

3-BB.2021.9

P 141

Urteil vom 21. September 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Beschwerde- führerin	A._____ GmbH vertreten durch Frohsinn Treuhand GmbH, Grosse Kirchgasse 4, 5507 Mellingen
-------------------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 20. April 2021 betreffend Direkte Bundessteuer 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 5. Februar 2021 wurde die B._____ GmbH (am tt.mm.2021 in A._____ GmbH umfirmiert; nachfolgend A._____ GmbH) vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die direkte Bundessteuer 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 92'397.00 veranlagt. Dabei wurden als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" ein "PA Fahrzeug (...BMW X5, Renault Megan, Land Rover)" von CHF 8'000.00 sowie CHF 70'000.00 für "Nicht ordnungsmässig geführte Buchhaltung [kein Kassabuch, trotz vielen Barzahlungen] Aufrechnung nach pflichtgemäßem Ermessen" (gemäss Einschätzungsvorschlag vom 11. November 2020) zum deklarierten Reingewinn von CHF 14'397.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 5. Februar 2021 liess die A._____ GmbH mit Schreiben vom 2. März 2021 Einsprache einreichen und beantragte die Korrektur der Veranlagungsverfügung.

3.

Mit Entscheid vom 20. April 2021 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Es wurde ein zusätzlicher Steueraufwand von CHF 13'000.00 kapitalbildend berücksichtigt. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 79'397.00 herabgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. April 2021 (Zustellung am 21. April 2021) liess die A._____ GmbH mit Beschwerde vom 17. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit dem Antrag:

Korrektur des Einspracheentscheides betreffend direkte Bundessteuer 2017. Zusätzlich sei eine Provision von CHF 25'000.00 zu akzeptieren.

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

5.

Das KStA JP beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

6.

Die A._____ GmbH hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2021.80 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016, 3-RV.2021.81 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 3-BB.2021.8 betreffend direkte Bundessteuer 2016, alle in Sachen der A. _____ GmbH, beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Gemäss Rubrum des Beschwerdeschreibens vom 17. Mai 2021 wurden die Einspracheentscheide betreffend direkte Bundessteuern 2015, 2016 und 2017 angefochten. Beantragt wird eine "Korrektur der Einsprache-Entscheide der direkten Bundessteuer für die Jahre 2015, 2016 und 2017 (...)". In der Beschwerde werden jedoch nur materielle Ausführungen zu den direkten Bundessteuern 2016 und 2017 gemacht. In der Begründung wird weiter zur direkten Bundessteuer 2015 ausgeführt: "Für das Jahr 2015 wurden keine Buchungen oder Belege explizit erwähnt, deshalb können wir hier auch keine Korrekturen oder Belege nachreichen. Der Einsprache-Entscheid muss deshalb im Jahr 2015 akzeptiert werden".

2.2.

Mit dem vorliegenden Entscheid wird im Verfahren 3-BB.2001.9 der Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer 2017 geprüft. Im Verfahren 3-BB.2021.8 wird sodann auf den Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer 2016 eingegangen. Hingegen ist der Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer 2015 aufgrund der Formulierung, dieser müsse akzeptiert werden, nicht Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens.

3.

3.1.

3.1.1.

Die am 29. September 2018 unterzeichnete Steuererklärung 2017 mit einem deklarierten Gewinn von CHF 14'397.00 gemäss beigelegter Jahresrechnung ging dem KStA JP am 10. Oktober 2018 zu.

3.1.2.

Am 29. November 2018 führte der Revisor des KStA JP im Veranlagungsverfahren bei der Beschwerdeführerin eine Bücherrevision durch. Aus den Notizen des Revisors ergeben sich Anmerkungen zum "PA Fz", zur Ordnungsmässigkeit ("fehlende Kasse" und "div. Geldleistungen"), und "Pendenzen". Die "Pendenzen" stimmen mit den im angefochtenen Einspracheentscheid erwähnten Auflagen überein. Danach hatte die "Buchhaltungsstelle zu bearbeitende Pendenzen", nämlich die Einreichung der Debitorenrechnungen, der Einsatzpläne der Mitarbeiter, des Fahrzeugbestandes, der

Bankauszüge sämtlicher privater Bankkonti sowie der fehlenden Auszüge des G. _____-Kontos.

Eine schriftliche Aufforderung oder Mahnung zur Einreichung von Unterlagen lässt sich den Vorakten des KStA JP nicht entnehmen.

3.1.3.

Am 12. April 2019 fand ein Telefongespräch zwischen dem Revisor des KStA JP und der damaligen Vertreterin statt (vgl. Aktennotiz vom 12. April 2019). Die damalige Vertreterin teilte mit, dass eine Besprechung gewünscht werde. Der Revisor des KStA JP erwiderte, dass eine Besprechung ohne die vorgängige Einreichung der Debitorenfacturen 2015 - 2017 und Auszügen der privaten Bankkonti 2015 - 2017 nichts bringe. "Ansonsten bin ich im Blindflug" (Aktennotiz des Revisors des KStA JP vom 12. April 2019).

Weitere mündliche oder schriftliche Kontakte lassen sich den Akten bis zum 11. November 2020 nicht entnehmen.

3.1.4.

Mit Schreiben vom 11. November 2020 wurden der Beschwerdeführerin Einschätzungsvorschläge zugestellt mit dem Hinweis, dass daraus die Abweichungen zur Selbstdeklaration ersichtlich seien. Gemäss Einschätzungsvorschlag 2017 wurden als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" ein "PA Fahrzeug (...BMW X5, Renault Megan, Land Rover)" von CHF 8'000.00 sowie CHF 70'000.00 für "Nicht ordnungsmässig geführte Buchhaltung [kein Kassabuch, trotz vielen Barzahlungen] Aufrechnung nach pflichtgemäsem Ermessen" zum deklarierten steuerbaren Gewinn von CHF 14'397.00 hinzugerechnet.

Im Schreiben vom 11. November 2020 wurde ausgeführt, sofern innert 20 Tagen kein Gegenbericht eingehe, werde angenommen, dass die Beschwerdeführerin mit den ermittelten Faktoren einverstanden sei. Eine Reaktion der Beschwerdeführerin erfolgte nicht.

3.2.

Mit Verfügung vom 5. Februar 2021 wurde die Beschwerdeführerin dem Einschätzungsvorschlag entsprechend mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 92'397.00 veranlagt. Die Veranlagungsverfügung selbst trägt keinen Hinweis auf eine Ermessensveranlagung.

Der Rechtsmittelbelehrung lässt sich dagegen entnehmen, dass nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagte Steuerpflichtige innert Einsprachefrist die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen und zu

begründen haben. Andernfalls werde auf die Einsprache ohne Ansetzung einer Nachfrist nicht eingetreten.

3.3.

3.3.1.

Mit E-Mail vom 2. März 2021 erklärte die neue Vertreterin, sie habe festgestellt, dass in den Jahren 2016 und 2017 jeweils CHF 78'000.00 aufgerechnet worden seien. Es werde geprüft, ob eine Einsprache erhoben werden solle. Sie ersuchte den Revisor des KStA JP um Rückruf. Ausweislich der Akten erfolgte kein Rückruf.

3.3.2.

Mit der Einsprache vom 2. März 2021 wurde pauschal die Korrektur der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2017 verlangt. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Erhöhung des Gewinnes um CHF 78'000.00 sei willkürlich. Weiter wurde erklärt: "Nach Rücksprache mit C._____ (er ist zur Zeit ferienhalber abwesend) werden wir ihm die gewünschten Unterlagen und Auskünfte gerne zustellen".

Ausser der Vollmacht der neuen Vertreterin wurden keine Unterlagen eingereicht.

3.3.3.

Mit E-Mails vom 12. und 19. März 2021 kontaktierte die Vertreterin erneut den Revisor des KStA JP und ersuchte um Erläuterung, weshalb in den Jahren 2015 - 2017 jeweils CHF 78'000.00 aufgerechnet worden seien. Am 22. März 2021 fand ein Telefongespräch zwischen der Vertreterin und dem Revisor des KStA JP statt (Aktennotiz des Revisors des KStA JP vom 22. März 2021). Mit Schreiben vom 29. März 2021 wurden der Vertreterin wie besprochen die Veranlagungsvorschläge mit der Möglichkeit, in den nächsten 15 Tagen dem KStA JP "Weiterungen zu Ihrer Einsprache" zukommen zu lassen, zugestellt.

3.3.4.

Mit E-Mail vom 30. März 2021 nahm die Vertreterin zum Veranlagungsvorschlag Stellung. Dabei wurde ausgeführt, es sei möglich, die Kasse für die Jahre 2015 - 2017 nachzuführen. Der ehemalige Treuhänder habe die Barzahlungen und den Barverkehr über das Kontokorrentkonto 2120 verbucht. Es sei in der Branche unmöglich, bei einem Umsatz von CHF 400'000.00 einen Gewinn von 20 % des Umsatzes zu erzielen. Es wurde vorgeschlagen, die Gewinnaufrechnung auf CHF 10'000.00 zu beschränken. Der Privatanteil Fahrzeuge könne gemäss Veranlagungsvorschlag berücksichtigt werden.

3.3.5.

Im Einspracheentscheid wurde zur Aufrechnung von CHF 70'000.00 ausgeführt, diese sei nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt. An der Bücherrevision sei festgestellt worden, dass kein Kassabuch geführt worden sei, obwohl sehr viele Barquittungen vorhanden seien. Der Barverkehr sei ausschliesslich über das Privatkonto 2120 Privatbezüge/-einlagen gebucht worden. Im Geschäftsjahr 2017 seien so auf dem Konto 2120 gesamthaft rund CHF 310'000.00 eingelegt und rund CHF 355'000.00 entnommen worden. Beim Umsatz seien fünf Positionen mit CHF 43'480.00 über das Kontokorrent Anteilscheininhaber mutmasslich in bar getätigt worden. Es sei von einem bargeldintensiven Betrieb auszugehen, weshalb eine Kasse zu führen gewesen wäre. Die Steuerfaktoren seien deshalb nach Ermessen festzusetzen. Auf dem Konto 3000 Materialaufwand seien diverse Positionen nur aufgrund eines Zahlungsbeleges ohne entsprechenden Kreditorenbeleg gebucht worden. Das gleiche gelte auf für die Buchung auf dem Konto 3800 Fremdarbeiten, wo per 23. Oktober 2017 CHF 25'000.00 als Provision D._____ (recte: D._____) verbucht worden seien. Auf dem Beleg sei "Provision für Arbeiten, was ist das?" notiert worden.

Da im Jahr 2017 rund 10 % des Umsatzes sowie weit mehr als die Hälfte aller Aufwendungen über das Konto 2120 Privatbezüge/-einlagen mutmasslich bar abgewickelt worden und damit weder die Aufwand- noch die Ertragsseite mutmasslich vollständig seien, sei eine zuverlässige Schätzung äusserst schwierig. Die ermessensweise Aufrechnung von CHF 70'000.00 wurde weiterhin als angemessen erachtet.

Zusätzlich wurde für die mit der Aufrechnung verbundene Steuerbelastung ein Steueraufwand von CHF 13'000.00 kapitalbildend berücksichtigt.

3.4.

3.4.1.

Mit E-Mail vom 28. April 2021 wurde von der Vertreterin der Beleg über die Provisionszahlung im Jahr 2017 über CHF 25'000.00 (Rechnung der E._____ AG vom 10. Oktober 2017) eingereicht. Dieser sei bei den Buchhaltungsunterlagen 2017 abgelegt gewesen. Mit E-Mail vom 30. April 2021 wies das KStA JP darauf hin, dass der Beleg anlässlich der Revision nicht vorhanden gewesen sei. Diese könnten daher nicht mehr berücksichtigt werden.

3.4.2.

Mit Beschwerde wird die Gewinnaufrechnung von CHF 78'000.00 insgesamt als willkürlich bezeichnet. Es seien keine nicht verbuchten Einnahmen gefunden worden. Bemängelt werde vom KStA JP allgemein die Art, wie der frühere Treuhänder die Geschäftsfälle verbucht habe. Es wurde ein zusätzlicher Betrag von CHF 25'000.00 als Provisionsaufwand geltend ge-

macht, wobei die bereits im Einspracheentscheid akzeptierten Steuerabgrenzungen beizubehalten seien. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Beleg zur Buchung der Provision D._____ per 23. Oktober 2017 über CHF 25'000.00 sei bereits in der Buchhaltung, wenn auch als Rechnung der E._____ AG, enthalten gewesen. Die Buchung als Aufwand sei daher zu Recht erfolgt.

3.4.3.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA daran festgehalten, die Ermessensveranlagung sei aufgrund des fehlenden Kassabuches erfolgt. Aufgrund der Vielzahl von bar getätigten Bewegungen sowie deren Höhe sei trotz Vorliegens eines Handwerksbetriebes von einem bargeldintensiven Betrieb auszugehen. Die Bartransaktionen seien, anstatt diese korrekt über ein Kassakonto zu buchen, einfachheitshalber über das private Kontokorrent verbucht worden. Das Kassakonto sei mit dem Privatkonto vermischt worden. Auf dem "Konto 2120 Privatbezüge/-einlagen" seien Einlagen von rund CHF 330'000.00 und Entnahmen von rund CHF 355'000.00 festgestellt worden. Diese deckten die getätigten Barbewegungen ab.

Es seien weder Gründe ersichtlich, von der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen abzuweichen, noch könnten Fremdarbeiten steuerlich nochmals zum Abzug zugelassen werden. Der neu eingereichte Beleg sei anlässlich der Buchprüfung vor Ort nicht vorhanden oder auffindbar gewesen.

Die Schätzung der Aufrechnung von CHF 70'000.00 beziehe sich auf die mangelhafte Buchhaltung als Ganzes. Die Provisionszahlung als einzelne Position sei erwähnt worden, um die äusserst grosse Ungewissheit besser zu veranschaulichen. Sie könne jedoch nicht isoliert betrachtet als Reduzierungsgrund herangezogen werden.

Vorliegend sei auch nicht klar, ob und wie sich die vorgebrachte Provisionszahlung auf der Ertragsseite ausgewirkt habe. Auf dem Konto 6000 Honorarertrag seien drei Zahlungseingänge grösser als CHF 25'000.00 verbucht worden (CHF 30'000.00 F._____; CHF 75'000.00 und CHF 50'000.00 von E._____ AG).

3.4.4.

Mit E-Mail und Schreiben vom 30. August 2021 wurden ein neu erstellter Jahresabschluss 2017 vom 29. August 2021, Bankauszüge 2017 (I._____-Konto), ein Auszug aus der Vernehmlassung des KStA, Lohnausweise 2017, die Rechnung der E._____ AG vom 10. Oktober 2017, Kontoauszüge zu einer doppelten Erfassung von Honorarertrag sowie "Kontoauszüge 2016 und 2017 der seinerzeit eingereichten Buchhaltung (Abschluss mit Kontoauszügen)" eingereicht. Mit der nochmals erstellten Jahresrechnung, der Verbuchung der Bancomat-Bezüge in die Kasse und der Ausbuchung

der Zahlungen ("am Bankschalter mit Poststempel quittiert") werde der Nachweis für die getätigten Einlagen erbracht. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2017 über E-Banking verfügt und bereits mehrere Zahlungen darüber ausgeführt.

Im Jahr 2017 werde neu ein um CHF 15'000.00 geringerer Ertrag ausgewiesen, da die ehemalige Treuhandstelle einen Ertrag in diesem Umfang doppelt erfasst habe. Die Provision von CHF 25'000.00 sei für die Auftragsvermittlung von zwei Doppeleinfamilienhäusern in U bezahlt worden, Das Auftragsvolumen habe CHF 168'000.00 betragen.

Da im Jahr 2016 die Aufwände für die AHV, die Suva und die Pensionskasse nicht verbucht worden seien, seien die Aufwände in der Buchhaltung 2017 für beide Jahre enthalten. Die Zahlungen seien auch im Jahr 2017 ausgeführt worden.

Zusammenfassend seien Abgrenzungen nicht vorgenommen, Privatanteile nicht verbucht und Barbezüge über das Kontokorrentkonto anstatt das Konto Kasse verbucht worden. Die Aufrechnung eines Gewinnes von CHF 70'000.00 sei dennoch nicht angebracht.

4.

4.1.

4.1.1.

Nach Art. 130 Abs. 1 DBG 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 insbesondere Erfahrungszahlen oder Vermögensentwicklung der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (Art. 130 Abs. 2 DBG). So ist etwa bei einer juristischen Person eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn keine Steuererklärung eingereicht wurde oder die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

4.1.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer,

in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.). Wenn buchmässige Aufzeichnungen fehlen oder mangelhaft sind, ist die Steuerbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigt. Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzuspochen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.360] sowie VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

4.1.3.

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

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

4.1.4.

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

4.1.5.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. Diese Aufforderung ist gegebenenfalls zu mahnen. Unterbleiben können Aufforderung und Mahnung grundsätzlich nur dann, wenn die steuerpflichtige Person den Sachverhalt der Natur der Sache nach nicht mehr klären kann (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

4.2.

Die Beschwerdeführerin führte zweifellos kein Kassenbuch. Das zeigt sich insbesondere auch darin, dass erst mit der Eingabe im Beschwerdeverfahren vom 30. August 2021 das Konto Kasse erstellt bzw. dieses in Abweichung vom mit der Steuererklärung 2017 eingereichten Abschluss erstmals ausgewiesen wurde. Die Beschwerdeführerin anerkennt damit implizit, dass auch ein Kassenbuch zu führen gewesen wäre. Bereits deshalb bestand im Zeitpunkt der Veranlagung ein Untersuchungsnotstand, was das KStA JP – ohne Mahnung – zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechnigte.

Hinzu kommen die von der Beschwerdeführerin als notwendig erachteten (mangels Rückstellungen wohl periodenfremden) Nachverbuchungen von Sozialversicherungsabgaben aus dem Jahr 2016 und die geltend gemachte doppelte Verbuchung eines Ertrages, welche die mit der Steuererklärung 2017 eingereichte Buchhaltung ebenso als nicht ordnungsgemäss erscheinen lassen.

5.

5.1.

5.1.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (Art. 132 Abs. 1 DBG). Ist die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2020 [2C_404/2019], Erw. 2.3., 2. Juli 2008 [2C_620/2007] und vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG; 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), wobei das Gesetz nur ein Beweisangebot verlangt (Bundesgerichtsurteil vom 22. November 2011 [2C_504/2010] = StR 2012 S. 1435). 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 (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 132 DBG N 34, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

5.1.2.

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 schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 132 DBG N 39).

5.2.

5.2.1.

Die Beschwerdeführerin reichte mit der Einsprache keinerlei Unterlagen ein. Damit wurde der Nachweis der Unrichtigkeit der Veranlagung nicht angetreten und dementsprechend diese auch nicht nachgewiesen. Dessen ungeachtet trat das KStA JP auf die Einsprache ein, indem es der Beschwerdeführerin nochmals die Möglichkeit zu einer Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag 2017 gab. Die Beschwerdeführerin liess mit E-Mail vom 30. März 2021 jedoch nur in allgemeiner Weise Stellung nehmen. Es wurde lediglich ausgeführt, eine Gewinnmarge von 20 % lasse sich im Holzbau nicht erzielen.

5.2.2.

Ist das Kassenbuch nicht ordnungsgemäss geführt, ist die Buchhaltung insgesamt abzulehnen mit der Folge, dass der Nachweis der Unrichtigkeit der Veranlagung gescheitert ist und an der Ermessensveranlagung festzuhalten ist.

5.2.3.

Abschliessend ist die Höhe des nach Ermessen festgesetzten Gewinnes zu prüfen.

6.

6.1.

Bezüglich der Höhe der ermessensweisen Aufrechnung ist einerseits die Aufrechnungsgrundlage zu prüfen. Andererseits ist zu klären, inwieweit die erst nach dem Einspracheentscheid eingereichten Unterlagen der Beschwerdeführerin berücksichtigt werden können.

6.2.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (Art. 130 Abs. 2 DBG). 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 höher 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 schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 130 DBG N 47 f.).

6.3.

Die Beschwerdeführerin hat zahlreiche und erhebliche Bargeldtransaktionen vorgenommen. Es ist von einem bargeldintensiven Betrieb auszugehen, sodass die Führung eines Kassenbuches unabdingbar war. Wie im Einspracheentscheid zu Recht ausgeführt wurde, wurden rund 10 % des Umsatzes sowie deutlich mehr als die Hälfte der Aufwendungen bar über das Konto 2120 Privatbezüge/-einlagen anstatt über ein Konto Kasse abgewickelt.

Mit der Eingabe vom 30. August 2021 wurde das Konto Kasse erst im Beschwerdeverfahren neu erstellt. Dieses zeigt bei einem Soll von CHF 214'860.30 und einem Haben von CHF 212'511.15 einen Saldo von CHF 2'349.15. Insgesamt wird mit dem nacherstellten Abschluss (Fassung vom 29. August 2021) ein Reingewinn von CHF 2'675.84 ausgewiesen. Es ist zu prüfen, inwieweit auf diesen Abschluss und die weiteren im Beschwerdeverfahren eingereichten Unterlagen abgestellt werden darf bzw. muss.

7.

7.1.

Im Gegensatz zum Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern kennt das DBG keinen Beweismittelausschluss. Vielmehr hat die Veranlagungsbehörde die gleichen Befugnisse und Pflichten wie im Veranlagungsverfahren (Art. 134 Abs. 1 DBG). Sie entscheidet gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache (Art. 135 Abs.1 DBG).

7.2.

Nach dem Gesagten sind die mit der Replik eingereichten Unterlagen im vorliegenden Verfahren – ausschliesslich – bei der Prüfung der Frage, ob die Ermessenveranlagung in der Höhe angemessen/pflichtgemäss ist, zu berücksichtigen. Ob die Veranlagung zu Recht nach Ermessen vorgenommen wurde, ist aber nicht mehr in Frage zu stellen (vgl. insbesondere Erw. 4.2.), zumal im Veranlagungsverfahren auf den mit der Steuererklärung 2017 eingereichten Abschluss abzustellen war (welcher im Übrigen

im Vergleich mit dem nacherstellten Abschluss eine deutliche Abweichung beim Gewinn zeigt).

Nicht berücksichtigt werden können "anonyme Denunzierungen" insbesondere dann nicht, wenn diese in Verletzung des rechtlichen Gehörs der steuerpflichtigen Person – wie vorliegend – nie zur Stellungnahme vorgelegt wurden.

7.3.

Die Vorinstanz hat zu Recht ausgeführt, dass die Schätzung des Gewinnes unter den gegebenen Umständen schwierig sei, zumal nicht auf die Buchhaltung abgestellt werden konnte. Das gilt unverändert auch im Beschwerdeverfahren, in dem die Beschwerdeführerin erstmals einen Reingewinn von CHF 2'675.84 statt der mit der Steuererklärung 2017 deklarierten CHF 14'397.00 behauptet.

Hingegen zeigen insbesondere das gestützt auf die bereits im Veranlagungsverfahren bekannten Bankauszüge und die Aufwand- und Ertragsbelege nacherstellte Konto Kasse mit einem Saldo von CHF 2'349.15 und auch die belegte Provisionszahlung von CHF 25'000.00, dass die Aufrechnung von CHF 70'000.00 deutlich zu hoch und damit nicht pflichtgemäss ist.

Dementsprechend ist die ermessensweise Aufrechnung auf CHF 15'000.00 zu reduzieren. Zu korrigieren ist auch die vom KStA JP zusätzlich gewährte kapitalbildende Steuerrückstellung. Diese ist auf CHF 1'500.00 festzusetzen.

8.

Die Beschwerde ist demgemäss teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Reingewinn reduziert sich von CHF 79'397.00 um CHF 43'500.00 (CHF 13'000.00 [Steuerrückstellung auf Aufrechnung alt] abzüglich CHF 55'000.00 [Reduktion ermessensweise Aufrechnung] abzüglich CHF 1'500.00 [Steuerrückstellung auf Aufrechnung neu]) auf CHF 35'897.00.

9.

9.1.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt. Wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden die Verfahrenskosten anteilmässig aufgeteilt (Art. 144 Abs. 1 DBG). Der obsiegenden Beschwerdeführerin werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemässem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre (Art. 144 Abs. 2 DBG).

9.2.

Die Beschwerdeführerin obsiegt mit ihrem gestellten Antrag teilweise. Allerdings wurden mit der Replik im Beschwerdeverfahren erstmals Unterlagen eingereicht, welche die ermessensweise Aufrechnung als nicht pflichtgemäss erscheinen lassen. Dieselben Unterlagen hätten bereits mit der Einsprache eingereicht werden können. Damit hat die Beschwerdeführerin das vorliegende Beschwerdeverfahren durch ihr eigenes Verhalten vor der Vorinstanz verursacht. Demzufolge rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich aufzuerlegen. Parteikostenersatz fällt damit ausser Betracht.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der steuerbare Reingewinn auf CHF 35'897.00 festgesetzt.

2.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 720.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. 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]).

Aarau, 21. September 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner