

**BStP | 2020 | Nr. 11**

Betreff:	Ermessensveranlagung, Unrichtigkeitsnachweis
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	17. April 2020
Verfahrensnummer:	VD.2019.173

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann auf zwei Arten erbracht werden, einerseits kann durch die Darlegung und den Beweis des wirklichen Sachverhalts die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden, andererseits ist es möglich, anhand der beigebrachten Beweismittel darzutun, dass die Schätzung ihrer Höhe nach offensichtlich unrichtig ist. In casu beseitigten die Rekurrierenden mit dem Beweis der Darlehen die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich der Finanzierung ihrer Lebenshaltungskosten, lieferten aber weiterhin keine nachvollziehbare und glaubhafte Erklärung dafür, woher die Einzahlungen auf ihren Konten stammten. Damit fehlt es an einem umfassenden Unrichtigkeitsnachweis für den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil des Entscheids.

Sachverhalt:

A. (nachfolgend Rekurrent 1) und B. (nachfolgend Rekurrentin 2) deklarierten in ihrer Steuererklärung pro 2014 ein steuerbares Einkommen von CHF 147'342.-- (kantonale Steuern) bzw. von CHF 178'492.-- (direkte Bundessteuer) und ein Vermögen von CHF 2'550'056.--. Mit Schreiben vom 15. Juni 2016 sowie mit Mahnung vom 15. November 2016 ersuchte die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) die Rekurrierenden, die sich im Vergleich zur Vorperiode ergebende Vermögensdifferenz im Umfang von rund CHF 450'000.-- mittels zusätzlicher Angaben und Belege zu erklären. Nachdem die Rekurrierenden am 6. Februar 2017 sowie am 30. März 2017 persönlich vorgesprochen hatten, wurden mit Schreiben vom 23. Februar 2017 bzw. vom 4. April 2017 weitere, konkret bezeichnete Nachweise verlangt. Mit Eingabe vom 10. Juli 2017 kamen die Rekurrierenden dieser Aufforderung teilweise nach, worauf die Steuerverwaltung am 12. bzw. 26. Juli 2017 «letztmals» dazu aufforderte zum Nachweis konkreter Gutschriften respektive Zahlungen weitere Unterlagen sowie zum Nachweis der Finanzierung der Lebenshaltungskosten eine entsprechende Aufstellung einzureichen. Am 19. August 2017 führte die Rekurrentin 2 aus, am 4. Januar 2014 sowie am 26. Oktober 2014 von ihrer Schwester jeweils ein Darlehen à CHF 25'000.-- erhalten zu haben. Der Lebensunterhalt sei teilweise mit den gewährten Darlehen und teilweise mit Erlösen aus dem Verkauf von Stücken aus ihrer antiken Sammlung wie Puppen, Puppenwägel, Puppenzubehör, Schmuck, textile Bilder und Vögel, Glasobjekte, Spitzen und Nippes finanziert worden.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 7. September 2017 rechnete die Steuerverwaltung unter Verweis auf das Schreiben vom 12. Juli 2017 sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer pro 2014 beim Einkommen CHF 42'214.-- (nicht nachgewiesene Gutschriften/Einzahlungen auf diversen Bankkonten), CHF 1'000.-- (Zinserträge auf nicht deklarierten Konten) und CHF 30'000.-- (Lebenshaltungskosten zwei Personen) und beim Vermögen CHF 500'000.-- auf. Daraus resultierte ein steuerbares Einkommen von CHF 220'556.-- (kantona-

le Steuern) bzw. CHF 253'867.-- (direkte Bundessteuer) sowie ein Vermögen von CHF 3'410'056.--. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 29. Januar 2018 ab. Der Rekurs und die Beschwerde, welche die Rekurrierenden dagegen erhoben, wurden mit Entscheiden der Steuerrekurskommission Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuerrekurskommission) vom 31. Januar 2019 (nachfolgend angefochtene Entscheide) teilweise gutgeheissen. Die Steuerrekurskommission schützte die Aufrechnungen beim Einkommen in der Höhe von CHF 72'214.--, hob die Aufrechnung beim Vermögen indessen vollumfänglich auf. Die Spruchgebühren der beiden Verfahren wurden auf je CHF 800.-- veranschlagt und vollumfänglich den Rekurrierenden auferlegt.

Mit Rekurs vom 27. August 2019 betreffend die kantonalen Steuern und Rekurs (recte Beschwerde) vom 27. August 2019 betreffend die direkte Bundessteuer beantragen die Rekurrierenden dem Verwaltungsgericht, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben, die Veranlagungen seien gemäss der Steuerdeklaration neu vorzunehmen und von einer Kostenbeteiligung sei abzusehen. Die Steuerrekurskommission wie auch die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 30. Oktober 2019 bzw. vom 6. November 2019 (Poststempel), dass die Rechtsmittel unter o/e-Kostenfolge abzuweisen seien.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Die Rügen der Rekurrierenden beziehen sich hauptsächlich auf die vorinstanzliche Beweiswürdigung bzw. Sachverhaltsdarstellung (vgl. Rekurs und Beschwerde, S. 2 f.). Sie machen zusammengefasst geltend, bei der Bankeinzahlung von CHF 42'214.-- handle es sich um eine nachvollziehbare Vermögensumschichtung von Bar- in Buchgeld, deren Aufrechnung auf einer bloss hypothetischen Behauptung der Steuerbehörde bzw. auf einer fiktiven Grundlage basiere (vgl. Rekurs und Beschwerde, S. 3). Auch die Aufrechnung der Lebenshaltungskosten im Betrag von CHF 30'000.-- stütze sich einzig auf eine spekulative Unterstellung. Im Übrigen seien Steuerpflichtige gegenüber der Behörde keinerlei Rechenschaft über die Art und Höhe ihrer privaten Ausgaben schuldig (vgl. Rekurs und Beschwerde, S. 5).

2.2 Die Steuerverwaltung stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 150 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 153 Abs. 1 StG; Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]; Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie muss auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 153 Abs. 2 StG; Art. 42 Abs. 2 StHG; Art. 126 Abs. 2 DBG).

2.3.1 Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung gemäss § 158 Abs. 2 StG, Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemässen Ermessen vor. Dabei kann sie Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (§ 158 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Bei der Ermessensveranlagung ist nicht zwischen zwei unterschiedlichen Tatbeständen zu unterscheiden. Die Nichterfüllung von Verfahrenspflichten ist bloss Teil eines umfassenderen Tatbestands der sachverhaltlichen Ungewissheit (vgl. VGE VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.1.1, VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 130 N 30; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 130 DBG N 30; a.M. Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen? – Eine Auslegeordnung aus rich-

terlicher Sicht, in: StR 2001 S. 258, 260 ff.). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist immer dann durchzuführen, wenn nach Abklärung des Sachverhalts durch die Veranlagungsbehörde eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt, d.h. ein Untersuchungsnotstand, besteht. Vorgängig einer Ermessenseinschätzung ist aber im Untersuchungs- und Beweisverfahren zu prüfen, ob eine steuerbegründende oder -erhöhende bzw. steuermindernde oder -aufhebende Tatsache besteht. Ist dieser Beweis nicht geleistet, ist zuungunsten der mit dem Beweis belasteten Person zu entscheiden. Zu einer Ermessensveranlagung kommt es erst, wenn ausreichende Anhaltspunkte für eine solche Tatsache bestehen, die aber im Quantitativen der Abklärung bedürfen (BGer 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.4, 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 3, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 f.).

2.3.2 Die Ermessensveranlagung beschränkt sich auf diejenigen Teile der Steuerfaktoren, die von den ungewissen tatsächlichen Verhältnissen betroffen sind. Demzufolge erstreckt sich die Schätzung je nach dem Ausmass der Ungewissheit im Sachverhalt auf die Steuerfaktoren als Ganzes oder lediglich auf einzelne Teile davon (partielle Ermessensveranlagung; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N 50; vgl. BGer 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N 65; Stadelmann, a.a.O., S. 264).

2.3.3 Grundsätzlich muss der Grundtatbestand, etwa dass Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt worden ist, gewiss sein und kann sich die pflichtgemässe Schätzung nur auf das Quantitative beziehen (BGer 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 3, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; VGE VD.2017.216 und VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.1.1, VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 5.3; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 90 sowie Art. 130 N 28 und 63). Wenn jedoch nicht nur ein spezifisches Tatbestandsmerkmal (z.B. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit; partieller Untersuchungsnotstand), sondern das Steuerobjekt insgesamt (Einkommen bzw. Gewinn; genereller Untersuchungsnotstand) ungewiss ist, z.B. weil keine Steuererklärung oder keine Buchhaltungsunterlagen abgegeben worden sind oder die abgegebenen Buchhaltungsunterlagen gänzlich unbrauchbar sind, darf das gesamte Einkommen bzw. der gesamte Gewinn geschätzt werden. Bei einer solchen Vollschatzung darf als Ausnahme vom vorstehend erwähnten Grundsatz auch der Grundsachverhalt geschätzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 91 sowie Art. 130 N 29 und 63; vgl. BGer 2C_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 5.3). Nach überzeugender Auffassung gilt die Beschränkung auf das Massliche generell nicht, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat. Nach dieser Ansicht umfasst die Anwendung des pflichtgemässen Ermessens bei der Ermessensveranlagung infolge Verfahrenspflichtverletzung sämtliche Elemente des Steuerrechtsverhältnisses und kann beispielsweise ermessensweise eine Erwerbsquelle der Veranlagung zugrunde gelegt werden (Stadelmann, a.a.O., S. 260 f.).

2.3.4 Die nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagten Steuerfaktoren sind als verwirklicht zu betrachten, wenn die Steuerbehörde die entsprechenden rechtserheblichen Tatsachen so wahrscheinlich wie möglich dargelegt hat. Es gelten somit herabgesetzte Beweisanforderungen, indem anstatt des Regelbeweises ein Beweis zu erbringen ist, welcher dem Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit entspricht (VGE VD.2018.216 und VD.2018.217 vom 14. Januar 2019 E. 3.2.1, VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 3.1.2; vgl. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 [2006/2007] S. 185, 195 und 201 ff. [grösstmögliche Wahrscheinlichkeit]).

2.3.5 Eine Verletzung einer Verfahrenspflicht und ein Untersuchungsnotstand, welche die Steuerbehörde zu einer Ermessensveranlagung berechtigen, liegen auch dann vor, wenn die steuerpflichtige Person zwar eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt der erforderlichen Unterlagen einreicht, sich aus der Steuererklärung und/oder den Unterlagen aber offensichtliche Ungeheimheiten ergeben und die steuerpflichtige Person auf entsprechende Aufforderung der Steuerbehörde dafür keine befriedigende Erklärung liefert. Als typischer Fall ist in diesem Zusammen-

hang das Auseinanderklaffen zwischen dem deklarierten Einkommen einerseits und den für die Lebensführung und die ausgewiesene Vermögenszunahme benötigten Mittel zu nennen (vgl. Berger, a.a.O., S. 200; Fenners/Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: AJP 2013 S. 33, 35).

2.3.6 Da sich der betragsmässige Umfang der Steuerfaktoren bei der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.3; vgl. BGer 2C_924/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3; Fenners/Looser, a.a.O., S. 35). Anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen soll unter Berücksichtigung der vorhandenen Unterlagen und bekannten Umstände eine bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt erfolgen (VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 35 f.). Die Steuerbehörde hat bei der Ermessensveranlagung eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen. Sie ist aber nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Es soll vielmehr vermieden werden, dass diejenige steuerpflichtige Person, die für die Möglichkeit zur Nachprüfung der von ihr erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als diejenige, bei der eine solche Nachprüfung aus von ihr zu vertretenden Gründen unmöglich ist (BGer 2C_260/2009 vom 22. September 2009 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 2.2, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.3).

2.4.1 Gegen die Veranlagung kann die betroffene Person innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben (§ 160 Abs. 1 StG; Art. 48 Abs. 1 StHG; Art. 132 Abs. 1 DBG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG; vgl. § 160 Abs. 4 StG). Was Beweise betrifft, ist zumindest ein konkretes Beweisangebot erforderlich (BGer 2C_312/2014 und 2C_313/2014 vom 30. April 2014 E. 2.1; vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 48). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen gegen eine Ermessenseinschätzung Prozessvoraussetzungen dar. Bei deren Fehlen wird auf die Einsprache nicht eingetreten (BGer 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5; vgl. BGer 2C_924/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.3). Sofern eine partielle Ermessensveranlagung erfolgt ist, gelten die erschwerten Voraussetzungen zur Anfechtung nur für die von der Ermessensveranlagung betroffenen Teile der Veranlagung (vgl. BGer 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 4; VGE VD.2018.216 und VD.2018.217 vom 14. Januar 2019 E. 3.3.1, VD.2017.216 und 2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.2.1). Die in § 160 Abs. 4 StG, Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 132 Abs. 3 DBG statuierten einschränkenden Voraussetzungen für die Anfechtung von Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen gelten auch in den nachfolgenden Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren (vgl. BGer 2C_683/2013 und 2C_684/2013 vom 13. Februar 2014 E. 5.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N 51; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 55). Für den Unrichtigkeitsnachweis gelten im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die gleichen Anforderungen wie im Einspracheverfahren (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 55; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N 51).

2.4.2 Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann auf zwei Arten erbracht werden.

Erstens kann durch die Darlegung und den Beweis des wirklichen Sachverhalts die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden (vgl. BGer 2C_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.1 f., 2C_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 39). Dazu ist der Unrichtigkeitsnachweis umfassend für den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil des Entscheids zu führen und genügen bloss Teilnachweise betreffend einzelne Positionen der Ermessensveranlagung nicht (vgl. BGer 2C_569/2014 vom 9. Januar 2015 E. 3.1,

2C_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.2, 2C_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 42). Ist der Unrichtigkeitsbeweis umfassend erbracht worden, so ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen (vgl. BGer 2C_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.1, 2C_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 50).

Zweitens ist es möglich, anhand der beigebrachten Beweismittel darzutun, dass die Schätzung ihrer Höhe nach offensichtlich unrichtig ist (vgl. BGer 2C_136/2011 vom 30. April 2012 E. 4.1, 2C_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.1 – je mit Hinweisen; VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.2; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 39). Dazu genügt auch ein bloss auf einen Teil des bisher ungewissen Sachverhalts beschränkter Teilnachweis, wenn er die Schätzung insgesamt als offensichtlich unrichtig erscheinen lässt (vgl. BGer 2C_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.2.5, 3.3.1 und 3.4, 2P.344/2005 vom 31. August 2006 E. 5; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 42). Wenn sich das geschätzte Gesamteinkommen aus mehreren, voneinander weitgehend unabhängigen Einkommenspositionen zusammensetzt und die Steuerverwaltung keine Anhaltspunkte für einen Konnex zwischen den Einkommenspositionen substantiiert, sind die entsprechenden Schätzungen jeweils getrennt zu überprüfen (VGE VD.2014.195 und VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 E. 4.3.2; vgl. für den Fall des Nachweises des steuerbaren Einkommens und des fehlenden Nachweises für das satzbestimmende Einkommen BGer 2C_924/2016 vom 20. März 2017 E. 3.5). Die angefochtene Schätzung kann nicht auf Angemessenheit, sondern nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin überprüft werden (Baumer, Folgen von Ermessensveranlagungen, in: StR 2006, S. 170, 175; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2018, § 20 N 29; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 52; vgl. BGer 2C_6/2011 vom 16. Mai 2011 E. 3.3 f.; Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; a.M. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 67). In Bezug auf die Schätzung als solche ist von einer offensichtlichen Unrichtigkeit auszugehen, wenn die Steuerbehörde einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat, wenn ihr in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat oder wenn die Schätzung mit aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann (VGE VD.2018.216 und VD.2018.217 vom 14. Januar 2019 E. 3.3.1, VD.2017.216 und 2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.2.1; vgl. BGer 2C_797/2016 vom 3. Mai 2017 E. 3.1). Wenn die steuerpflichtige Person bloss die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung dartut, ist diese durch eine neue Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu ersetzen (vgl. Fenners/Looser, a.a.O., S. 38; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 53).

2.4.3 Mit einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung kann die steuerpflichtige Person auch vorbringen, die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt gewesen. Ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung vorliegen, haben die Rechtsmittelinstanzen zudem auch ohne entsprechenden Antrag von Amtes wegen zu prüfen (VGE VD.2017.255 und VD.2017.256 vom 9. August 2018 E. 2.1; Fenners/Looser, a.a.O., S. 39; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 55). Die besonderen prozessualen Voraussetzungen kommen nur dann zum Tragen, wenn die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat. Rügt die steuerpflichtige Person die Unzulässigkeit der Ermessensveranlagung, so liegt eine ordentliche Einsprache vor, für welche die allgemeinen Voraussetzungen gelten (VGE VD.2017.255 und VD.2017.256 vom 9. August 2018 E. 2.1; Baumer, a.a.O., S. 174; Fenners/Looser, a.a.O., S. 40).

2.4.4 Wenn die Steuerverwaltung auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung eingetreten ist, können im anschliessenden Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung neue Tatsachenbehauptungen und neue Beweismittel vorgebracht werden (vgl. VGE VD.2017.216 und

VD.2017.217 vom 30. August 2018 E. 4.2.1 und 4.2.2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N 51; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 54; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 48 StHG N 61; differenzierend Fenners/Looser, a.a.O., S. 42 ff.). Wenn die Steuerverwaltung auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht eingetreten ist, ist im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren für die Überprüfung, ob die Steuerverwaltung zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat, der Aktenstand im Zeitpunkt des Einspracheentscheids massgebend und sind erst später eingereichte Unterlagen diesbezüglich verspätet und unbeachtlich (vgl. VGE VD.2015.49 vom 21. April 2016 E. 2.3, VD.2014.161 und VD.2014.162 vom 21. September 2015 E. 2.4 f.; Fenners/Looser, a.a.O., S. 42 und 44; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N 56).

3.1.1 Mit Veranlagungsverfügungen vom 7. September 2017 (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 192 ff.) veranlagte die Steuerverwaltung die übrigen Einkünfte (Ziff. 280) nach Ermessen mit CHF 73'214.-- sowie Bargeld, Edelmetalle und übrige Vermögenswerte (Ziff. 835) mit CHF 500'000.--. Die Veranlagungen der übrigen Einkünfte mit CHF 73'214.-- begründete sie mit einer Aufrechnung für Einzahlungen auf Konten der Rekurrierenden von CHF 42'214.--, einer Aufrechnung für die Lebenshaltungskosten von CHF 30'000.-- und einer Aufrechnung von Zinserträgen auf nicht deklarierten Konten von CHF 1'000.--. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 29. Januar 2018 ab.

3.1.2 Mit ihrem Rekurs und ihrer Beschwerde an die Steuerrekurskommission beantragten die Rekurrierenden sinngemäss, dass die nach Ermessen veranlagten Einkünfte und Vermögenswerte nicht berücksichtigt werden. Indem sie eine Veranlagung gemäss der mit dem Rekurs und der Beschwerde eingereichten Steuererklärung beantragten und geltend machten, Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- wären im Schuldenverzeichnis zu erfassen gewesen, beantragten sie zudem sinngemäss, dass bei der Berechnung des Reinvermögens Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- abgezogen werden (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 3–5, 128, 135).

3.1.3 Gemäss der Vernehmlassung der Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren sowie den angefochtenen Entscheiden sind die übrigen Einkünfte nach Ermessen mit CHF 72'214.-- zu bemessen, weil auf die Aufrechnung von Zinserträgen zu verzichten ist, und sind die übrigen Vermögenswerte mit CHF 0.-- zu bemessen, weil auf eine diesbezügliche Aufrechnung zu verzichten ist (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 175, 177; angefochtener Entscheid, E. 2b).

3.1.4 Mit ihrem Rekurs und ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragen die Rekurrierenden sinngemäss, dass die nach Ermessen veranlagten Einkünfte nicht berücksichtigt werden. Indem sie um Veranlagung gemäss der Steuererklärung ersuchen, beantragen sie zudem sinngemäss, dass bei der Berechnung des Reinvermögens Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- abgezogen werden.

3.2.1 Gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission sind den Bankunterlagen der Rekurrierenden abgesehen von Steuerzahlungen, der Billag-Gebühr, Krankenkassenprämien, drei Rechnungen der Swisscom, vier Kreditkartenabrechnungen über den Gesamtbetrag von CHF 407.95 und den Hypothekarzinsen keine Buchungen für Lebenshaltungskosten und keine Barbezüge zu entnehmen (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 46, 50, 55 f., 176; angefochtener Entscheid, E. 4c/aa). Dies wird von den Rekurrierenden nicht substantiiert bestritten. Damit ist zunächst unklar, mit welchen Mitteln die Rekurrierenden die weiteren Lebenshaltungskosten wie beispielsweise Ausgaben für Nahrung, Kleidung, Körperpflege, Unterhaltung, Fahrzeuge, Arztkonsultationen etc. finanziert haben, wie die Steuerverwaltung zu Recht festgestellt hat (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 176).

Weiter ist gemäss den Feststellungen der Steuerverwaltung aufgrund der von den Rekurrierenden eingereichten Unterlagen nicht nachvollziehbar, woher Bareinzahlungen auf Konten der Re-

kurrierenden von insgesamt CHF 42'214.-- stammen (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 176).

3.2.2 Mit Schreiben vom 22. Juni 2017 (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 184 f.) wies die Steuerverwaltung die Rekurrierenden darauf hin, dass aus den eingereichten Kontoauszügen nicht ersichtlich sei, ab welchem Konto unter anderem die Einzahlungen auf dem Konto Nr. [...] bei der [...] vom 3. Februar 2014 und vom 12. November 2014 von CHF 5'000.-- sowie auf dem Konto Nr. [...] bei der [...] vom 3. März 2014 von CHF 10'000.-- und vom 3. November 2014 von CHF 10'000.-- vorgenommen wurden und dass nicht nachvollziehbar sei, wie sie ihre Lebenshaltungskosten finanzierten. Die Steuerverwaltung ersuchte die Rekurrierenden, innert 30 Tagen die erforderlichen Angaben und Belege als Nachweis einzureichen. Entsprechende Angaben und Belege reichten die Rekurrierenden zunächst nicht ein.

3.2.3 Mit Schreiben vom 12. Juli 2017 (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 186 f.) forderte die Steuerverwaltung die Rekurrierenden auf, ihr nachzuweisen, ab welchen Konten die folgenden Gutschriften bzw. Zahlungen von insgesamt CHF 42'214.-- vorgenommen wurden:

- 3. Februar 2014 auf [...] Konto Nr. [...] CHF 6'000.--,
- 3. März 2014 auf [...] Konto Nr. [...] CHF 8'000.--,
- 3. März 2014 auf [...] Konto Nr. [...] CHF 10'000.--,
- 15. Juli 2014 auf [...] Konto Nr. [...] CHF 3'214.--,
- 3. November 2014 auf [...] Konto Nr. [...] CHF 10'000.-- und
- 12. November 2014 auf [...] Konto Nr. [...] CHF 5'000.--.

Für den Fall, dass die Rekurrierenden die erforderlichen Unterlagen nicht bis zum 7. August 2017 einreichten, drohte ihnen die Steuerverwaltung eine Aufrechnung von CHF 42'214.-- für nicht nachgewiesene Gutschriften/Einzahlungen auf Bank- bzw. Postkonten an.

Weiter wies die Steuerverwaltung die Rekurrierenden mit Schreiben vom 12. Juli 2017 (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 186 f.) darauf hin, dass auf keinem der deklarierten Konten ein Barbezug für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten ersichtlich sei, und forderte sie auf, ihr mittels einer Aufstellung nachzuweisen, wie sie ihre Lebenshaltungskosten finanzierten. Für den Fall, dass die Rekurrierenden die erforderlichen Unterlagen nicht bis zum 7. August 2017 einreichten, drohte die Steuerverwaltung ihnen eine Aufrechnung von CHF 50'000.-- für nicht nachgewiesene Lebenshaltungskosten für zwei Personen an.

3.2.4 Mit Schreiben vom 19. August 2017 (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 191) erklärte die Rekurrentin, sie habe am 4. Januar und 26. Oktober 2014 je CHF 25'000.-- von ihrer Schwester C. als Darlehen erhalten. Den Lebensunterhalt hätten sie teils mit den Darlehen und teils mit dem Verkauf von Gegenständen aus ihren antiken Sammlungen bestritten. Belege für die behaupteten Darlehen blieben die Rekurrierenden im Veranlagungsverfahren aber vollständig schuldig. Zudem äusserten sie sich zu den Einzahlungen überhaupt nicht.

3.2.5 Aus den vorstehenden Feststellungen ergibt sich, dass betreffend die Lebenshaltungskosten und die Einzahlungen offensichtliche Ungereimtheiten bestanden haben und die Rekurrierenden auf entsprechende Aufforderungen der Steuerverwaltung dafür in Verletzung ihrer Verfahrenspflichten keine befriedigende Erklärung geliefert haben, indem sie für die behaupteten Darlehen jegliche Belege schuldig geblieben sind und sich zu den Einzahlungen überhaupt nicht geäussert haben. Unter diesen Umständen ist es nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung diesbezüglich Ermessensveranlagungen vorgenommen hat.

3.3.1 Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission haben die Rekurrierenden behauptet, die Rekurrentin habe von ihren Schwestern D. und C. die folgenden zinslosen Darlehen erhalten:

- 9. Juni 2012 CHF 30'000.-- von C.,
- 29. Oktober 2012 CHF 35'000.-- von C. oder D. (aus Quittung nicht ersichtlich),
- von Juli bis Dezember 2012 in Teilbeträgen CHF 100'000.-- von D.,

4. Januar 2013 CHF 40'000.-- von C.,
20. Februar 2013 CHF 35'000.-- von C.,
28. April 2013 CHF 40'000.-- von C.,
21. Juli 2013 CHF 40'000.-- von C.,
4. Januar 2014 CHF 25'000.-- von C. und
26. Oktober 2014 CHF 25'000.-- von C.

Diese seien als Schulden zu berücksichtigen (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 3, 120–123, 128, 135, 214).

3.3.2 Als Beweismittel für die behaupteten Darlehen reichten die Rekurrierenden im vorinstanzlichen Verfahren Kopien von Quittungen ein, mit denen die Rekurrentin («[...]» bzw. «[...]» steht offensichtlich für die Rekurrentin B.) jeweils unterschriftlich bestätigte, den betreffenden Betrag von C. bzw. D. als zinsloses Darlehen erhalten zu haben. Es besteht nicht der geringste Hinweis darauf, dass die Rekurrentin die Quittungen erst nachträglich im Hinblick auf das Rekurs- und Beschwerdeverfahren angefertigt und rückdatiert haben könnte. Zudem ist nicht ersichtlich, weshalb die Rekurrentin den Erhalt der Beträge als zinslose Darlehen hätte quittieren sollen, wenn ihr ihre Schwestern die Darlehen nicht tatsächlich gewährt hätten. Als weiteren Beleg für die Darlehen reichten die Rekurrierenden im vorinstanzlichen Verfahren eine schriftliche Erklärung von D. vom 4. Juni 2018 (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 214) ein. Darin bestätigt D., dass die im November 2017 verstorbene C. und sie der Rekurrierenden die vorstehend erwähnten Beträge in Bargeld bezahlt hätten und dass die Gewährung jeweils mit der Bezeichnung «zinsloses Darlehen» erfolgt sei, weil die gewährten Beträge bei Eigenbedarf wieder hätten in Anspruch genommen werden müssen. Der schriftlichen Erklärung ist zwar nicht zu entnehmen, welches Darlehen von welcher Schwester gewährt worden ist. Dies ist jedoch entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4d/bb) irrelevant, weil die Darlehen unabhängig davon bestehen und zu berücksichtigen sind, ob sie von C. oder D. gewährt worden sind. Zudem ist die Person der Darlehensgeberin ausser für das erste Darlehen den Quittungen zu entnehmen. Gemäss der nachvollziehbaren Darstellung der Rekurrierenden kann D. auch die Darlehen von C. bestätigen, weil die Vermögensvorgänge zwischen den Geschwistern immer wieder besprochen worden seien (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 211). Der Auffassung der Steuerrekurskommission, die schriftliche Erklärung von D. sei nicht beweistauglich, weil es sich dabei bezüglich der Darlehen von C. um die Angaben einer Drittperson handle (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4d/bb), kann nicht gefolgt werden. Den Angaben einer Person über einen Sachverhalt ist in der Regel nicht weniger, sondern höchstens mehr Gewicht beizumessen, wenn sie daran nicht unmittelbar beteiligt ist, weil die Gefahr, dass die Angaben durch unmittelbare Eigeninteressen beeinflusst sind, in diesem Fall geringer ist.

3.3.3 Theoretisch kann zwar nicht ausgeschlossen werden, dass die Rekurrentin die Darlehen vor Ende 2014 ganz oder teilweise zurückbezahlt hat. Praktisch ist dies aber höchst unwahrscheinlich. Die Tatsache, dass die beiden Schwestern der Rekurrentin zwischen Juni 2012 und Oktober 2014 neun Darlehen gewährt und die Darlehensvaluta in Bargeld ausgehändigt haben, würde keinen Sinn machen, wenn die bisherigen Darlehen zurückbezahlt worden wären. Die erwähnte Tatsache spricht vielmehr dafür, dass die Rekurrentin nicht in der Lage gewesen ist, die Darlehen zurückzuzahlen, und immer neue Darlehen gebraucht hat. Zudem hat D. mit der in Konjunktiv verfassten Erklärung, dass die gewährten Summen bei Eigenbedarf «wieder für eigene Ansprüche hätten in Anspruch genommen werden müssen» (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 214), implizit erklärt, dass die Summen tatsächlich nicht in Anspruch genommen und damit auch nicht zurückbezahlt worden sind.

3.3.4 Gemäss der Zahlungsmittelumfrage 2017 der Schweizerischen Nationalbank (Schweizerische Nationalbank, Zahlungsmittelumfrage 2017, Zürich 2018 [abrufbar auf: https://www.snb.ch/de/mmr/reference/paytrans_survey_report_2017/source/paytrans_survey_report_2017.de.pdf]; nachfolgend Zahlungsmittelumfrage) ist Bargeld zwar für die Bezahlung kleinerer Beträge von besonders grosser Bedeutung. Bargeld wird aber auch immer wieder für grössere Beträge eingesetzt. 35 % der nicht regelmässig wiederkehrenden Zahlungen von mehr als CHF 1'000.-- wer-

den bar beglichen (Zahlungsmittelumfrage, S. 5). Dabei wird Bargeld insbesondere auch für den Kauf von Autos verwendet (Zahlungsmittelumfrage, S. 34). Zudem erfüllt Bargeld für private Haushalte neben seiner Funktion als Zahlungsmittel auch eine wichtige Rolle als Wertaufbewahrungsmittel (Zahlungsmittelumfrage, S. 6). 3 % der Befragten bewahren zuhause oder in einem Schliessfach mehr als CHF 10'000.-- Bargeld auf (Zahlungsmittelumfrage, S. 35). Schliesslich weisen Personen ab 55 Jahren eine überdurchschnittliche Bargeldaffinität auf (Zahlungsmittelumfrage, S. 6). Da die Rekurrentin Jahrgang 19XX hat, ist davon auszugehen, dass ihre Schwestern in den Jahren 2012 bis 2014 älter als 55 Jahre gewesen sind. Im Ergebnis ist es damit durchaus nicht unrealistisch, dass die insgesamt erheblichen Darlehen in Bargeld gewährt worden sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die einzelnen Auszahlungen in der Regel CHF 40'000.-- nicht überschritten haben.

3.3.5 Die Steuerverwaltung weist zwar zu Recht darauf hin, dass in den Schuldenverzeichnissen der Steuererklärungen 2012, 2013 und 2014 keine Darlehen der Schwestern der Rekurrentin aufgeführt worden sind (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 176 und 203–205). Da zumindest in der Steuererklärung 2013 auch das Vermögen nicht vollständig aufgeführt worden ist (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 3 und 175), spricht dies aber nicht gegen den Bestand der Darlehen.

3.3.6 Gemäss § 155 Abs. 1 lit. b StG und Art. 127 Abs. 1 lit. b DBG sind Gläubiger und Gläubigerinnen gegenüber der steuerpflichtigen Person zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen über Bestand, Höhe, Verzinsung und Sicherstellung von Forderungen verpflichtet. Die Bescheinigungspflichtigen sind jedoch nicht verpflichtet, die Bescheinigungen von sich aus auszustellen und der steuerpflichtigen Person auszuhändigen, sondern nur auf deren Verlangen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 127 DBG N 28; vgl. Regli, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 155 N 6). Reicht die steuerpflichtige Person trotz Mahnung die nötigen Bescheinigungen nicht ein, so kann sie die Steuerverwaltung gemäss § 155 Abs. 2 StG und Art. 127 Abs. 2 DBG direkt vom Dritten einfordern. Aus diesen Bestimmungen kann nicht abgeleitet werden, dass ein Darlehen nur durch eine Bescheinigung der Gläubigerin bewiesen werden könnte. Im vorliegenden Fall sind die Rekurrierenden auch nicht verpflichtet gewesen, schriftliche Bescheinigungen der Gläubigerinnen einzureichen. Solche gehören nicht zu den Beilagen, die gemäss § 152 Abs. 1 StG und Art. 125 Abs. 1 DBG unaufgefordert mit der Steuererklärung einzureichen sind, sondern zu den weiteren Bescheinigungen, die gemäss § 153 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG nur auf Verlangen der Steuerverwaltung vorzulegen sind (vgl. dazu Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 127 DBG N 29). Die Steuerverwaltung hat die Rekurrierenden aber nicht aufgefordert, schriftliche Bescheinigungen der Darlehensgeberinnen einzureichen. Zudem ist ihnen dies für die Darlehen von C. seit deren Tod im November 2017 unverschuldet nicht mehr möglich gewesen. Bei nicht verschuldeter Unmöglichkeit ist eine Mitwirkungspflicht ausgeschlossen (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 DBG N 4 und 8).

3.3.7 Zusammenfassend haben die Rekurrierenden bewiesen, dass die Rekurrentin von C. und D. Darlehen im Gesamtumfang von CHF 370'000.-- erhalten hat und die Darlehensschulden Ende 2014 noch bestanden haben. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Beweis einer rechtserheblichen Tatsache keine absolute Gewissheit erfordert, sondern die von der Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft getragene und auf sachliche Gründe gestützte Überzeugung des Gerichts genügt (BGer 2A.500/2002 vom 24. März 2003 E. 3.5; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 6). Die Tatsache, dass die Rekurrierenden in der Steuererklärung und dem Schuldenverzeichnis, die sie mit ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die Steuerrekurskommission eingereicht haben, Darlehensschulden im Gesamtumfang von CHF 360'000.-- erwähnt haben (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 128 und 135), dürfte auf ein Versehen zurückzuführen sein.

3.4.1 In ihrer Replik in den vorinstanzlichen Verfahren behaupteten die Rekurrierenden erstmals, mit den Darlehen vom 4. Januar 2014 und vom 26. Oktober 2014 von je CHF 25'000.-- hätten sie abgesehen von der Deckung eines Teils der Lebenshaltungskosten die Einzahlungen von

CHF 6'000.-- vom 3. Februar 2014, CHF 8'000.-- vom 3. März 2014, CHF 10'000.-- vom 3. November 2014 und CHF 5'000.-- vom 12. November 2014 auf ihre eigenen Konten vorgenommen (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 210). Bei dieser Behauptung handelt es sich offensichtlich um eine nachträglich konstruierte Erklärung. Wenn die Einzahlungen auf den Konten der Rekurrierenden tatsächlich aus den Darlehen stammten, hätten die Rekurrierenden dies zweifellos bereits im Veranlagungsverfahren oder spätestens in ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die Steuerrekurskommission erwähnt. Zudem ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Rekurrierenden die Darlehen in mehreren Tranchen und zum Teil erst längere Zeit nach ihrer Auszahlung teilweise auf ihre eigenen Konten hätten einzahlen sollen. Wenn die Rekurrierenden die Darlehen auf ihre Konten einbezahlt hätten, wäre zu erwarten, dass die Einzahlungen unmittelbar nach der Auszahlung der Darlehen erfolgt wären. Insgesamt ist die Behauptung, die Rekurrierenden hätten die Darlehen teilweise auf ihre eigenen Konten einbezahlt, nicht glaubhaft, und ist entsprechend den Angaben der Rekurrierenden im Veranlagungsverfahren (vgl. dazu oben E. 3.2.4) davon auszugehen, dass sie die Darlehen zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten verwendet haben.

3.4.2 Die Rekurrierenden nahmen verschiedene Berechnungen der Mittel, die ihnen im Jahr 2014 angeblich zur Verfügung standen, vor (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 4, 211, 215 ff., 249 f. und 252 ff.; Rekurs und Beschwerde vom 27. August 2019, S. 4). Sie legten aber nicht dar, wie diese Mittel als Bareinzahlungen auf ihre Konten gelangt sein sollten. Dies ist weiterhin nicht nachvollziehbar. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bareinzahlungen nicht aus Einkünften stammen können, die Dritte auf ein Konto der Rekurrierenden überwiesen haben, weil den Bankunterlagen gemäss den nicht substantiiert bestrittenen Feststellungen der Steuerverwaltung keine Barbezüge zu entnehmen sind.

3.5.1 Mit dem Beweis der Darlehen beseitigten die Rekurrierenden die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich der Finanzierung ihrer Lebenshaltungskosten. Sie lieferten aber weiterhin keine nachvollziehbare und glaubhafte Erklärung dafür, woher die Einzahlungen auf ihren Konten stammten. Damit fehlt es an einem umfassenden Unrichtigkeitsnachweis für den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil des Entscheids. Die Ermessensveranlagung betreffend die übrigen Einkünfte (Ziff. 280) ist deshalb nicht durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Die Rekurrierenden haben aber dargelegt und bewiesen, dass die Schätzung der übrigen Einkünfte ihrer Höhe nach offensichtlich unrichtig ist. Da die Rekurrierenden den nicht bereits durch Überweisungen von ihren Konten gedeckten Anteil ihrer Lebenshaltungskosten mit den nachgewiesenen zwei Darlehen von je CHF 25'000.-- decken konnten, ist es nicht gerechtfertigt, bei der Schätzung der übrigen Einkünfte CHF 30'000.-- für die Lebenshaltungskosten zu berücksichtigen. Die übrigen Einkünfte sind deshalb auf CHF 42'214.-- entsprechend den nicht nachvollziehbar und glaubhaft erklärten Einzahlungen auf ihren Konten zu schätzen.

3.5.2 Da die Rekurrierenden bewiesen haben, dass per Ende 2014 eine Darlehensschuld von CHF 370'000.-- bestanden hat, ist diese bei der Berechnung des Reinvermögens abzuziehen.

4.1 Die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens vor der Steuerrekurskommission werden der unterliegenden Partei auferlegt. Werden der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig aufgeteilt (§ 170 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 2 DBG). Die Kosten des Verfahrens können auch der obsiegenden Partei auferlegt werden, wenn sie bei pflichtgemäßem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre oder wenn sie das Verfahren durch trölerisches Verhalten erschwert hat (§ 170 Abs. 2 StG; Art. 144 Abs. 2 DBG).

4.2.1 Mit den Einspracheentscheiden vom 29. Januar 2018 wurden die übrigen Einkünfte nach Ermessen mit CHF 73'214.-- sowie Bargeld, Edelmetalle und übrige Vermögenswerte nach Ermessen mit CHF 500'000.-- bemessen und wurden die Darlehensforderungen der Schwestern der Rekurrierenden bei der Berechnung des Reinvermögens nicht berücksichtigt. In den vorinstanzlichen Verfahren beantragten die Rekurrierenden sinngemäss, dass die nach Ermessen veranlag-

ten Einkünfte und Vermögenswerte nicht berücksichtigt werden und bei der Berechnung des Reinvermögens Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- abgezogen werden (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 3–5, 128 und 135). Gemäss dem vorliegenden Urteil sind die übrigen Einkünfte nach Ermessen mit CHF 42'240.-- sowie Bargeld, Edelmetalle und übrige Vermögenswerte mit CHF 0.-- zu bemessen und bei der Berechnung des Reinvermögens Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- abzuziehen. Damit ist für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission davon auszugehen, dass die Rekurrierenden im Umfang von zwei Dritteln obsiegt haben und im Umfang von einem Drittel unterlegen sind.

4.2.2 Soweit die Rekurrierenden unterliegen, besteht entgegen ihrer Ansicht (vgl. Rekurs und Beschwerde, S. 5) kein Anlass, ihnen die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens nicht aufzuerlegen. Erstens sind die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Rekurrierenden nicht besonders komplex, sondern nur mangels vollständiger Dokumentation durch die Rekurrierenden teilweise undurchsichtig. Zweitens hätte es den Rekurrierenden obliegen, bereits im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren fachkundige Unterstützung beizuziehen, wenn sie persönlich nicht in der Lage gewesen wären, ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse korrekt darzustellen. Allfällige Versäumnisse ihrer damaligen Vertretung haben sie sich wie eigene anrechnen zu lassen.

4.2.3 Die Aufrechnung von CHF 500'000.-- nicht deklariertem Vermögen und von CHF 1'000.-- Zinserträgen auf nicht deklarierten Konten begründete die Steuerverwaltung mit Einzahlungen auf diversen Bankkonten und einer unerklärten Vermögenszunahme im Jahr 2014 von rund CHF 450'000.-- (vgl. act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 175). Weshalb eine unerklärte Vermögenszunahme von CHF 450'000.-- ein Indiz für nicht deklariertes zusätzliches Vermögen von CHF 500'000.-- sein soll, ist nicht ersichtlich. Aus den unerklärten Einzahlungen auf diversen Bankkonten schloss die Steuerverwaltung zu Recht auf Einkünfte von CHF 42'214.--. Damit sind die Einzahlungen aber durch Einkünfte hinreichend erklärt und können nicht zusätzlich als Indizien für nicht deklariertes Vermögen betrachtet werden. Damit erweisen sich die Aufrechnungen von CHF 500'000.-- Vermögen und CHF 1'000.-- Einkünften bereits aufgrund der Informationen, die der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren vorgelegen haben, als unrichtig. Im Übrigen lagen die mit dem Rekurs und der Beschwerde an die Steuerrekurskommission eingereichten Bankunterlagen der Steuerverwaltung gemäss ihren eigenen Angaben bereits im Veranlagungsverfahren vor (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 176). Dass die Steuerverwaltung im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission an den Aufrechnungen von CHF 500'000.-- Vermögen und CHF 1'000.-- Einkünften nicht mehr festgehalten und diesbezüglich die Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde beantragt hat (act. 6 des Verfahrens VD.2019.173, S. 175 und 177), ist folglich nicht damit zu erklären, dass die Rekurrierenden wesentliche Informationen oder Belege erst im Rekurs- und Beschwerdeverfahren geliefert hätten, sondern damit, dass die Steuerverwaltung bei im Wesentlichen unveränderter Aktenlage erst im vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren erkannt hat, dass sie die Aufrechnungen zu Unrecht vorgenommen hat. Weshalb es für die Kostenverteilung relevant sein sollte, dass die Vermögenszunahme im Jahr 2014 mit der unvollständigen Vermögensdeklaration im Vorjahr und damit durch einen Umstand aus einer anderen Steuerperiode zu erklären ist (vgl. angefochtener Entscheid, E. 6), ist nicht nachvollziehbar. Damit haben die Rekurrierenden den auf die Aufrechnungen von CHF 500'000.-- und CHF 1'000.-- entfallenden Anteil der Kosten der Steuerrekurskommission entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission nicht zu tragen.

4.2.4 Die Rekurrierenden haben in Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren und im Einspracheverfahren keine Belege für die Darlehen der Schwestern der Rekurrentin eingereicht, obwohl ihnen dies möglich und zumutbar gewesen wäre. Wenn sie die erst in den vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Beweismittel bereits im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren eingereicht hätten, hätte bereits die Steuerverwaltung die Aufrechnung für Lebenshaltungskosten von CHF 30'000.-- nicht vornehmen dürfen und bei der Berechnung des Reinvermögens Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- abziehen müssen. Aus diesem Grund haben die

Rekurrierenden die diesbezüglichen Kosten der Steuerrekurskommission trotz ihres Obsiegens zu tragen.

4.2.5 Aus den vorstehenden Gründen haben die Rekurrierenden insgesamt die Hälfte der Kosten der vorinstanzlichen Verfahren zu tragen. Eine Parteienschädigung ist ihnen trotz ihres teilweisen Obsiegens nicht auszurichten, da die «gesamte Begleitung bzw. Vertretung» durch die [...] aufgrund persönlicher Bekanntschaft unentgeltlich erfolgt ist (vgl. Eingabe der Rekurrierenden bzw. Beschwerdeführenden vom 27. August 2019).

4.3 [...]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

In teilweiser Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde werden die Ziffern 1 und 2 der beiden Entscheide der Steuerrekurskommission STRK.2018.36 und STRK.2018.37 vom 31. Januar 2019 aufgehoben.

Es wird festgestellt, dass die übrigen Einkünfte (Ziffer 280) nach Ermessen mit CHF 42'240.-- zu bemessen sind und bei der Berechnung des Reinvermögens Darlehensforderungen von CHF 370'000.-- abzuziehen sind.

Die Sache wird zur neuen Festsetzung der Steuerbeträge an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.

[Kosten]