

3-RV.2020.16

P 11

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Herzog Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 20. November 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. September 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 24'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 41'000.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit aufgrund nicht ordnungsgemässer Kassenbuchführung ermessensweise um CHF 7'000.00 erhöht.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. September 2019 erhob A. mit Schreiben vom 1. Oktober 2019 (Eingang) Einsprache. Sie beantragte, es sei die Steuerveranlagung gemäss der nachgereichten Steuererklärung 2016 vorzunehmen. Im Einzelnen sei auf die ermessensweise Aufrechnung von CHF 7'000.00 zu verzichten. Zudem sei ihr der Invalidenabzug und der Abzug für die (neu) deklarierten Fahrkosten zu gewähren.

3.

Mit Entscheid vom 20. November 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie gewährte den Invalidenabzug, hielt an der ermessensweisen Aufrechnung von CHF 7'000.00 fest und verweigerte den Fahrtkostenabzug.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. November 2019 (Zustellung am 17. Dezember 2019) hat A. mit Rekurs vom 16. Januar 2020 (Postaufgabe am 17. Januar 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt folgenden

"Antrag

Ich bitte Sie, auf die Aufrechnung nach Ermessen von CHF 7'000.00 zu verzichten."

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstattet.

7.

A. hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin ist selbständigerwerbend und betrieb im Jahr 2016 die C. in T.. Für die Steuerperiode 2016 deklarierte sie einen Gewinn aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 12.00. Die Steuerkommission Q. rechnete diesem Gewinn ermessensweise CHF 7'000.00 aufgrund nicht ordnungsgemässer Kassabuchführung hinzu und berücksichtigte einen Abzug von CHF 578.00 für AHV-Beiträge. Insgesamt erhöhte sie damit den Gewinn der Rekurrentin aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit um CHF 6'422.00 auf CHF 6'434.00.

2.2.

Im Einspracheentscheid gewährte die Steuerkommission Q. der Rekurrentin (antragsgemäss) den Invalidenabzug von CHF 3'000.00. Dadurch erhöhte sich der Kleinverdienerabzug von CHF 2'000.00 um CHF 1'000.00 auf CHF 3'000.00. Insgesamt reduzierte sie damit das steuerbare Einkommen der Rekurrentin von CHF 24'571.00 um CHF 4'000.00 auf CHF 20'571.00, gerundet CHF 20'500.00.

Die in der Einsprache von der Rekurrentin zusätzlich zum Abzug beantragten Fahrkosten von CHF 4'724.00 sind – wie die Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid zutreffend ausgeführt hat – bereits im deklarierten Unternehmenserfolg (Erfolgsrechnung: Aufwandposition "4760 Fahrkosten") enthalten. Die Rekurrentin hat dieses durch die Steuerkommission Q. abgewiesene Einsprachebegehren deshalb zu Recht im Rekurs nicht mehr vorgebracht.

2.3.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist vor diesem Hintergrund einzig die ermessensweise Aufrechnung von CHF 7'000.00 bzw. CHF 6'422.00 nach Abzug der AHV-Beiträge. Dabei ist zunächst zu untersuchen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt sind.

3.

3.1.

3.1.1.

Im Veranlagungsverfahren forderte das Gemeindesteuernamt Q. _____ die Rekurrentin auf, den Jahresabschluss (Bilanz und Erfolgsrechnung) sowie

die Details zu den Buchhaltungskonten einzureichen. Die Rekurrentin reichte in der Folge Bilanz, Erfolgsrechnung, Auszüge der Buchhaltungskonten 1000 (Kasse) bis 2100 (Eigenkapital) sowie das Kassenbuch ein.

3.1.2.

Gemäss einer Aktennotiz störte sich das Gemeindesteueramt Q. _____ daran, dass bis zum 13. Januar 2016 CHF 8'947.70 Barbezüge (CHF 8'538.90 [Konto 1000] + CHF 408.80 [Konto 1002]) erfolgt seien, die Einzahlung auf das Konto bis zum gleichen Datum aber mit insgesamt CHF 7'900.00 um CHF 1'047.70 unter dem bar bezogenen Betrag gelegen habe. Die Bareinkäufe gemäss Konto Eigenkapital hätten bis zum 13. Januar 2016 CHF 625.60 betragen. Schliesslich bestehe eine Differenz im Barbezug vom 6. Januar 2016 zwischen dem Kassenbuch (CHF 976.80) und dem Konto 1000 (Kasse / 996.80). Vor diesem Hintergrund sei die Kassenbuchführung nicht ordnungsgemäss, was eine ermessensweise Aufrechnung von CHF 7'000.00 zur Folge habe.

3.1.3.

In der Veranlagungsverfügung vom 17. September 2019 begründete die Steuerkommission Q. die ermessensweise Aufrechnung mit der nicht ordnungsgemässen Kassenbuchführung unter Verweis auf die Abweichungsbegründung und den Einspracheentscheid zur Vorperiode 2015.

3.2.

3.2.1.

In der Einsprache brachte die Rekurrentin vor, die Kasse werde jeden Abend mit dem Kassastreifen abgestimmt. Das Bargeld werde in der Folge bis auf einen Bestand von CHF 800.00 entnommen, was korrekt und fortlaufend im Kassenbuch eingetragen und in der Buchhaltung verbucht werde. Die Richtigkeit und Vollständigkeit der Bareinnahmen und -ausgaben sei damit gewährleistet.

3.2.2.

Im Einspracheentscheid vom 20. November 2019 begründete die Steuerkommission Q. die ermessensweise Aufrechnung damit, dass die Richtigkeit und Vollständigkeit der verbuchten Bareinnahmen und -ausgaben mit der von der Rekurrentin beschriebenen Buchungsmethode nicht sichergestellt sei, weshalb die Kassenbuchführung nicht ordnungsgemäss erfolge.

Die Steuerkommission Q. bezog sich dabei auf ein Schreiben der Rekurrentin zur Steuerperiode 2015, in dem diese ausgeführt hatte, sie saldiere die Kasse täglich und verbuche die Einnahmen in den entsprechenden Konten. Das Bargeld entnehme sie bis auf den Bestand von CHF 800.00 und verbuche diesen Bezug im Konto Eigenkapital. Dass die

Barbezüge und die Bareinzahlungen auf das Postkonto nicht dieselben Beträge aufwiesen, liege daran, dass sie mit einem Teil des Barbezugs Barzahlungen für Wareneinkäufe, Rechnungen oder Porto vornehme. Diese Vorgänge seien jedoch alle im Konto Eigenkapital mit dem entsprechenden Gegenkonto verbucht. Einnahmen, welche im Tagesgeschäft falsch mit "bar" anstatt "gegen Rechnung" registriert worden seien, gleiche sie ebenfalls über das Konto Eigenkapital aus – wenn die Rechnung dann später via Postkonto beglichen werde, verbuche sie dies deshalb mit dem Gegenkonto Eigenkapital, aus dem der "Vorschuss" erfolgt sei. Im Übrigen seien alle Einnahmen in der Registrierkasse und im Konto Kasse registriert. Der tägliche Abgleich des tatsächlichen Bargeldbestandes mit dem Kassensaldo und der damit verbundene Bargeldbezug aus der Kasse bis auf den Bestand von CHF 800.00 sei im Konto Eigenkapital aufgezeichnet. Alle Bargeld-Ausgaben seien deshalb im Konto Eigenkapital mit dem entsprechenden Gegenkonto erfasst.

Dazu führte die Steuerkommission Q. aus, die Barausgaben würden bei der Rekurrentin nicht über die Kasse, sondern das Eigenkapital abgewickelt. Dadurch stimmten die als Barbezug verbuchten Beträge nicht mit den effektiv bezogenen Beträgen überein. Dies deshalb, weil die per Rechnung eingeforderten Beträge ebenfalls als Bareinnahmen verbucht worden seien und die verbuchten bezogenen Bargeldbeträge entsprechend zu hoch dargestellt würden. Vor diesem Hintergrund könne nicht überprüft werden, welche Bargeldbezüge tatsächlich aus der Kasse getätigt worden seien. Eine korrekte Kassenbuchführung müsse hingegen so aussehen, dass sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben über das Konto Kasse verbucht und abgewickelt würden. Die per Rechnung eingeforderten Beträge müssten wieder als Ausgang erfasst werden (analog der Einnahmen via EC-Karte). Privatentnahmen in bar seien als solche im Kassenbuch zu erfassen und der Restbetrag bis zum Saldo sei auf das Bank- oder Postkonto einzuzahlen.

3.3.

3.3.1.

Im Rekursverfahren hielt die Rekurrentin daran fest, dass die ermessensweise Aufrechnung ohne Grund erfolgt sei. Die Bargeschäfte seien im Kassenbuch und im Konto Kasse lückenlos abgebildet. Die in Rechnung gestellten Beträge würden korrekt unter den Debitoren gebucht. Kleinere Barausgaben im Tagesgeschäft (z.B. Porti) würden über die Registrierkasse abgewickelt, als Ausgabe getippt und im entsprechenden Konto verbucht. Entsprechend verkleinere sich der gebuchte und getätigte Barbezug. Grössere Wareneinkäufe oder Barzahlungen von Lieferantenrechnungen würden über das Konto 2100 Eigenkapital abgewickelt und gebucht, weshalb diese Geschäfte auf den Bargeldbestand der Registrierkasse keinen Einfluss hätten.

An Kunden ausgestellte Rechnungen würden korrekt im Konto Debitoren erfasst. Es komme jedoch vor, dass Gäste ihre in den Debitoren erfasste Rechnung bei ihrem nächsten Besuch gleich bar bezahlen möchten. Diese Barzahlung werde dann als Einzahlung (nicht nochmals als Ertrag) in der Registrierkasse erfasst und der Barbetrag abends mit den anderen Bareinnahmen bis auf den Bestand aus der Kasse entnommen, was eine Erhöhung des Eigenkapitals zur Folge habe. Gleichzeitig werde im Konto Debitoren die Rechnung als bezahlt gebucht. Anders als die Steuerkommission Q. ausgeführt habe, entsprächen die verbuchten Bargeldbezüge exakt den in der Registrierkasse und im Kassenbuch festgehaltenen Beträgen. Sämtliche Verkäufe und Einkäufe im Restaurant sowie Lieferungen, Personalesse, Verkäufe auf Rechnung, Bareinzahlungen (z.B. für bereits erfasste Rechnungen) würden registriert und entsprechend verbucht. Deshalb lasse sich jederzeit nachvollziehen, welche Bargeldbeträge aus der Kasse entnommen worden seien. Die Kasse werde zudem täglich bis auf den Bestand von CHF 800.00 saldiert.

3.3.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ verwies in der Vernehmlassung auf die Unterlagen zum Veranlagungs- und Einspracheverfahren und führte aus, es seien bezüglich der Kassenbuchführung 2015 und 2016 diverse Abklärungen vorgenommen worden. Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren 2015 habe sich anhand einer bestimmten Rechnung (D. vom 19. März 2015) gezeigt, dass die Bargeldbezüge nicht mit den effektiv bezogenen Beträgen übereinstimmten.

3.3.3.

In der Replik brachte die Rekurrentin vor, die Kassenstreifen würden seit jeher aufbewahrt. Das seit 2016 geführte Kassenbuch enthalte sämtliche Einnahmen und Ausgaben aus dem Tagesgeschäft und zeige die tägliche Saldierung der Kasse bis zum immer gleich bleibenden Kassenbestand. Spätestens seit 2016 würden auch sämtliche Lieferungen oder Konsumationen auf Rechnung in der Registrierkasse erfasst. Bei der täglichen Saldierung würden diese dann im Konto Debitoren verbucht. Die in der Vernehmlassung erwähnte Rechnung D. aus dem Jahre 2015 sei zwar nicht Gegenstand ihrer Einsprache gegen die Veranlagung 2016, dennoch lege sie den Kassenstreifen vom 16. März 2015 bei, welcher die Registrierung auf Rechnung zeige. Selbst wenn die Rechnung als Bareinnahme erfasst worden und später übers Postkonto bezahlt worden wäre, würde eine Korrekturbuchung im Konto Kasse weder am Ertrag noch am Bargeldbestand etwas ändern. Alleine die Zusammensetzung des Kontos Eigenkapital 2100 ändere sich. Aber auch diese Bezüge seien in der Buchhaltung lückenlos dokumentiert.

4.

4.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

Auch für Selbständigerwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (§ 181 Abs. 2 lit. b StG). Wenn buchmässige Aufzeichnungen fehlen oder nicht ordnungsgemäss geführt wurden, ist die Steuerbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigt.

4.2.

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]).

4.3.

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).

4.4.

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]).

5.

5.1.

5.1.1.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hat die Summe der Barbezüge aus der Kasse zwischen dem 1. und dem 13. Januar 2016 mit der Summe der Einzahlungen auf das geschäftliche Postkonto zuzüglich der Summe der getätigten Wareneinkäufe verglichen und die diesbezügliche Differenz moniert.

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass die Barbezüge zwischen dem 1. und dem 13. Januar 2016 gemäss dem Kontoauszug 1000 Kasse bei insgesamt CHF 9'971.60 lagen. Der vom Gemeindesteueramt Q._____ errechneten Summe von CHF 8'947.70 ist der ebenfalls in bar erfolgte Bezug vom 12. Januar 2016 (Rechnung E., vgl. dazu im Detail nachfolgend Erw. 5.2.4.) von CHF 1'023.90 hinzuzurechnen, was den – korrekten – Gesamtbetrag von CHF 9'971.60 ergibt. Die Argumentation der Vorinstanz ins insofern nicht stichhaltig.

5.1.2.

Die Barbezüge aus der Kasse hat die Rekurrentin jeweils mit dem Buchungssatz Eigenkapital an Kasse verbucht. Der Bargeldbezug aus der Kasse führte deshalb gemäss der Buchungsweise der Rekurrentin jeweils zu einer Verminderung ihres Eigenkapitals und wurde entsprechend verbucht. Als Beispiel kann der Barbezug vom 4. Januar 2016 (CHF 976.10) herangezogen werden, der sowohl gemäss Kassenbuch als auch gemäss Kontoauszug 1000 Kasse mit dem Gegenkonto 2100 Eigenkapital verbucht wurde. Entsprechend zur Reduktion des Kassensaldos ist im Konto Eigenkapital am 4. Januar 2016 eine Verminderung des Eigenkapitals um CHF 976.10 ausgewiesen. Auch alle übrigen Barbezüge aus der Kasse in dem vom Gemeindesteueramt Q._____ überprüften Zeitraum vom 1. bis

zum 13. Januar 2016 (CHF 1'054.40, CHF 996.80 [bzw. CHF 976.80 gemäss Kassenbuch, vgl. dazu nachfolgend Erw. 5.2.1. ff.], CHF 1'056.80, CHF 953.20, CHF 1'193.10, CHF 1'088.50, CHF 1'023.90 und CHF 1'220.00 aus dem Konto 1000 Kasse sowie CHF 102.50, CHF 147.80 und CHF 158.50 aus dem Konto 1002 Kasse Laden) sind nach dieser Methode erfolgt und verbucht worden.

Gleichzeitig hat die Rekurrentin in jenem Zeitraum aus dem Eigenkapital Einzahlungen auf das geschäftliche Postkonto getätigt und Wareneinkäufe vorgenommen. Mit diesen Transaktionen hat jeweils eine Erhöhung des Eigenkapitals stattgefunden, indem die Rekurrentin mit den Privatbezügen (vorgängig aus der Kasse entnommenes Bargeld) einerseits Bareinzahlungen auf das geschäftliche Postkonto vorgenommen und andererseits geschäftliche Ausgaben bezahlt hat. Folgerichtig wurden all diese Transaktionen (Bareinzahlungen von CHF 1'500.00, CHF 2'200.00, CHF 2'000.00 und CHF 2'200.00 sowie Wareneinkäufe von CHF 357.45, CHF 23.80 und CHF 244.35) mit dem Buchungssatz Postkonto an Eigenkapital bzw. Wareneinkauf an Eigenkapital verbucht.

5.1.3.

Somit überführte die Rekurrentin auf der einen Seite jeweils den Kassenbestand in ihr Privatvermögen, um auf der anderen Seite das Guthaben auf dem Geschäftskonto zu äufnen und Wareneinkäufe zu bezahlen. Vor diesem Hintergrund muss die Summe der Bargeldbezüge aus der Kasse nicht unbedingt der Summe der Einzahlungen auf das geschäftliche Postkonto zuzüglich der Summe der Wareneinkäufe entsprechen. Vielmehr wird der Unterschied zwischen den Bargeldbezügen aus der Kasse (Verminderung des Eigenkapitals) einerseits und der Summe der Einzahlungen auf das Geschäftskonto zuzüglich der Wareneinkäufe (Erhöhung des Eigenkapitals) andererseits in der schwankenden Höhe des Eigenkapitals gespiegelt. So betrug das Eigenkapital am 13. Januar 2016 CHF 135'378.38, womit es um CHF 1'602.02 tiefer lag als Anfang Jahr (CHF 136'980.40).

Damit lässt sich die vom Gemeindesteueramt Q._____ gerügte Differenz mit der unterschiedlichen Höhe des Eigenkapitals am Anfang und am Ende der untersuchten Periode zuzüglich der weiteren über das Eigenkapital getätigten Transaktionen erklären: Die Differenz zwischen den Barbezügen aus der Kasse von CHF 9'971.60 einerseits und den Bareinzahlungen auf das geschäftliche Postkonto von CHF 7'900.00 zuzüglich den in dieser Zeit getätigten Bareinkäufen von CHF 625.60 andererseits beträgt CHF 1'446.00. Dieser Betrag entspricht der Differenz zwischen dem Eigenkapital am 1. und am 13. Januar 2016 von CHF 1'602.02, bereinigt um die beiden weiteren in jenem Zeitraum aus dem Eigenkapital getätigten Transaktionen (CHF 303.50 Verminderung des Eigenkapitals am 1. Januar 2016 und CHF 147.48 Erhöhung des Eigenkapitals am 13. Januar 2016 → CHF 1'602.02 ./ CHF 303.50 + CHF 147.48 = CHF 1'446.00).

5.1.4.

Die Differenz zwischen der Summe der Barbezüge aus der Kasse in der Zeit vom 1. bis zum 13. Januar 2016 einerseits und der Summe der Einzahlungen auf das geschäftliche Postkonto zuzüglich der Summe der getätigten Wareneinkäufe im gleichen Zeitraum andererseits ergibt sich folglich aus der Buchungsmethode der Rekurrentin und ist kein Anzeichen einer nicht ordnungsgemässen Kassenbuchführung.

5.1.5.

Zwar wird das Konto Eigenkapital, das grundsätzlich nur längerfristige Einlagen und Rückzüge abbilden sollte, durch solch häufige Buchungen unübersichtlich, weshalb dafür ein Unterkonto Privat anzulegen wäre (vgl. F. Carlen/F. Gianini/A. Riniker, Finanzbuchhaltung 1, 15. Auflage, Zürich 2018, S. 170). Das ändert aber nichts daran, dass die Buchungen der Rekurrentin im überprüften Zeitraum materiell nachvollziehbar und schlüssig sind.

Ausserdem sind Bargeldbezüge, die ins Privatvermögen überführt werden, als Privatbezüge in der Buchhaltung zu bezeichnen (wie von der Steuerkommission Q. zutreffend ausgeführt). Vorliegend sind die lediglich mit "Barbezug" bezeichneten Transaktionen der Rekurrentin jedoch auch ohne die korrekte Bezeichnung als Privatbezüge erkennbar, wurde doch stets das Konto 2100 Eigenkapital als Gegenkonto aufgeführt.

5.2.

5.2.1.

Wie das Gemeindesteueramt Q._____ zutreffend festhält, besteht eine Differenz im Barbezug vom 6. Januar 2016 zwischen dem Kassenbuch (CHF 976.80) und dem Konto 1000 Kasse (CHF 996.80). Aufgrund dieser im Konto 1000 Kasse um CHF 20.00 höheren Habenbuchung, entspricht der Saldo der Kasse am 6. Januar 2016 CHF 780.00 gemäss Kontoauszug 1000 Kasse, während im Kassenbuch ein Saldo von CHF 800.00 ausgewiesen ist. Diese Differenz im Kassensaldo setzt sich – bei sonst identischen Buchungsbeträgen – kontinuierlich bis zum 2. Februar 2016 fort. Am 3. Februar 2016 erscheint im Kassenbuch ein Wareneinkauf (F.) von CHF 20.00. Dieser Wareneinkauf (Habenbuchung) ist auf dem Kontoauszug 1000 Kasse am 3. Februar 2016 nicht ersichtlich. Dadurch gleicht sich der Saldo gemäss Kassenbuch von CHF 800.00 am 3. Februar 2016 wieder dem Saldo gemäss Kontoauszug 1000 Kasse an. Ab diesem Zeitpunkt bestehen zwischen dem Kassenbuch und dem Kontoauszug 1000 Kasse keine Differenzen mehr.

5.2.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Rekurrentin dazu aufgefordert, den Unterschied im Buchungsbetrag vom 6. Januar 2016 zu erklären und den

Beleg dazu einzureichen. Die Rekurrentin ist dieser Aufforderung nachgekommen. Sie hat einen Beleg eingereicht, der unter der Belegnummer 30 denselben Betrag wie im Kassenbuch (CHF 976.80) nennt. Sie beschreibt (zutreffend) den unterschiedlichen Kassensaldo zwischen dem Konto 1000 Kasse (CHF 780.00) und dem Kassenbuch (CHF 800.00) bis zum 2. Februar 2016 und führt zu dem im Kassenbuch (aber nicht im Konto 1000 Kasse) aufgezeichneten Wareneinkauf von CHF 20.00 vom 3. Februar 2016 aus, sie habe diesen Wareneinkauf – vermutlich um das Konto auszugleichen – mit dem Gegenkonto 2100 Eigenkapital gebucht (in welches die CHF 20.00 am 6. Januar 2016 zu viel gebucht worden seien). Damit sei das Konto 1000 Kasse wieder ausgeglichen gewesen, ebenso wie das Konto 2100 Eigenkapital, in welches die um CHF 20.00 zu hohe Buchung am 6. Januar 2016 erfolgt sei. Es handle sich um einen Flüchtigkeitsfehler und weshalb sie die einzelnen Buchungen damals so vorgenommen habe, könne sie nach so langer Zeit nicht mehr genau sagen.

5.2.3.

Das Kassenbuch weist am 6. Januar 2016 folgende Einträge aus:

	Eingang	Ausgang
Einnahmen 8 %	CHF 875.50	
Einnahmen 2.5 %	CHF 178.80	
EC		CHF 45.50
LC		CHF 12.00
Barbezug		CHF 976.80
Wareneinkauf		CHF 20.00

Der Kontoauszug 1000 Kasse hat an jenem Tag dieselben Einträge, mit der Ausnahme des um CHF 20.00 höheren Barbezugs (CHF 996.80).

Die Rekurrentin hat im Rekursverfahren sämtliche Kassenstreifen des Jahres 2016 eingereicht. Der Kassenstreifen vom 6. Januar 2016 weist einen Umsatz von CHF 1'054.30 aus, wovon CHF 875.50 Einnahmen mit einem Mehrwertsteuersatz von 8 % und CHF 178.80 Einnahmen mit einem Mehrwertsteuersatz von 2.5 % darstellen. Auf dem Kassenstreifen ist ebenso festgehalten, dass die Einnahmen zu CHF 996.80 in bar, zu CHF 45.50 über das EC Terminal und zu CHF 12.00 als Lunch Check eingegangen sind. Weiter sind eine Auszahlung von CHF 20.00 und ein Bargeldbezug von CHF 976.80 ausgewiesen. Die Eintragungen im Kassenbuch sind damit belegt, weshalb die Annahme der Rekurrentin, dass es sich bei dem im Kassenbuch genannten Betrag des Barbezugs von CHF 976.80 um den richtigen Betrag handelt, zutreffend ist. Es ist davon auszugehen, dass der um CHF 20.00 höhere Eintrag im Konto 1000 Kasse zwar fehlerhaft, aber irrtümlich erfolgt ist.

Am 3. Februar 2016 ist ein Wareneinkauf "F." im Kassenbuch enthalten. Für diesen Wareneinkauf hat die Rekurrentin im Rekursverfahren einen

Beleg eingereicht. Danach quittiert die H. _____ der Rekurrentin den Erhalt von CHF 20.00 für den F. _____ Einkauf. Der Beleg ist fortlaufend nummeriert (264) und erscheint mit dieser Belegnummer und dem korrekten Betrag im Konto 3000 Wareneinkauf. Wie bereits oben ausgeführt ist dieser Ausgang aus der Kasse im Konto 1000 Kasse jedoch nicht erfasst. Stattdessen nennt die Buchung im Konto 3000 Wareneinkauf das Konto 2100 Eigenkapital als Gegenkonto. Tatsächlich findet sich im Konto 2100 Eigenkapital am 3. Februar 2016 eine Habenbuchung "F." von CHF 20.00.

Somit ergibt sich was folgt: Der Bargeldbezug am 6. Januar 2021 betrug CHF 976.80. Der Eintrag im Konto 1000 Kasse von CHF 996.80 ist um CHF 20.00 zu hoch erfolgt. Damit ist auch die Privatentnahme von jenem Tag (der Bargeldbezug wurde mit dem Gegenkonto Eigenkapital als Privatentnahme gebucht; Buchungssatz: Eigenkapital an Kasse) im Konto 2100 Eigenkapital um CHF 20.00 zu hoch ausgewiesen. In der Folge hatte das Konto 1000 Kasse einen Saldo von CHF 780.00, während der tatsächliche Saldo der Kasse CHF 800.00 betrug. Das Konto Eigenkapital wies hingegen am 6. Januar 2016 ein Eigenkapital von CHF 135'507.05 aus, während das tatsächliche Eigenkapital CHF 135'527.05 betragen hat. Diese Saldodifferenz setzte sich in beiden Konten bis zum 2. Februar 2016 fort. Am 3. Februar 2016 wurde die Saldodifferenz korrigiert, indem ein tatsächlich über die Kasse abgewickelter und im Kassenbuch sowie im Kassensstreifen vom 3. Februar 2016 festgehaltener und belegter Wareneinkauf von CHF 20.00 nicht im Konto 1000 Kasse eingetragen wurde. Stattdessen wurde der Wareneinkauf über das Konto 2100 Eigenkapital verbucht (Buchungssatz: Wareneinkauf an Eigenkapital). Durch den Ausgang von CHF 20.00, der im Kassenbuch, nicht aber im Konto 1000 Kasse aufgeführt war, glich sich der (um CHF 20.00 zu tiefe) Saldo des Kontos 1000 Kasse wieder dem tatsächlichen Kassensaldo an. Ebenso wurde im Konto 2100 Eigenkapital der um CHF 20.00 zu hoch dargestellte Privatbezug vom 6. Januar 2016 durch eine (fiktive) Privateinlage von CHF 20.00 für den Kauf von F. korrigiert.

Der Transparenz der Buchhaltung hätte mehr gedient, wenn die Korrektur nach Entdeckung des Fehlers durch eine als solche bezeichnete Korrekturbuchung statt durch die Nicht- bzw. Falscheintragung eines tatsächlich getätigten Geschäfts ausgeglichen worden wäre. Die Rekurrentin selber war aufgrund ihrer Buchungen nicht mehr in der Lage, die damaligen Hintergründe der Buchungsvorgänge zu erklären. Sie hat den ersten Buchungsfehler quasi durch einen zweiten Buchungsfehler korrigiert. Dies entspricht nicht den Grundsätzen einer ordnungsgemässen Buchführung. Dennoch konnte aufgrund der eingereichten Belege zweifelsfrei der richtige Betrag nachgewiesen werden. Die in zwei Konten über rund einen Monat falsch geführten Salden wurden durch die Buchungen am 3. Februar 2016 berichtigt. Deshalb hatte der am 6. Januar 2016 falsch gebuchte Betrag

weder Einfluss auf den steuerbaren Ertrag noch auf das steuerbare Vermögen der Rekurrentin. Ab dem 3. Februar 2016 stimmten Kassenbuch und Konto 1000 Kasse stets überein und auch das Konto 2100 Eigenkapital wies wieder den korrekten Saldo aus.

5.2.4.

Die zweite Differenz zwischen dem Kassenbuch und dem Konto 1000 Kasse besteht darin, dass gemäss Konto 1000 Kasse die Rechnung E. (ausführliche Erklärungen zur Verbuchung von Rechnungen durch die Rekurrentin, auch dieser Rechnung, siehe nachfolgend Erw. 5.3.2.) am 12. Januar 2016 durch eine Barzahlung von CHF 1'023.90 beglichen wurde, worauf gleichentags ein (weiterer) Bargeldbezug in der gleichen Höhe stattfand. Diese beiden Transaktionen sind im Konto 1000 Kasse, nicht aber im Kassenbuch festgehalten.

5.2.5.

Da der Sollbuchung von CHF 1'023.90 im Konto 1000 Kasse eine am gleichen Tag erfolgte Habenbuchung mit dem gleichen Betrag gegenübersteht, bleibt der fehlende Eintrag im Kassenbuch ohne Einfluss auf den Bestand der Kasse oder die Richtigkeit des Saldos im Konto 1000 Kasse. Ebensowenig ist der Ertrag davon betroffen, der unabhängig von der Bezahlung der Rechnung bereits mit der Verbuchung der gesamten Tageseinnahmen am Tag der Rechnungsstellung, dem 11. Januar 2016, korrekt erfasst wurde (einschliesslich des Betrages der Rechnung E.). Die Nicht-Eintragung der Transaktionen im Kassenbuch ändert deshalb nichts an der Schlüssigkeit der übrigen Buchungen.

5.2.6.

Abgesehen von diesen beiden Abweichungen stimmen sämtliche Zahlen des Kassenbuches aus dem Jahre 2016 gemäss der Untersuchung des Spezialverwaltungsgerichts mit den Zahlen gemäss den Kontoauszügen 1000 Kasse sowie 1002 Kasse Laden überein. Zudem hat die stichprobenweise Überprüfung der Kassenstreifen der C._____ vom 5. Januar, 17. Februar, 22. März, 4. April, 18. Mai, 2. Juni, 11. Juli, 26. August, 7. September, 13. Oktober, 21. November und 15. Dezember 2016 ergeben, dass die diesbezüglichen Nettoeinnahmen mit den im Kassenbuch sowie im Konto 1000 Kasse erfassten Beträgen übereinstimmen. Im Übrigen zeigt die Untersuchung der Buchungen im Konto 2100 Eigenkapital in den Monaten Januar bis März 2016 ausnahmslos mit den Gegenkonten übereinstimmende, schlüssige Eintragungen.

5.2.7.

Die beiden genannten Abweichungen, die ohne Einfluss auf den steuerbaren Ertrag oder das steuerbare Vermögen bleiben, sprechen zwar gegen ein vollständig korrekt geführtes Kassenbuch, genügen aber nicht, um dem

Kassenbuch oder der Buchhaltung als Ganzes die Glaubwürdigkeit abzusprechen. Vielmehr haben alle weiteren Untersuchungen entweder eine korrekte Kassenbuchführung oder schlüssige Buchungen der Geschäftsvorgänge gezeigt. Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer nicht ordnungsgemässen Führung des Kassenbuchs gesprochen werden, welche zu einer ermessensweisen Aufrechnung von CHF 7'000.00 führen könnte. Insbesondere wurden die täglichen Einnahmen gemäss der stichprobenweisen Überprüfung stets richtig erfasst und als Erfolg verbucht.

5.3.

5.3.1.

Weiter geht die Steuerkommission Q. davon aus, dass die per Rechnung eingeforderten Beträge als Bareinnahmen verbucht worden und die verbuchten bezogenen Bargeldbeträge deshalb zu hoch dargestellt seien, während eine korrekte Kassenbuchführung verlange, dass die per Rechnung eingeforderten Beträge wieder als Ausgang erfasst würden. Dabei stützt sie sich offenbar auf das Schreiben der Rekurrentin zur Steuerperiode 2015, in dem diese ausführte, dass sie Einnahmen, welche im Tagesgeschäft falsch mit "bar" anstatt "gegen Rechnung" registriert worden seien, über das Konto Eigenkapital ausgleiche. Abgesehen davon, dass jenes Schreiben die Steuerperiode 2015 betrifft, die nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, bleiben die genauen Buchungsvorgänge bei dieser Beschreibung der Rekurrentin vage.

5.3.2.

Wie die Rekurrentin Rechnungen in der Steuerperiode 2016 verbucht hat, lässt sich den Buchhaltungsunterlagen entnehmen. Die Rekurrentin hat im Jahr 2016 fünfzehn Rechnungen gestellt (vgl. Konto 1050 Debitoren Diverse Inland). Sie hat den Rechnungsbetrag jeweils in der Registrierkasse getippt, worauf dieser Teil der Tageseinnahmen wurde. Die Tageseinnahmen wurden jeweils am Ende des Tages auf die Ertragskonten 6000 Einnahmen 8 % und 6001 Einnahmen 2,5 % gebucht (Buchungssatz: Kasse an Einnahmen). Am Tag der Rechnungserfassung in der Registrierkasse wurde der jeweilige Betrag – wie die Rekurrentin im Rekursschreiben zutreffend ausführt – aus der Kasse wieder ausgebucht (Buchungssatz: Debitoren an Kasse).

In der Folge wurde die Rechnung bezahlt, entweder per Überweisung auf das geschäftliche Postkonto oder bar in die Kasse. Bei Zahlung der Rechnung per Überweisung wurde der Betrag mit dem Gegenkonto 1010 PC aus dem Debitorenkonto ausgebucht (Buchungssatz: Postkonto an Debitoren [z.B. die Buchung vom 5. Dezember 2016, Rechnung G., CHF 444.00]). Erfolgte die Zahlung der Rechnung in bar, wurde die Ausbuchung aus dem Debitorenkonto mit dem Gegenkonto 1000 Kasse (Buchungssatz: Kasse an Debitoren [z.B. die Buchung vom 30. Mai 2016, Rechnung B., CHF 18.00]) vorgenommen.

5.3.3.

Für alle 15 Rechnungen kann diese Buchungsweise aus den Buchhaltungsunterlagen nachvollzogen werden. Damit hat die Rekurrentin – wie sie im Rekurs schreiben zutreffend erkennt – die Verbuchung der Rechnungen so vorgenommen, wie von der Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid ("Kasse an Einnahmen sowie Debitoren an Kasse") gefordert. Zu hoch dargestellte Bargeldbezüge (höher als tatsächlich erfolgt) sind aufgrund dieser (korrekten) Verbuchung von Rechnungen nicht erkennbar.

5.4.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Differenz zwischen der Summe der Barbezüge aus der Kasse und der Summe der Kontoeinzahlungen zuzüglich der Wareneinkäufe vorliegend kein Anzeichen für eine nicht ordnungsgemässe Buchführung ist. Bei den beiden einzigen Unterschieden zwischen Kassenbuch und Konto 1000 Kasse lassen sich die richtigen Zahlen durch Rückgriff auf die Belege ermitteln. Die fehlerhaften Buchungen wurden korrigiert, blieben ohne Einfluss auf Gewinn und Vermögen und genügen nicht, um der Buchhaltung die Glaubwürdigkeit abzuspüren. Im Übrigen erweisen sich die Einträge bzw. Buchungen im Kassenbuch und in den Konten 1000 Kasse sowie 1002 Kasse Laden als identisch. Kassenbuch und Konto 1000 Kasse stimmen mit den eingereichten Kassenstreifen überein. Die Verbuchung von Rechnungen durch die Rekurrentin ist schlüssig, korrekt ausgewiesen und entspricht – zumindest in der hier massgebenden Steuerperiode 2016 – dem von der Steuerkommission Q. geforderten Vorgehen. Insbesondere werden die Bargeldbezüge in der tatsächlich erfolgten Höhe wiedergegeben. Die Rekurrentin hat alle geforderten Belege eingereicht. Insgesamt erscheint die Buchhaltung der Rekurrentin schlüssig und nachvollziehbar.

Vor diesem Hintergrund können die Steuerfaktoren der Rekurrentin ohne Weiteres ermittelt werden. Der für eine Ermessensveranlagung geforderte Untersuchungsnotstand lag nicht vor. Die ermessensweise Aufrechnung von CHF 7'000.00 bzw. CHF 6'422.00 nach Abzug der AHV-Beiträge ist zu Unrecht erfolgt.

6.

Damit erweist sich der Rekurs als begründet und ist gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrentin vor Kleinverdienerabzug von CHF 23'571.00 gemäss Veranlagungsverfügung (nach Einspracheentscheid) vom 16. Dezember 2019 reduziert sich um CHF 6'422.00 auf CHF 17'149.00. Dadurch erhöht sich der Kleinverdienerabzug von CHF 3'000.00 um CHF 4'500.00 auf CHF 7'500.00. Das steuerbare Einkommen der Rekurrentin beträgt folglich CHF 9'649.00, gerundet CHF 9'600.00.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 9'600.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche