

3-RV.2021.80

P 142

Urteil vom 21. September 2023

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

Rekurrentin	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 Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

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 Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 78'438.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 180'308.00 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 438.00 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 65'438.00, das steuerbare Eigenkapital auf CHF 154'308.00 herabgesetzt.

4.

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

Korrektur des Einspracheentscheides betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Zusätzlich sei ein Steueraufwand von CHF 26'636.45 zu akzeptieren.

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

5.

Das KStA JP beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. _____ GmbH hat keine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2021.81 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017, 3-BB.2021.8 betreffend direkte Bundessteuer 2016 und 3-BB.2021.9 betreffend direkte Bundessteuer 2017, alle in Sachen der A. _____ GmbH, beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Gemäss Rubrum des Rekurschreibens vom 17. Mai 2021 wurden die Einspracheentscheide betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015, 2016 und 2017 angefochten. Beantragt wird eine "Korrektur der Einsprache-Entscheide (...) der Staats- und Gemeindesteuern für die Jahre 2015, 2016 und 2017". Im Rekurs werden jedoch nur materielle Ausführungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 gemacht. In der Begründung wird weiter zu den Kantons- und Gemeindesteuern 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-RV.2021.80 der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 geprüft. Im Verfahren 3-RV.2021.81 wird sodann auf den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 eingegangen. Hingegen ist der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 aufgrund der Formulierung, dieser müsse akzeptiert werden, nicht Gegenstand eines Rekursverfahrens.

3.

3.1.

3.1.1.

Die am 29. November 2017 unterzeichnete Steuererklärung 2016 mit einem deklarierten Gewinn von CHF 438.00 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 180'309.00 gemäss beigelegter Jahresrechnung ging dem KStA JP am 8. Dezember 2017 zu.

3.1.2.

Am 29. November 2018 führte der Revisor des KStA JP im Veranlagungsverfahren bei der Rekurrentin eine Bücherrevision durch. Aus den Notizen des Revisors ergeben sich Anmerkungen zum "PA Fz", zur Ordnungsmässigkeit ("fehlende Kasse" und "div. Geldeinlagen"), und "Pendenzen". Die "Pendenzen" stimmen mit den im angefochtenen Einspracheentscheid er-

wähnten 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 H. _____-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 Debitorenfakturen 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 Rekurrentin Einschätzungsvorschläge zugestellt mit dem Hinweis, dass daraus die Abweichungen zur Selbstdeklaration ersichtlich seien. Gemäss Einschätzungsvorschlag 2016 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" zum deklarierten steuerbaren Gewinn von CHF 438.00 hinzugerechnet.

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

3.2.

Mit Verfügung vom 5. Februar 2021 wurde die Rekurrentin dem Einschätzungsvorschlag entsprechend mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 78'438.00 (steuerbares Eigenkapital gemäss Selbstdeklaration) 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 Kantons- und Gemeindesteuern 2016 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 2016 seien so auf dem Konto 2120 gesamthaft rund CHF 245'000.00 eingelegt und rund CHF 275'000.00 entnommen worden. Vom Umsatz von rund CHF 350'000.00 seien elf Positionen über CHF 60'500.00 über das Kontokorrent Anteilscheininhaber mutmasslich bar getätigt worden. Es sei von einem bargeldintensiven Betrieb auszugehen, weshalb eine Kasse zu führen gewesen wäre. Die Steuerfaktoren seien deshalb nach Ermessen festzusetzen. Per 31. Dezember 2016 seien sodann Einzahlungen an das Betreibungsamt von CHF 32'200.00 auf dem Konto 4790 übriger Büro-/Verwaltungsaufwand mit Gegenbuchung auf dem Konto 2051 KK D._____ gebucht worden. Weitergehende Belege hätten anlässlich der Revision gefehlt.

Da im Jahr 2016 rund 20 % des Umsatzes sowie 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 ausgeführt, die Belege betreffend die bemängelte Buchung von Steueraufwand seien beim Betreibungsamt bestellt worden. Mit E-Mail vom 30. April 2021 wies das KStA JP darauf hin, dass die Belege anlässlich der Revision nicht vorhanden gewesen seien. Diese könnten daher nicht mehr berücksichtigt werden.

3.4.2.

Mit Rekurs 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 26'636.45 als Steueraufwand geltend gemacht, wobei die bereits im Einspracheentscheid akzeptierten Steuerabgrenzungen beizubehalten seien. Zur Begründung wurde ausgeführt, mit Buchung per 31. Dezember 2016 seien CHF 32'300.00 als Büro-/Verwaltungsaufwand

verbucht worden. Der damalige Treuhänder hätte sich aber die Mühe machen sollen, die verschiedenen Zahlungen an das Betreibungsamt auf die entsprechenden Aufwandkonti zu verteilen. Mit den Auszügen aus dem Betreibungsregister könnten die Zahlungen den einzelnen Gläubigern zugewiesen werden. CHF 26'636.45 seien an das KStA gegangen. Auf den Konti 4950 und 4951 sei jedoch kein Aufwand gebucht worden. Auch im Vorjahr 2015 seien auf den Steuerkonten keine Aufwände abgegrenzt worden. Es seien nur effektive Zahlungen verbucht worden.

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 Handwerkbetriebes 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. Bei Gesamteinnahmen von rund CHF 380'000.00 seien auf dem Konto 2120 Privatbezüge/-einlagen von rund CHF 245'000.00 und Entnahmen von rund CHF 275'000.00 festgestellt worden. Auf dem Konto 2051 Kontokorrent D._____ seien weitere Einlagen von rund CHF 32'000.00 gebucht worden. Festzustellen sei auch, dass Mitarbeitende (E._____ und F._____) "ganz offensichtlich ausserhalb der Buchhaltung angestellt" gewesen seien. Es sei daher klar, dass über die geführte Buchhaltung nur ein Bruchteil der Geschäftsaktivitäten verbucht worden sei. Schon verbuchter Büro-/Verwaltungsaufwand (Steuern) könne nicht nochmals zum Abzug zugelassen werden. Die schätzungsweise Aufrechnung nach pflichtgemäsem Ermessen beziehe sich auf die Buchhaltung als Ganzes.

3.4.4.

Im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wurden mit E-Mail vom 28. August 2021 und Schreiben vom 30. August 2021 ein neu erstellter Jahresabschluss 2016 vom 28. August 2021, Bankauszüge 2016 (J._____ - Konto), ein Betreuungsauszug 2016, Buchhaltungsunterlagen mit Fotos von Unterlagen, das Deckblatt Monatsübersicht mit den Vermerken Lohn F._____, ein Auszug betreffend anonymer Denunzierung, ein Auszug aus der Vernehmlassung des KStA und E-Mails an das KStA JP 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. Der Bezug von Bargeld mit folgender Einzahlung am Postschalter sei nicht unüblich. Es liege kein bargeldintensiver Betrieb mit Kassenbuchpflicht vor.

F._____ sei zwei Monate angestellt gewesen. Jedoch seien die Lohnquittungen für die Monate April und Mai 2016 zwar abgelegt, jedoch nicht

verbucht worden. E. _____ sei ein selbständiger Bodenleger der G. _____ GmbH. Anonyme Denunzierungen seien im Baugewerbe üblich und berechtigten allein nicht zu einer Aufrechnung.

Im Jahresabschluss seien weder Aufwände für die AHV, die Suva oder die Pensionskasse verbucht worden, Die Aufwendungen, die über das Betreibungsamt bezahlt worden seien, seien mittels Betreibungsregisterauszug belegt. Sie seien in der aktuellen Buchhaltung zur Verwendung der Kreditorenzahlungen der Vorjahre verwendet worden. Sie belasteten das Geschäftsjahr 2016 nicht.

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 § 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 abzusprechen. 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, Rechnungsdoubletten 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 führte zweifellos kein Kassenbuch. Das zeigt sich insbesondere auch darin, dass erst mit der Eingabe im Beschwerdeverfahren

(3-BB.2021.8 betreffend direkte Bundessteuer 2016) vom 28./30. August 2021 das Konto Kasse erstellt wurde bzw. dieses in Abweichung vom mit der Steuererklärung 2016 eingereichten Abschluss erstmals ausgewiesen wurde. Die Rekurrentin anerkennt damit implizit, dass auch ein Kassensbuch zu führen gewesen wäre. Dementsprechend bestand im Zeitpunkt der Veranlagung ein Untersuchungsnotstand, was das KStA JP – ohne Mahnung – zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechnigte.

5.

5.1.

5.1.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache soll 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. 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 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 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 Rekurrentin nochmals die Möglichkeit zu einer Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag 2016 gab. Die Rekurrentin 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 Rekurrentin berücksichtigt werden können.

6.2.

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).

6.3.

Die Rekurrentin 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 20 % des Umsatzes sowie mehr als die Hälfte der Aufwendungen über das Konto 2120 Privatbezüge/einlagen anstatt über ein Konto Kasse bar abgewickelt.

Mit der Eingabe vom 28./30. August 2021 wurde das Konto Kasse erst im Rekursverfahren neu erstellt. Dieses zeigt bei einem Soll von CHF 320'482.80 und einem Haben von CHF 316'469.50 einen Saldo von CHF 4'013.30. Insgesamt wird mit dem nacherstellten Abschluss (Fassung vom 28. August 2021) ein Reingewinn von CHF 1'108.48 ausgewiesen. Es ist zu prüfen, inwieweit auf diesen Abschluss und die weiteren im Beschwerdeverfahren 3-BB.2021.8 betreffend direkte Bundessteuer 2016 eingereichten Unterlagen abgestellt werden darf bzw. muss.

7.

7.1.

Gemäss § 194 Abs. 2 StG können trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden. Der Beweismittelausschluss bei der Ermessensveranlagung kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen und Beweismittel fahrlässig oder vorsätzlich, d.h. schuldhaft, nicht einreicht. Schuldhaft werden Unterlagen und Beweismittel dann nicht eingereicht, wenn deren Beibringung dem Steuerpflichtigen möglich gewesen wäre (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 7b).

7.2.

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann demnach im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mit neuen Belegen oder Unterlagen erbracht werden, die unter den Beweismittelausschluss fallen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweisen; vgl. auch VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.120], bei dem die Beschwerdeführerin erst im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren Unterlagen einreichte, die das [zur Aufrechnung führende] Einkommensmanko erklärten, vom Verwaltungsgericht aufgrund des Beweismittelausschlusses jedoch nicht berücksichtigt wurden). Nur wenn im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren festgestellt wird, dass die Steuerfaktoren in der (grundsätzlich zulässigen) Ermessensveranlagung betraglich nicht pflichtgemäss festgesetzt wurden, und diese Steuerfakto-

ren erneut ermessensweise festzulegen sind, steht der Beachtung aller relevanten Unterlagen – auch derjenigen, die unter den Beweismittelausschluss fallen – nichts entgegen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweis auf AGVE 1998, S. 243 ff., der einen Sachverhalt betraf, bei dem die ermessensweise Festlegung der Einkünfte unter klar ungenügender Berücksichtigung notwendiger Gewinnungskosten erfolgt war, worauf die neuen Beweismittel zur erneuten ermessensweisen Festsetzung der Gewinnungskosten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren berücksichtigt wurden).

7.3.

Nachdem das KStA JP der Rekurrentin nie einen Beweismittelausschluss angedroht hat, sind die im Verfahren 3-BB.2021.8 betreffend direkte Bundessteuer 2016 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 2016 eingereichten Abschluss abzustellen war (welcher im Übrigen im Vergleich mit dem nacherstellten Abschluss eine 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.

7.4.

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.

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 4'013.30 und auch die belegten Zahlungen an das Betreibungsamt sowie der Auszug aus dem Betreibungsregister, dass die Aufrechnung von CHF 70'000.00 deutlich zu hoch und damit nicht pflichtgemäss ist. Auch der Schluss, F._____ und ein E._____ hätten ausserhalb der Buchhaltung für die Rekurrentin gearbeitet, trifft nicht zu.

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

8.

8.1.

Der steuerbare Reingewinn reduziert sich von CHF 65'438.00 um CHF 43'500.00 (CHF 65'438.00 zuzüglich 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 21'938.00.

8.2.

Das steuerbare Eigenkapital erhöht sich von CHF 154'308.00 um CHF 11'500.00 (Steuerrückstellung auf Aufrechnung alt von CHF 13'000.00 abzüglich Steuerrückstellung auf Aufrechnung neu von CHF 11'500.00) auf CHF 165'808.00. Mit dieser Korrektur ist keine Reformatio in peius verbunden, da sich der Steuerbetrag aufgrund der Reduktion des steuerbaren Gewinnes insgesamt vermindert.

9.

9.1.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Die Partei- und Gerichtskosten können jedoch unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 2 StG).

9.2.

Die Rekurrentin obsiegt mit ihrem gestellten Antrag teilweise. Allerdings wurden mit der Replik im Rekursverfahren 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 Rekurrentin das vorliegende Rekursverfahren durch ihr eigenes Verhalten vor der Vorinstanz verursacht. Demzufolge rechtfertigt es sich, der Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich aufzuerlegen. Parteikostenersatz fällt damit ausser Betracht (VGE vom 16. August 2021 [WBE.2021.135]).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden der steuerbare Reingewinn auf CHF 21'938.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 165'808.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 715.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin 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, 21. September 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner