

3-RV.2020.144

P 169

Urteil vom 18. November 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Lämmli
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch Romar Beratung, Rolf-Marcus Mülle, Auenrainstrasse 44,
8406 Winterthur

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 8. September 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 ermessensweise zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 48'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 48'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 21. Februar 2020 liess A. mit Schreiben vom 2. März 2020 Einsprache erheben. Sie liess beantragen, dass ihr "die Unterlagen" zugesandt werden, "damit wir umgehend die Steuererklärung 2018 ausfüllen können, basierend auf der Buchhaltung, welche wir erstellt haben."

3.

Mit Entscheid vom 8. September 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 8. September 2020 (Zustellung am 14. September 2020) liess A. mit Rekurs vom 3. Oktober 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter ziehen. Sie liess folgenden Antrag stellen:

"Wir beantragen, die Steuerveranlagung 2018 basierend auf einem Reingewinn von CHF 31'861.- festzulegen. Die vom Steueramt Q. erstellte Veranlagung nach Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 48'000.- ist aufzuheben."

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

5.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrentin wurde mit Schreiben vom 25. Juli 2019 und 5. September 2019 aufgefordert, die Steuererklärung 2018 innert 20 Tagen einzureichen. In der Mahnung vom 5. September 2019 wurde angedroht, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolge, wenn sie die Steuererklärung innert Frist nicht einreiche. Am 31. Oktober 2019 schrieb die damalige Vertreterin der Rekurrentin, die Treuhand and IT-Solutions GmbH, eine E-Mail an das Gemeindesteueramt Q. mit der Bitte um Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung bis 15. November 2019, welche gewährt wurde. Innert dieser Frist wurde die Steuererklärung 2018 jedoch nicht eingereicht, weshalb eine Veranlagung nach Ermessen erfolgte. Umstritten ist die Höhe der Ermessensveranlagung.

3.

3.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG). Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). So ist bei einer Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

3.2.

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.). Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

3.3.

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 und KSGE 2020 Nr. 10).

3.4.

Wird der Veranlagungsbehörde ein mangelhaftes Kassabuch vorgelegt, das für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs nicht beweiskräftig ist, 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.

4.1.

Vorliegend wurde die Rekurrentin vom Gemeindesteueramts Q. mehrfach aufgefordert und gemahnt, die Steuererklärung 2018 einzureichen. Erst im Einspracheverfahren, am 6. März 2020, reichte sie die Steuererklärung 2018 ein und deklarierte ein steuerbares Einkommen von CHF 27'861.00. Nach Eingang der Steuererklärung erfolgten weitere Aufforderungen zur Aktenergänzung. Unter anderem wurde die Rekurrentin aufgefordert, ihre Buchhaltung und Erfolgsrechnung einzureichen sowie Stellung zu nehmen zu den Einnahmen und Mittelherkünften. Mit Schreiben vom 13. April 2020 und E-Mail vom 20. Mai 2020 führte die Rekurrentin aus, dass sie die

Ausgabenbelege nicht gesammelt und nicht abgelegt habe, weshalb sie diese nicht in die Buchhaltung einbringen könne. Ihre Buchhaltung für 2018 sei deshalb sehr gering und klein. Sie habe kein Postkonto, nur eine "preplay Karte". In Rumänien habe sie auch keine Bank. Sie führte Folgendes aus:

"Da ich wie Ihnen bereits telefonisch mitgeteilt in einem Gewerbe arbeite wo Diskretion sehr gross Geschrieben wird (Massage/ Wellness – im Erotischen Segment = als Prostituierte). Gibt es bei mir keinen Einnahmebelege in Form von Kassenbelege mit Name, Datum, ect. ...

Da ich zudem im 2018 noch keinen Treuhändler hatte und ich in der Schweiz nicht mit den Gepflogenheiten der Steueradministration bewant war, da ich das erste Mal selbstständig bin. Habe ich keine Belege aufbewahrt die, wie weitere Mietzahlungen, Kassenbelege für Einkäufe. Aus diesem Grund gebe habe ich meinen Die von mir beauftragte Firma mit der Zusammenstellung dieser Daten gebeten und Ihnen die Einnahmen in Summen so angegeben.

Da ich mich meist nur 2 Woche in der Schweiz aufhalte, sind die Einnahmen nicht so Riesig wie Sie das damals am Telefon als Erwartung mir gesagt haben."

4.2.

Die Rekurrentin arbeitet unbestrittenermassen als selbständig Erwerbende. Sie räumt selber ein, nicht über eine ordnungsmässig geführte Buchhaltung bzw. Aufzeichnungen mit Belegen zu verfügen. Insbesondere fehlt ein Kassenbuch. Die Steuerkommission Q. hat somit zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

5.

5.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

5.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (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 (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Bundesgerichtsurteil vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Bundesgerichtsurteil vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

5.3.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18, mit Hinweisen).

5.4.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso grösser ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

6.

6.1.

Die Rekurrentin hat den Unrichtigkeitsbeweis im Einspracheverfahren angetreten, indem sie in der Einsprache geltend macht, dass sich aufgrund der in der Zwischenzeit erstellten Buchhaltung wesentlich abweichende Zahlen ergäben, als die der Ermessensveranlagung zugrunde gelegten Zahlen.

Im Folgenden wird die Frage geprüft, ob der Rekurrentin der Unrichtigkeitsnachweis gelungen ist und ob die Steuerkommission Q. ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

6.2.

6.2.1.

Wie bereits dargelegt war die Rekurrentin im Steuerjahr 2018 selbständig erwerbstätig, hat es aber unterlassen, eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen. Sie führt aus, sie arbeite in einem Bereich, bei dem Diskretion sehr wichtig sei und deshalb bar bezahlt werde. Im Rekurs liess die Rekurrentin ausführen, dass "der Reingewinn von CHF 31'861.- viel realistischer

ist als das von der Steuerbehörde festgelegte steuerbare Einkommen von CHF 48'000.-." Die Rekurrentin sei immer wieder auslandabwesend oder krank gewesen.

6.2.2.

Es ist anerkannt, dass im Erotikgewerbe ein bargeldintensiver Geschäftsverkehr vorliegt, bei dem die korrekte Führung eines Kassabuches für die Beurteilung der ordnungsgemässen Buchführung entscheidend ist. Im Einspracheverfahren wurden Kontodetails eingereicht und geltend gemacht, es seien keine Buchhaltungsbelege vorhanden. Entsprechend korrespondieren die von der Rekurrentin mit E-Mail vom 20. Mai 2020 eingereichten Belege (hauptsächlich Coop, Migros, Import Parfumerie) nicht mit den Kontodetails. Mit der Steuererklärung 2018 (Druckdatum 6. März 2020) wurde schliesslich ein Reingewinn von CHF 31'861.00 deklariert. Jedoch liegt auch dieser Deklaration kein ordnungsgemäss geführtes Kassabuch bzw. keine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung oder Aufzeichnungen zugrunde.

6.2.3.

Es liegen nach dem Gesagten keine ordnungsgemäss geführten Aufzeichnungen oder eine Buchhaltung vor, auf die sich die Vorinstanz hätte stützen können. Das wird von der Rekurrentin nicht bestritten. Vor diesem Hintergrund ist der Rekurrentin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit des ermessensweise festgesetzten Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Einspracheverfahren misslungen. Die Steuerkommission Q. hat die Einsprache daher zu Recht abgewiesen.

7.

7.1.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§ 191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahe kommt. 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 Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f, mit Hinweisen).

7.2.

Die Steuerkommission Q. hat der Ermessensveranlagung für das Jahr 2018 ein Einkommen von CHF 50'000.00 und Abzüge von CHF 2'000.00 zugrunde gelegt. Die Rekurrentin ist per 1. Dezember 2018 von S. nach Q. zugezogen. Ob die Vorinstanz die Steuerakten der Rekurrentin von S. beigezogen hat, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Die Vorinstanz traf jedoch Abklärungen bei der SVA Aargau und beantragte den Auszug aus dem Individuellen Konto.

7.3.

Angeichts des bargeldintensiven Geschäftsbetriebs ohne beweiskräftiges Kassabuch und mit weitgehend fehlenden Belegen bezüglich der Haupttätigkeit der Rekurrentin war es zu keinem Zeitpunkt möglich, den tatsächlichen Geschäftsgang nachzuvollziehen. Finanzkennzahlen konnten aufgrund der nicht verifizierbaren Buchhaltung weder erhoben noch mit Branchenkenzahlen verglichen werden. Auch ein Vermögensvergleich war aufgrund der Unsicherheit bezüglich Lebenshaltungskosten und Eigenkapital nicht durchführbar. Vor dem Hintergrund dieser grossen Ungewissheit ist eine Festsetzung des Einkommens auf CHF 50'000.00 nicht als Ermessensüberschreitung zu beurteilen. Die Vorbringen der Rekurrentin, sie sei oft landesabwesend oder krank gewesen, sind allesamt unbelegt und deshalb nicht zu berücksichtigen. Die Steuerkommission Q. hat die Ermessensveranlagung im Rahmen ihres Ermessensspielraumes pflichtgemäss vorgenommen.

8.

Im Ergebnis ist die Ermessensveranlagung zu Recht erfolgt und der Unrichtigkeitsnachweis misslungen. Zudem wurde das Ermessen durch die Steuerkommission Q. pflichtgemäss ausgeübt. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 720.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 18. November 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann