Rekurs die Anpassung der Steuerfaktoren gemäss "angepasster Steuererklärung", welche dem Rekurs beigelegt wurde, beantragt. Die Steuererklärung enthält folgende Abweichungen zur Veranlagungsverfügung vom 17. September 2024:

	Definitive Veranla- gungsverfügung	Angepasste Steuererklärung
<u>Einkünfte</u>		
Einkünfte aus selbständi- ger Nebenerwerbstätig- keit Rekurrent	CHF 25'905.00	CHF 12'696.00
Einkünfte aus selbständi- ger Nebenerwerbstätig- keit Rekurrentin	CHF 3'298.00	- CHF 3'502.00
Übrige Einkünfte	CHF 38'364.00	CHF 30'364.00
<u>Abzüge</u>		
Fremdbetreuung von Kindern	CHF 337.00	CHF 338.00

4.

4.1.

Die Rekurrenten machen mit Rekurs eine Verletzung der Begründungspflicht geltend. Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre Begründungspflicht im Einspracheverfahren verletzt hat.

4.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008

[WBE.2007.154]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.121]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.3.

Vorliegend haben die Rekurrenten mit Einsprache pauschal die "Einkünfte aus Selbständigkeit" beanstandet, da diese "unrealistisch erscheinen". Da die detaillierte Erläuterungen gefehlt hätten, seien die vorgenommenen Aufrechnungen nicht nachvollziehbar gewesen. Sie beantragten eine detaillierte und nachvollziehbare Auflistung aller vorgenommenen Aufrechnungen. Beweismittel wurden keine beigelegt.

Die Vorinstanz hat in ihrem Einspracheentscheid festgehalten, dass sie den Antrag auf eine "nachvollziehbare Auflistung" insofern als erfüllt erachte, als sie der Abweichungsbegründung der Veranlagungsverfügung den detaillierten Antrag im Bericht des KStA NP vom 25. Juli 2024 im Umfang von zwei Seiten aufgeführt habe. Dieser sei aussagekräftig und nachvollziehbar.

4.4.

4.4.1.

Die Vorinstanz weist in ihrem Einspracheentscheid im Wesentlichen auf den Antrag des KStA NP im Bericht vom 25. Juli 2024 hin. Darin hat das KStA NP die beantragten Aufrechnungen mit der Auflistung der damit zusammenhängenden Konten sowie eine kurze Beschreibung begründet. Diese Auflistung wurde bereits im Buchprüfungsverfahren den Rekurrenten mehrmals zugestellt (vgl. Schreiben KStA NP vom 22. Februar 2024 und 22. Mai 2024). Im Schreiben vom 22. Februar 2024 hat das KStA NP nebst der Auflistung der Aufrechnungen (inkl. Kurzbeschreibung) die beantragten Aufrechnungen begründet und künftige einzuhaltende Anforderungen an die Buchhaltung formuliert (vgl. Erw. 3.1.3).

So hielt das KStA NP betreffend die EU C. _____ unter anderem fest, dass der Geschäfts- und Privataufwand in erheblichem Umfang nicht korrekt getrennt worden sei. Für die Konten des Anlagevermögens habe keine Inventurliste vorgelegen. Gemäss Korrespondenz mit dem Rekurrenten seien die Bilanzpositionen nicht mehr werthaltig und bereits vollständig abgeschrieben (Nonvaleur). Im Betrieb seien die vollständigen Leasingraten, Versicherungen und Steuern von zwei Fahrzeugen verbucht worden. Bei beiden Fahrzeugen werde auf eine überwiegend private Nutzung (Präponderanz) geschlossen. Die Fahrzeuge seien daher als Privatfahrzeuge zu qualifizieren. Die damit zusammenhängenden verbuchten Kosten seien folglich aufzurechnen. Für allfällige geschäftliche Fahrten werde eine Pauschale von CHF 2'400.00 anerkannt. Inskünftig sei ein Fahrtenbuch zu führen. Zudem seien private Aufwendungen und Kosten (Verkehrsbussen, private Ausflüge und Verpflegungskosten, Mittagessen der Schulkollegen, Gegenstände Privatverbrauch, etc.) nicht als Geschäftsaufwand zu verbu-

chen. Für Gegenstände und Sachanlagen (z.B. Telefon), welche geschäftlich und privat genutzt worden seien, sei für deren private Nutzung ein angemessener Kostenanteil (Privatanteil) zu verbuchen.

Betreffend die EU D._____ führte das KStA NP im Schreiben aus, ein Kassenbuch werde nicht geführt, obwohl der Betrieb vollumfänglich in bar stattfinde. Die Zahlungsflüsse seien daher nicht überprüfbar. Die Buchhaltungen basierten daher auf nicht beweiskräftigen Aufzeichnungen über den Barverkehr und würden den gesetzlichen Anforderungen an die Ordnungsmässigkeit der Buchführung nicht genügen. Die Vollständigkeit der Einnahmen könne nicht geprüft werden. Der direkte Finanzierungsnachweis sei nicht erbracht. Die daraus resultierende Ungewissheiten seien nach Ermessen zu beurteilen. Geschäftsmässig begründet sei eine Büromiete in der privaten Liegenschaft von CHF 2'400.00. Zudem wurde dem Schreiben vom 22. Februar 2024 das Merkblatt "Hinweise betreffend Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht von Einzelunternehmen und Personengesellschaften" beigelegt.

4.4.2.

Es ist festzuhalten, dass die Rekurrenten im Rahmen der Buchprüfung der EU C._____ und der EU D._____ durch das KStA NP eine detaillierte Begründung der Aufrechnungen erhalten haben. Diese Begründung wurde mit den Verweis auf den Buchprüfungsbericht im Einspracheentscheid übernommen. Durch die Übernahme des Antrages des KStA NP (vgl. Bericht vom 25. Juli 2024) war für die Rekurrenten klar ersichtlich, welche Beträge von der Vorinstanz zu den Einkünften aus den selbständigen Nebenerwerbstätigkeiten der Rekurrenten hinzugerechnet wurden. In den Schreiben vom 22. Februar 2024 und vom 22. Mai 2024 wurde auf die im Veranlagungsverfahren vorgenommenen und im Einspracheverfahren bestätigten Aufrechnungen detailliert Bezug genommen. Die Rekurrenten hatten dadurch bereits im Buchprüfungsverfahren die Möglichkeit zu den angedrohten Aufrechnungen Stellung zu nehmen. Dies haben sie auch mit E-Mails vom 13. März 2024 und vom 30. Juni 2024 getan. Die Vorinstanz durfte daher ohne Weiteres auf diese detaillierte Begründung, die den Rekurrenten bekannt war, abstellen.

4.5.

Entgegen der Ansicht der Rekurrenten sind die im Einspracheverfahren bestätigten Aufrechnungen nachvollziehbar. Eine Verletzung der Begründungspflicht durch die Vorinstanz im Einspracheverfahren liegt nicht vor. Dasselbe gilt für das Veranlagungsverfahren.

5.

5.1.

Die Rekurrenten haben mit Rekurs die Anpassung der Steuerfaktoren gemäss "angepasster Steuererklärung", welche dem Rekurs beigelegt wurde,

beantragt. Konkret werden damit die Reduktion der Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 25'905.00 auf CHF 12'696.00, die Reduktion der Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit der Rekurrentin von CHF 3'298.00 auf -CHF 3'502.00 (Verlust), eine Reduktion der übrigen Einkünfte von CHF 38'364.00 (Rekurrent: CHF 37'185.00; Rekurrentin: CHF 1'179.00) auf CHF 30'364.00 (Rekurrent: CHF 30'364.00; Rekurrentin: CHF 0.00) sowie die Erhöhung der Fremdbetreuungskosten der Kinder von CHF 337.00 auf CHF 338.00 beantragt. Zu den einzelnen Anpassungen wurden weder konkrete Beweismittel eingereicht noch eine detaillierte Begründung angebracht.

5.2.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren der aus Art. 8 ZGB abgeleitete Grundsatz, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 140 II 248, BGE 133 II 153, BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228] u.a. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28 mit Hinweisen; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 24 f.).

5.3.

Aus den Akten sind die geltend gemachten Anpassungen der Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 25'905.00 auf CHF 12'696.00 und der Rekurrentin von CHF 3'298.00 auf -CHF 3'502.00 (Verlust) nicht eruierbar. Eine Überprüfung der vorgenommenen Aufrechnungen durch das Spezialverwaltungsgericht zeigt keine Fehler, so dass die Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 25'905.00 und der Rekurrentin von CHF 3'298.00 zu bestätigen sind.

5.4.

5.4.1.

5.4.1.1.

Die Rekurrenten haben in ihrer Steuererklärung übrige Einkünfte von CHF 26'371.00 (Erwerbsausfallentschädigungen) deklariert. Dabei haben sie der Steuererklärung für den Zeitraum vom 1. Januar 2021 bis 31. Dezember 2021 folgende Abrechnungen der F._____ (alle auf den Rekurrenten lautend) beigelegt:

Abrechnung F._____ vom 19. Februar 2021 (Periode 1. Januar - 31. Januar 2021)	CHF 2'818.30
Abrechnung F._____ vom 13. März 2021 (Periode 1. Februar - 28. Februar 2021)	CHF 2'545.50
Abrechnung F._____ vom 16. April 2021 (Periode 1. März - 31. März 2021)	CHF 2'818.30
Abrechnung F._____ vom 3. Mai 2021 (Periode 1. April - 30. April 2021)	CHF 2'727.35
Abrechnung F._____ vom 7. Juni 2021 (Periode 1. Mai - 31. Mai 2021)	CHF 2'818.30
Abrechnung F._____ vom 1. Juli 2021 (Periode 1. Juni - 30. Juni 2021)	CHF 2'727.35
Abrechnung F._____ vom 5. August 2021 (Periode 1. Juli - 31. Juli 2021)	CHF 0.00
Abrechnung F._____ vom 6. September 2021 (Periode 1. August - 31. August 2021)	CHF 2'818.30
Abrechnung F._____ vom 4. Oktober 2021 (Periode 1. September - 30. September 2021)	CHF 2'727.35
Abrechnung F._____ vom 1. November 2021 (Periode 1. Oktober - 31. Oktober 2021)	CHF 2'818.30
Abrechnung F._____ vom 1. Dezember 2021 (Periode 1. November - 30. November 2021)	CHF 2'727.35
Abrechnung F._____ vom 3. Januar 2022 (Periode 1. Dezember - 31. Dezember 2021)	<u>CHF 2'818.30</u>
Total	<u>CHF 30'364.70</u>

5.4.1.2.

Die Veranlagungsbehörde hat gestützt auf zwei Meldungen des KStA vom 1. März 2022 (Nettoentschädigung Rekurrent: CHF 37'185.65 [Zeitraum Bezug: 17. September 2020 bis 30. November 2021]; Nettoentschädigung Rekurrentin: CHF 1'179.00 [Zeitraum Bezug: 10. Mai 2021 bis 16. Mai 2021] die übrigen Einkünfte auf CHF 38'364.00 festgesetzt.

5.4.1.3.

Mit Rekurs beantragen die Rekurrenten eine Reduktion der übrigen Einkünfte auf CHF 30'364.00.

5.4.2.

Steuerrechtlich gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann ("Soll-Methode"). Erforderlich ist ein abgeschlossener Erwerbsvorgang.

Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruches kommt es grundsätzlich nicht an. Der Rechtserwerb kann sich als Forderungs- (obligatorisches Recht) oder Eigentumserwerb (dingliches Recht) darstellen. Von der "Soll-Methode" wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung – die eigentliche Gegenleistung – als besonders unsicher erscheint. Diesfalls wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet ("Ist-Methode"; vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. Dezember 2014 [2C_835/2013], mit weiteren Hinweisen).

5.4.3.

Die Meldung des KStA betreffend den Rekurrenten umfasst als Bezugszeitraum den 17. September 2020 bis 30. November 2021. Unter Berücksichtigung der mit der Steuererklärung eingereichten Abrechnungen der F._____ für den Zeitraum 1. Januar 2021 bis 31. Dezember 2021, ist davon auszugehen, dass die Differenz zwischen der Nettoentschädigung gemäss der Meldung des KStA von CHF 37'185.65 und dem Total der Abrechnungen der F._____ von CHF 30'364.70 (vgl. Erw. 5.4.1.1) den Zeitraum 17. September 2020 bis 31. Dezember 2020 betrifft. Da der Rekurrent den Rechtsanspruch auf diese Differenz von CHF 6'820.95 (CHF 37'185.65 - CHF 30'364.70) in der Steuerperiode 2020 erworben hat, ist dieser Betrag entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht in der Steuerperiode 2021 zu besteuern.

Die Meldung des KStA betreffend die Rekurrentin umfasst hingegen den Bezugszeitraum vom 10. Mai 2021 bis 16. Mai 2021. Der Rechtsanspruch auf die Nettoentschädigung von CHF 1'179.35 ist in der Steuerperiode 2021 erworben worden und folglich auch in dieser zu besteuern.

5.4.4.

Es ist festzuhalten, dass das übrige Einkommen von CHF 38'364.00 auf CHF 31'544.05 (CHF 30'364.70 [Rekurrent] + CHF 1'179.35 [Rekurrentin]), gerundet CHF 31'544.00, zu reduzieren sind. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5.5.

Die Rekurrenten haben für G._____ (Geburtsdatum: tt.mm. 2016) Kinderbetreuungskosten von CHF 450.00 geltend gemacht (vgl. Rechnung der Spielgruppe N._____ von Januar 2021). Gemäss § 40 Abs. 1 lit. n StG i. V. m. § 26a Abs. 1 StGV sind vorliegend 75 % dieser Kosten mit CHF 337.50, gerundet CHF 338.00 zum Abzug zuzulassen.

5.6.

Insgesamt ist festzuhalten, dass die Prüfung der vorgenommenen Aufrechnungen bei den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit der Rekurrenten keine Fehler aufzeigt. Die übrigen Einkünfte sind auf

CHF 31'544.00 zu reduzieren. Die abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten sind antragsgemäss auf CHF 338.00 zu erhöhen.

6.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als teilweise begründet. Der Rekurs ist daher teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von 136'850.00 um CHF 6'821.95 (CHF 6'820.95 [Reduktion übrige Einkünfte] + CHF 1.00 [Erhöhung Abzug Kinderbetreuungskosten]) auf CHF 130'028.05, gerundet CHF 130'000.00.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu rund 25 %. Sie haben daher 75 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 130'000.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Gerichtsgebühr von CHF 700.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu 75 % mit CHF 525.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

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

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 15. Januar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni