

3-RV.2021.51

P 81

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrentin	B._____ GmbH
-------------	---------------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 11. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 7. Dezember 2020 wurde die B. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 nach Ermessen zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 50'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 25'125.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Es wurde eine "Korrektur nach Ermessen, aufgrund korrekter Jahresrechnung" von CHF 46'697.00 zum deklarierten Reingewinn von CHF 3'303.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 7. Dezember 2020 reichte die B. GmbH mit Schreiben vom 10. Dezember 2020 Einsprache ein und beantragte die Aufhebung der Veranlagungsverfügung und Neuberechnung der Steuern anhand der eingereichten Unterlagen.

3.

Mit Entscheid vom 11. März 2021 wies das KStA JP die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. März 2021 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 11. März 2021) zog die B. GmbH mit Rekurs vom 6. April 2021 (Postaufgabe am 7. April 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter mit dem Antrag:

Der Einspracheentscheid sei aufzuheben und der steuerbare Gewinn zu reduzieren.

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

5.

Das KStA JP beantragt die Abweisung des Rekurses.

6.

Die B. GmbH hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm.jjjj mit einem Stammkapital von CHF 20'000.00 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Sie bezweckt den Einkauf und Verkauf von Occasionsfahrzeugen (Autos, Motorräder, Traktoren, Baumaschinen usw.) sowie den Handel mit Waren aller Art. Sie kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften errichten, sich an anderen Unternehmen beteiligen, Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten, Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen. Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift ist C. Er hält sämtliche Stammanteile.

3.

3.1.

3.1.1.

Die am 2. Juni 2020 unterzeichnete Steuererklärung 2019 mit einem deklarierten Gewinn von CHF 3'303.10 gemäss beigelegter Jahresrechnung ging dem KStA JP am 8. Juni 2020 zu. Mit Schreiben vom 9. Juni 2020 wurde die Rekurrentin vom KStA JP aufgefordert, das Kassenbuch mit den Kontendetails "Kasse", die Kontendetails "Bank" inklusive Steuerbescheinigung des Bankkontos per 31. Dezember 2019 sowie ein Wagenbuch einzureichen. Mit Schreiben vom 13. Juli 2020 reichte die Rekurrentin "alle relevanten Kontenblätter mit allen Buchungen sowie die Kontenlisten mit den Saldi" ein.

3.1.2.

Das KStA JP wies die Rekurrentin mit Schreiben vom 23. Juli 2020 darauf hin, dass in der Bilanz per 31. Dezember 2018 ein Kassabestand von CHF 1'000.00 ausgewiesen worden sei, in der Jahresrechnung 2019 eine Kasse aber gänzlich fehle, in der Bilanz per 31. Dezember 2019 das noch per 31. Dezember 2018 ausgewiesene Stammkapital nicht enthalten sei und die Steuerbescheinigung der D. vom 23. Juni 2020 einen Saldo von CHF 739.21 zeige, in der Bilanz jedoch ein Betrag von minus CHF 23'532.90 verbucht worden sei. Die gesetzlichen Vorschriften zur Buchführung seien damit nicht eingehalten worden. Dementsprechend

wurde der Rekurrentin eine Veranlagung nach Ermessen mit einem Gewinn von CHF 50'000.00 in Aussicht gestellt. Gleichzeitig wurde ihr das Recht eingeräumt, innert dreissig Tagen eine korrekte Jahresrechnung einzureichen. "Andernfalls erwächst aus dem Veranlagungsvorschlag nach Ermessen rechtskräftigkeit." In der Folge reichte die Rekurrentin dem KStA JP eine korrigierte Bilanz und Erfolgsrechnung (Druckdatum: 21. September 2020) ein.

3.1.3.

Mit Schreiben vom 25. September 2020 und eingeschriebener Mahnung vom 27. Oktober 2020 forderte das KStA JP die Rekurrentin auf weitere Unterlagen einzureichen:

"Sie haben uns nun eine korrigierte Bilanz und Erfolgsrechnung zukommen lassen.

Allerdings weist auch diese Mängel auf:

1. Aktive Rechnungsabgrenzungen können nicht als Negativsaldo bestehen
2. Das Stammkapital wird nicht ausgewiesen.

Wir bitten Sie uns um folgende Unterlagen:

1. Sämtliche Kontenblätter des Geschäftsjahres 2019
2. Kopie vom Kassenbuch
3. Korrigiert, handelsrechtskonforme (mit der Mindestgliederung nach Art. 959a OR) Jahresrechnung"

Es wurde auf die Säumnisfolgen, insbesondere eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen hingewiesen.

3.2.

Innert der letzten Frist gingen dem KStA JP die verlangten Angaben und Unterlagen nicht zu, weshalb eine Ermessensveranlagung vorgenommen wurde. Dabei wurde der deklarierte Gewinn von CHF 3'303.00 ermessensweise um CHF 46'697.00 erhöht.

3.3.

3.3.1.

Zusammen mit der Einsprache reichte die Rekurrentin eine Kopie des Schreibens vom 20. Oktober 2020, die Jahresrechnung (Druckdatum: 11. Dezember 2020) mit einem Gewinn von CHF 5'780.20, eine Kontenliste mit Saldi (Druckdatum: 11. Dezember 2020) sowie Kontenblätter (Druckdatum: 11. Dezember 2020) ein. Es wurde geltend gemacht, allem Anschein an sei das Schreiben vom 20. Oktober 2020 mit Beilagen dem KStA JP nicht zugegangen.

3.3.2.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2020 wurde die Rekurrentin vom KStA JP aufgefordert, das Kassenbuch 2019 und Bankkontoauszüge des Jahres

2019 einzureichen. Dieser Aufforderung kam die Rekurrentin mit Eingabe vom 27. Januar 2021 nach.

3.4.

3.4.1.

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, dass das KStA JP das Schreiben der Rekurrentin vom 20. Oktober 2020 nicht erhalten habe. Da die Rekurrentin zweifellos einen bargeldintensiven Betrieb führe, entspreche das Kassenbuch nicht den einschlägigen Anforderungen. Allein deshalb sei die Buchführung nicht ordnungsgemäss und eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Mit der nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung habe die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht nachgewiesen werden können.

3.4.2.

Mit Rekurs wird geltend gemacht, da die Jahresrechnung nicht handelsrechtskonform gewesen sei, sei diese in Absprache mit dem Revisor des KStA JP mehrmals korrigiert worden. Im Oktober 2020 habe der Revisor des KStA JP telefonisch mitgeteilt, dass der Abschluss in Ordnung sei und nur noch das Kassenbuch einzureichen sei. Das Schreiben an das KStA JP sei leider verloren gegangen. Auf Mahnung sei das Kassenbuch eingeschrieben zugestellt worden. Die Rekurrentin habe sich 2019 noch im Aufbau befunden und habe keinen Gewinn von CHF 50'000.00 abgeworfen.

3.5.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA ergänzt, dass regelmässige Bareinzahlungen erfolgt seien. In der Buchhaltung seien diese Überträge am 31. Dezember 2019 im Betrag von CHF 672'665.00 "summarisch" verbucht worden. Im Kassenbuch seien weder die einzelnen Überträge, noch die absummierten Bareinzahlungen an die Bank erkennbar. Die Richtigkeit und Vollständigkeit des Kassenbuches sei allein deshalb nicht gegeben. Stichproben zeigten, dass das Kassenbuch nicht mit den gebuchten Vorfällen übereinstimme. Der Minussaldo per 31. Dezember 2019 sei mit einer nicht erklärbaren Buchung "Kasse an Transitorische Passiven" ausgeglichen worden. Weiter seien die Saldi der Schlussbilanz per 31. Dezember 2018 nicht in der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2019 übernommen worden. In Berücksichtigung des aus verbuchtem Umsatz und Warenaufwand resultierenden bescheidenen Bruttogewinnes und in Berücksichtigung des Minussaldos sei die Ermessensveranlagung mit einem Reingewinn von CHF 50'000.00 pflichtgemäss.

4.

4.1.

4.1.1.

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 insbesondere Erfahrungszahlen oder Vermögensentwicklung der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). 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 abzuspüren. 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 Rekurrentin wurde vom KStA JP gemahnt, das Kassenbuch, Kontenblätter und eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung einzureichen. Dieser Aufforderung ist die Rekurrentin nicht nachgekommen. Das Schreiben vom 20. Oktober 2020 ist dem KStA JP nicht zugegangen; ein Nachweis für die Zustellung wurde nicht erbracht. Dementsprechend bestand ein Untersuchungsnotstand, was das KStA JP zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechnete.

5.

5.1.

5.1.1.

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).

5.1.2.

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 (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 (§ 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), wobei das Gesetz nur ein Beweisangebot verlangt (Bundesgerichtsurteil vom 22. November 2011 [2C_504/2010] = StR 2012 S. 14 35. Auflage). 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 Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 193 StG N 34, mit Hinweisen).

5.1.3.

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).

5.2.

5.2.1.

Die Rekurrentin reichte mit der Einsprache eine korrigierte Jahresrechnung mit Kontenliste und Kontenblättern ein. Insofern hat sie den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit angetreten. Es ist somit zu prüfen, ob der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung gelungen ist. Das KStA JP hat diesbezüglich die eingereichten Unterlagen geprüft und im Einspracheverfahren weitere Unterlagen, so insbesondere das Kassenbuch einverlangt.

5.2.2.

Die Rekurrentin hat ein Kassenbuch eingereicht. Wie das KStA JP in der Vernehmlassung zu Recht ausführt, genügt das Kassenbuch den an ein solches gestellten buchhalterischen Anforderungen nicht. Es handelt sich zum einen nur um eine Liste von datierten Auto An- und Verkäufen. Zum anderen wird der bezahlte Ankaufs- und der Verkaufspreis genannt. Die

Vorgänge im "Kassenbuch" sind sodann nicht mit dem Konto Kasse in Übereinstimmung zu bringen. Der Anfangsbestand beträgt dort CHF 0.00, obwohl dieser per 31. Dezember 2018 CHF 1'000.00 betragen hatte. Im Weiteren kann zur Begründung auf die zutreffenden detaillierten Ausführungen, insbesondere auf die stichprobenweise Auswertung der Barzahlungsvorgänge, im angefochtenen Einspracheentscheid und insbesondere in der Replik verwiesen werden.

5.2.3.

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

6.

6.1.

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 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 Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

6.2.

Bei einem bargeldintensiven Betrieb mit einem verbuchten Umsatz von CHF 650'870.00 ohne ordnungsgemässes Kassabuch mit einem per Ende 2019 bestehenden Negativsaldo von CHF 21'795.00 ist ein ermessensweise erfasster Gewinn von CHF 50'000.00 pflichtgemäss festgesetzt.

6.3.

Der Rekurs ist demgemäss abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung 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 400.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 620.00, zu bezahlen.

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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner