

3-RV.2022.121

P 120

Urteil vom 25. Juli 2024

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiber Ceni
------------------	---

<u>Rekurrentin</u>	A._____ AG
--------------------	-------------------

vertreten durch Dänzer Steuerberatung, Poststrasse 14, 6300 Zug

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 18. August 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
-------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 8. April 2022 wurde die A._____ AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion Juristische Personen (KStA JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 42'960.00 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 100'000.00 veranlagt. Dabei erfolgte eine Aufrechnung "nicht ordnungsgemäss geführte Kasse" von CHF 70'000.00 zum steuerbaren Reingewinn.

2.

Gegen die Verfügung vom 8. April 2022 liess die A._____ AG mit Schreiben vom 3. Mai 2022 Einsprache erheben. Sie stellte den Antrag, auf die Aufrechnung von CHF 70'000.00 sei zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 18. August 2022 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut und setzte den steuerbaren Reingewinn auf CHF 36'960.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 100'000.00 fest. Dabei wurde eine zusätzliche Steuerrückstellung von CHF 6'000.00 berücksichtigt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 18. August 2022 (Zustellung am 19. August 2022) hat die A._____ AG mit Rekurs vom 15. September 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie liess folgende Anträge stellen:

- "1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 18. August 2022 aufzuheben und
2. es sei festzustellen, dass die Ermessensveranlagung als willkürlich erscheint und der Entscheid damit nicht ist, und
3. es sei der Einsprache-Entscheid an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin."

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 Rekurrentin liess eine Replik erstaten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrentin hat in ihrer Steuererklärung 2017 einen Reinverlust von CHF 27'040.00 deklariert. Zum deklarierten Reingewinn nahm das KStA JP ermessensweise eine Aufrechnung "nicht ordnungsgemäss geführte Kasse" von CHF 70'000.00 vor.

Nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3) ist eingangs zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt hat (Erw. 4). Anschliessend ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren (Erw. 5). Ist dies der Fall, muss geprüft werden, ob das KStA JP sein Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat und ob der Rekurrentin der Unrichtigkeitsnachweis gelungen ist (Erw. 6 und 7). Abschliessend ist zu prüfen, ob die Ermessensveranlagung nichtig ist (Erw. 8).

3.

3.1.

Die Rekurrentin betreibt in Q._____ das Restaurant "B._____". Gemäss Homepage (vgl. www.B._____.ch) bietet das Restaurant F an.

3.2.

3.2.1.

Die Steuererklärung 2017 der Rekurrentin ist am 21. Februar 2019 beim KStA JP eingegangen.

3.2.2.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2021 und 17. September 2021 ersuchte das KStA JP die Rekurrentin um Aktenergänzung. Konkret wurden sämtliche Kontenblätter für die Geschäftsjahre 2017 bis 2019, das vollständige Kassadetail vom 23. Juni 2017 (eigentliche Kassarolle), der Beleg der EStV betreffend Zinsen ab 30. Januar 2011 sowie eine Kopie des Leasingvertrags (Fahrzeug) eingefordert.

Die Rekurrentin liess mit Schreiben vom 9. Februar 2021 und 7. Dezember 2021 Unterlagen einreichen. Statt der Kassarolle wurden die Monatsabrechnungen eingereicht.

3.2.3.

Das KStA JP stellte mit Schreiben vom 5. Januar 2022 der Rekurrentin den Veranlagungsvorschlag 2017 zu. Daraus ging erstmals die Aufrechnung "nicht ordnungsgemäss geführte Kasse" von CHF 70'000.00 hervor.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2022 liess die Rekurrentin dem KStA JP mitteilen, dass aus dem Veranlagungsvorschlag keine Begründung für die Aufrechnung hervorgehe. Da die Umsätze und die Bruttogewinnmarge im Jahr 2017 in etwa gleich wie in den Vorjahren gewesen seien, sei die Aufrechnung nicht nachvollziehbar.

3.2.4.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2022 ersuchte das KStA JP unter Androhung der Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen die Rekurrentin erneut um die Einreichung der "vollständigen Kassende tails vom 23. Juni 2017 (eigentliche Kassarolle)". Zudem wies das KStA JP darauf hin, dass der Bruttogewinn I von Bier (Richtwert 70 %), Wein (Richtwert 64 %) und Spirituosen (Richtwert 73 %) erheblich von Margenvergleichen abweichen.

Die Rekurrentin machte mit Schreiben vom 24. März 2022 geltend, nach einer erneuten Prüfung sei festgestellt worden, dass das KStA JP für die Ermittlung des Bruttogewinnes nicht den Branchenvergleich des entsprechenden Verbandes (E._____) genutzt habe. Eine dem KStA JP bereits vorgelegte Berechnungsart ergebe für das Jahr 2017 lediglich eine Differenz von CHF 1'100.00. Bei einem Gesamtumsatz von CHF 1'300'000.00 sei dies nicht sehr wesentlich.

3.2.5.

Mit Verfügung vom 8. April 2022 wurde die Rekurrentin vom KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 42'960.00 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 100'000.00 veranlagt. Dabei wurde an der Aufrechnung "nicht ordnungsgemäss geführte Kasse" von CHF 70'000.00 festgehalten.

3.3.

3.3.1.

Mit Einsprache machte die Rekurrentin geltend, das KStA JP habe die Aufrechnung nicht begründet. Das KStA JP habe sich in seinem Schreiben vom 16. Februar 2022 auf nicht verifizierte Zahlen (Sollmargen) gestützt. Es seien die Branchenzahlen von E._____ beizuziehen. Ein Vergleich mit diesen Branchenzahlen aus dem Jahre 2012 (E._____ 2012) zeige auf, dass die festgesetzten Margen für Bier (Differenz 17.82 %), Wein (Differenz 2.15 %) und Spirituosen (Differenz 10.55 %) zwar von den Sollmargen abweichen, in absoluten Zahlen (Bier: CHF 3'717.57; Wein CHF 6'509.26; Spirituosen: CHF 1'950.12) ergebe sich daraus jedoch eine Differenz von

lediglich CHF 12'176.95. Eine Aufrechnung von CHF 70'000.00 sei daher nicht nachvollziehbar. Gesamthaft betrachtet ergebe sich sogar lediglich eine Margendifferenz von CHF 1'100.00, was bei einem Gesamtumsatz von CHF 1'300'000.00 unwesentlich sei. Weiter sei zu erwähnen, dass die Margenempfehlung des Verbandes nur im Ganzen gesehen werden könne. Es gebe zwischen den verschiedenen Gastrobetrieben in der Schweiz (und auch im Kanton Aargau) grosse Differenzen. Zudem sei das KStA JP mehrmals darauf aufmerksam gemacht worden, dass unter den Personalkosten die Abzüge für die Verpflegung und Getränke des Personals verbucht worden seien. Unter Berücksichtigung dieser Positionen sei die ganze Margendiskussion obsolet.

3.3.2.

Das KStA JP führte im Einspracheentscheid aus, dass die Rekurrentin gleich wie in den Vorperioden in der Steuerperiode 2017 willentlich und wissentlich keine detaillierten Kassenstreifen eingereicht habe. Dies habe bereits in der Vergangenheit zu entsprechenden Aufrechnungen und Gerichtsverfahren geführt. Zwischenzeitlich habe eine Angleichung der Bruttogewinnmargen für die einzelnen Sparten beobachtet werden können. Demzufolge sei die einzig veränderte Massnahme in der Buchführung also jene, dass die Ergebnisse an die Bruttogewinnmargenberechnung des KStA JP angepasst worden seien. Ganz offensichtlich lägen demnach die vergangenen Schätzungen noch unterhalb der effektiv erzielten Reingewinne, ansonsten längstens eine Änderung des Kassensystems erfolgt wäre. Das stoische Festhalten am herkömmlichen System lasse keinen anderen Schluss zu. Die Schätzung sei unter diesen Umständen mit CHF 70'000.00 pflichtgemäss erfolgt.

3.4.

3.4.1.

Mit Rekurs macht die Rekurrentin geltend, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müsse eine Ermessenseinschätzung auf der Grundlage einer gewissenhaften Beurteilung, die den effektiven Tatsachen und der materiellen Wahrheit so nahe wie möglich komme, erfolgen. Die Steuerbehörde dürfe nicht von Jahr zu Jahr den geschätzten Gewinn systematisch erhöhen, ohne dafür Abklärungen vorgenommen und die Plausibilität dieser Erhöhung geprüft und begründet zu haben. Für die Nichtigkeit einer Ermessensveranlagung sei entscheidend, ob die Steuerbehörde die Situation des Steuerpflichtigen wissentlich und in grobem Ausmass widersprüchlich zu den ihr zur Verfügung stehenden Informationen beurteilt habe und die Veranlagung dadurch als offensichtlich unrichtig und somit als willkürlich erscheine. Offensichtlich unrichtig sei eine Schätzung auch dann, wenn sie sachlich nicht begründbar sei, insbesondere wenn sie erkennbar pönal und/oder fiskalisch motiviert sei und sich dabei auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stütze oder sonst mit den ak-

tenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden könne.

In seinem Schreiben vom 16. Februar 2022 habe das KStA JP nicht ausgeführt, in welchem Ausmass die beschriebenen Abweichungen bestünden. Weiter habe es die Abweichungen weder durch Vergleichszahlen, noch mit Quellenangaben belegt. Die Rekurrentin sei daher nicht in der Lage gewesen, die Angaben des KStA JP auf ihre Richtigkeit zu prüfen. Folglich habe sie auch nicht den Beweis, dass die Aufrechnung von CHF 70'000.00 offensichtlich falsch gewesen sei, antreten können.

Aufgrund der Ausführungen im Einspracheentscheid entstehe der Eindruck, dass die pauschale Aufrechnung von CHF 70'000.00 einen pönalen Charakter aufweise. So habe das KStA JP festgehalten, aufgrund der Tatsache, dass in den vergangenen Jahren zum Teil massive Aufrechnungen vorgenommen werden mussten, erscheine eine pauschale Aufrechnung über CHF 70'000.00 infolge einer nicht ordnungsgemäss geführten Kasse als gerechtfertigt. Mit diesem Passus sei bewiesen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig sei und nicht einer – wie von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geforderten – gewissenhaften Beurteilung entspreche. Bei der pauschalen Aufrechnung handle es sich zweifelsfrei um eine Abstrafung der Rekurrentin und deren Aktionär, da er trotz der Aufrechnungen in den Vorjahren nicht gewillt gewesen sei, ein neues Kassensystem einzuführen.

Gestützt auf die Kennzahlen der C._____ AG (früher D._____ AG) aus den Jahren 2016 (nachfolgend: C._____ 2016) und 2020 (nachfolgend: C._____ 2020) lasse sich erklären, dass eine pauschale Aufrechnung von CHF 70'000.00 in keiner Weise gerechtfertigt sei, weil die effektiven Kennzahlen der Rekurrentin nur sehr gering von den Kennzahlen der C._____ abwichen.

	C._____ 2016	C._____ 2020	Bilanz 2017
Bruttoerfolg I	69 %	69 %	70.5 %
Bruttoerfolg II	23 %	23 %	22.2 %
Betriebsergebnis I	11 %	11 %	9.7 %
Erfolg	-2 %	-1 %	-2.2 %

Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb das KStA JP von einer erheblichen Abweichung spreche, die verwendeten Kennzahlen aber nicht offen lege. Bei der Aufrechnung handle es sich um eine steuerbegründende Tatsache, welche gemäss ständiger Rechtsprechung und Praxis die Steuerbehörde begründen müsse.

3.4.2.

Das KStA JP führt in seiner Vernehmlassung aus, dass für den Margenvergleich als Quellenangabe die D._____ Kennzahlen 2013 (nachfolgend: D._____ 2013) angegeben seien. Diese seien bereits in Rechtsmittelverfahren betreffend Vorperioden beigezogen worden und dementsprechend der Rekurrentin bekannt gewesen.

Im Unterschied zu den C._____ 2016 und C._____ 2020, welche nur noch Umsatzanteile pro Sparte aufzeigten, enthielten die D._____ 2013 Margenkennzahlen pro Umsatzsparte. Diese hätten sich für Bier auf 70 %, für Wein auf 64 % und für Spirituosen auf 73 % belaufen. Die im Jahresabschluss 2017 ausgewiesene Bruttogewinnmarge habe für Bier 50.875 %, für Wein 56.147 % und für Spirituosen 60.748 % betragen. Der fehlende Umsatz betrage somit für die Sparte Bier CHF 23'280.00, für die Sparte Wein CHF 37'700.00 und für die Sparte Spirituosen CHF 8'400.00. Zusammen ergebe dies ein rechnerisches Umsatzmanko für die Steuerperiode 2017 von CHF 69'400.00 (gerundet CHF 70'000.00). Auf eine Aufrechnung einer zusätzlichen 10 %-ige Schätzungsschwankung sei für die Steuerperiode 2017 verzichtet bzw. diese vergessen worden. Im Einspracheentscheid sei auf die vergangenen Verfahren hingewiesen worden. Die entsprechende Margenberechnung für die Sparten Bier, Wein und Spirituosen für das Steuerjahr 2017 lasse sich mittels einfacher Dreisatzrechnung nachvollziehen.

Alternativ hätte sich als brauchbarer Anknüpfungspunkt der Raumaufwand angeboten. Dieser betrage gemäss D._____ 2013 für ein Spezialitäten-Restaurant 8.5 % bis 10 %, gemäss C._____ 2016 9 % und gemäss C._____ 2020 9.5 %. Dies hätte eine Aufrechnung von CHF 321'708.00 (9.5 %) zur Folge haben müssen.

Von einem pönalen Charakter könne keine Rede sein. Die Ermessensbetätigung sei vor dem Hintergrund, dass sich die Steuerpflichtige seit Jahren über ihre Einkommensverhältnisse ausschweige, pflichtgemäss erfolgt.

Eine Kontrollrechnung mit C._____ 2020 ergebe, dass erhebliche Abweichungen zur Umsatzstruktur bestünden. Für Bier weise die Jahresrechnung 2017 einen Umsatzanteil von 2.8 % (Sollwert 6.5 %), für Kaffee 2.8 % (Sollwert 7.8 %) und für Spirituosen 1.4 % (Sollwert 2.2 %) auf.

In den Ausführungen im Rekurs habe die Rekurrentin Bruttogewinnmargen für ein traditionelles Restaurant zitiert. Beim von der Rekurrentin geführten Restaurant handle es sich jedoch um ein italienisches Restaurant/Pizzeria. Es seien somit die Zahlen für Spezialitäten-Restaurants heranzuziehen. Die C._____ 2020 würden die Jahre bis 2018 berücksichtigen und seien demzufolge für das Jahr 2017 am ehesten vergleichbar. Die Bilanzwerte der Rekurrentin würden sich – anders als die Rekurrentin behauptet – von

den Zielwerten gemäss C._____ 2020 erheblich abheben. So sähen die C._____ 2020 als Zielwerte für den Bruttogewinn I 72 %, für den Bruttogewinn II 28 %, für das Betriebsergebnis I 17 %, für den Erfolg 1 % (recte: 3 %) und für den Mietzins 9.5 % vor. Die Rekurrentin hingegen weise in ihrer Jahresrechnung 2017 einen Bruttogewinn I von 70.5 %, einen Bruttogewinn II von 22.2 %, ein Betriebsergebnis I von 9.7 % (korrekt 10.5 %), einen Jahresverlust von 2.2 % sowie einen Mietzins von 11.9 % aus. Daraus ergäben sich Abweichungen von CHF 66'422.00 (Bruttogewinn I), von CHF 99'656.00 (Bruttogewinn II), von CHF 81'512.00 (Betriebsergebnis I), von CHF 64'276.00 (Erfolg) und von CHF 321'708.00 (Raumaufwand). Es könne folglich keine Rede davon sein, dass die in der Jahresrechnung 2017 ausgewiesenen Zahlen nur sehr gering von den Zielwerten der C._____ 2020 abweichen. Die Berechnung des KStA JP sei aufgrund der D._____ 2013 erfolgt. Die Aufrechnung von CHF 70'000.00 bewege sich somit am unteren Rande.

Betreffend der Beweislast übersehe die Rekurrentin, dass infolge der Ermessensveranlagung der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung der Rekurrentin überwunden worden sei.

3.4.3.

Mit Replik hält die Rekurrentin fest, dass das KStA JP erstmals mit Vernehmlassung die Begründung geliefert habe, wie der ermessensweise geschätzte Betrag zustande gekommen sei und auf welchen Fakten diese Berechnung beruhe. Dabei habe die Vorinstanz einzig auf Margenabweichungen bei Bier, Wein und Spirituose abgestellt. Alle anderen Faktoren seien dabei ausser Acht gelassen worden. Es sei unverständlich, weshalb nur der geringere Alkoholkonsum der Gäste dazu führen könne, dass nicht alle konsumierten Getränke korrekt erfasst worden seien. Zu beachten sein, dass sich das Restaurant in der Innenstadt von Q._____ befinde. Die grösste Einnahmenquelle seien daher die Mittagessen für die Mitarbeiter der umliegenden Firmen. Bekanntlich hätten diese Mitarbeiter maximal eine Stunde Zeit, um das Mittagessen im Restaurant einzunehmen. Ebenso bekannt sei, dass sich die Trinkgewohnheiten gerade über die Mittagszeit massiv verändert hätten. So werde nur noch von einer Minderheit ein Glas Wein zum Mittagessen getrunken. Dies im Gegensatz zu Restaurants, welche sich auf dem Land befänden. Bei diesen Restaurants unterscheide sich das Ess- und Trinkverhalten der Kunden über Mittag wesentlich, da sie mehr Zeit hätten bzw. sich mehr Zeit nähmen. Die C._____ 2020 berücksichtige diesen Aspekt nicht, da keine Aufteilung von Restaurants auf dem Land und in den Städten vorgenommen werde.

Der Anknüpfungspunkt "Raumaufwand" sei unbehelflich. Die Mietkosten seien ausgewiesen und vom KStA JP nicht beanstandet worden. Die berechnete Aufrechnung von CHF 321'708.00 könne nicht nachvollzogen werden und es sei unbegreiflich, wie von einem durchschnittlichen Raum-

aufwand auf einen Umsatz geschlossen werden könne und dabei alle anderen Faktoren ausser Acht gelassen würden.

Dass bei der Ermessensveranlagung die C._____ 2016 (recte: D._____ 2013) als Erfahrungszahlen beigezogen worden seien, sei nicht zu beanstanden. Eine 10 %-ige Bandbreite sei jedoch nicht berücksichtigt worden. Sofern Erfahrungszahlen mit den Margen der Buchhaltung und damit mit dem Betriebsergebnis übereinstimmten, bestehe – auch wenn einzelne Faktoren unter den üblichen Margen lägen (wie das bei den Umsätzen von Bier, Wein und Spirituosen der Fall gewesen sei) – kein Grund für eine Ermessenseinschätzung. Auf das gesamte Betriebsergebnis hätten diese Abweichungen keinen Einfluss, da das Gesamtergebnis (Verlust von 2.2 %) mit der C._____ 2016 übereinstimme.

Die Vorinstanz habe die Abweichung der Margen bei Bier, Wein und Spirituosen bemängelt. Sie habe daher eine Ermessenseinschätzung, ohne die korrekt geführte Buchhaltung und ohne die Gewinnmargen des Gesamtbetriebs zu berücksichtigen, vorgenommen. Mit Ausnahme der Kassenbuchführung sei die übrige Buchhaltung von der Vorinstanz nicht bemängelt worden. Bei ihrer ermessensweisen Aufrechnung seien die Gesamtergebnisse und deren Vergleich mit den Erfahrungszahlen nicht miteinbezogen worden. Damit habe die Vorinstanz mit ihrer Vorgehensweise gegen die aktuelle Praxis und Rechtsprechung verstossen.

4.

4.1.

Die Rekurrentin macht unter anderem geltend, dass die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt habe, indem sie die Aufrechnung in Höhe von CHF 70'000.00 nicht begründet habe.

4.2.

4.2.1.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (vgl. WBE. 2010.49) wie folgt geäußert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann."

Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdeklaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30).

4.2.2.

Bei Einspracheentscheiden sind die Anforderungen an eine Begründung höher gesetzt. Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.3.

4.3.1.

Aus der Veranlagungsverfügung geht klar hervor, dass die Aufrechnung in Höhe von CHF 70'000.00 aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Kasse erfolgt ist. Damit hat das KStA JP im Veranlagungsverfahren die Abweichung von der Steuererklärung korrekt bekannt gegeben und ihre Begründungspflicht nicht verletzt.

4.3.2.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2022 (Veranlagungsverfahren) wies die Vorinstanz die Rekurrentin darauf hin, dass der Bruttogewinn I von Bier (Richtwert 70 %), Wein (Richtwert 64 %) und Spirituosen (Richtwert 73 %) erheblich von Margenvergleichen abweiche.

Aus einer internen Notiz, welche gemäss den Akten nicht der Rekurrentin zugestellt wurde, geht hervor, dass das KStA JP als Vergleichszahlen die D._____ 2013 beigezogen hat. Obschon weder im Veranlagungsverfahren, noch im Einspracheverfahren der Beizug der Vergleichszahlen D._____ 2013 explizit erwähnt wurde, muss davon ausgegangen werden, dass diese der Rekurrentin durch die gleichgelagerten Vorverfahren, bei welchen die D._____ 2013 ebenfalls beigezogen wurden, bekannt waren. Dass der Rekurrentin die C._____ Kennzahlen nicht unbekannt sind, zeigen auch ihre Ausführungen im Rekurs, die auf C._____ Kennzahlen verweisen. Folglich hat die Vorinstanz im Einspracheverfahren ihre Begründungspflicht ebenfalls nicht verletzt.

4.3.3.

Es ist festzuhalten, dass die Vorinstanz ihre Begründungspflicht nicht verletzt hat.

5.

5.1.

5.1.1.

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 pflichtgemäsem 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.

5.1.2.

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 abzu-

sprechen. 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]).

5.1.3.

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).

5.2.

Im Einspracheverfahren wurde von der Rekurrentin noch bestritten, dass das Kassenbuch nicht ordnungsgemäss geführt wurde. Im Rekursverfahren hingegen wurde zu Recht akzeptiert (vgl. Rekurs, B., Rz. 14), dass das Kassenbuch mangelhaft war (vgl. zur Ordnungsmässigkeit der Kassenbuchführung: SGE vom 25. Mai 2022 [3-RV.2021.200], SGE vom 18. November 2021 [3-RV.2019.143]). Das KStA hat deshalb zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

6.

6.1.

6.1.1.

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 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 Steuer-

pflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f. mit Hinweisen).

6.1.2.

Bei der Ermessenskontrolle durch die Steuerjustiz ist Zurückhaltung geboten, und es ist nur dann einzugreifen, wenn erhebliche Tatsachen für eine andere als die angefochtene Veranlagung sprechen. Eine Aufhebung der Ermessensveranlagung kommt nur in Frage, wenn sie geradezu unmöglich erscheint und damit willkürlich ist (vgl. RGE vom 21. August 2008, bestätigt durch VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008. 304] und Urteil des Bundesgerichtes vom 4. Dezember 2009 [2C_452/ 2009]).

6.2.

Das KStA JP hat die Aufrechnung gestützt auf einen Branchenvergleich der Bruttogewinne der einzelnen Sparten für Wein, Bier und Spirituosen berechnet. Zum Vergleich wurden die D. _____ 2013 herangezogen. Gemäss Berechnung des KStA JP ergeben sich folgende fehlenden Umsätze:

Bier

Branchenvergleich	70.00 %
Ausgewiesene Marge	50.875 %
Materialaufwand	CHF 17'939.55
Umsatzsoll	CHF 59'798.50
Ausgewiesener Umsatz	CHF 36'518.50
Umsatzmanko	CHF 23'280.00

Wein

Branchenvergleich	64.00 %
Ausgewiesene Marge	56.147 %
Materialaufwand	CHF 75'729.93
Umsatzsoll	CHF 210'360.90
Ausgewiesener Umsatz	CHF 172'691.50
Umsatzmanko	CHF 37'669.40

Spirituose

Branchenvergleich	73.00 %
Ausgewiesene Marge	60.748 %
Materialaufwand	CHF 7'254.30
Umsatzsoll	CHF 26'867.80
Ausgewiesener Umsatz	CHF 18'481.50
Umsatzmanko	CHF 8'386.30

Insgesamt resultiert aus dieser Berechnung ein Umsatzmanko von CHF 69'335.70 (gerundet: CHF 70'000.00). Ein Zuschlag von 10 % für "Schätzung und Schwankung" wurde nicht vorgenommen.

6.3.

In Bezug auf die Berechnung der ermessensweisen Aufrechnung hat sich das Spezialverwaltungsgericht im in Rechtskraft erwachsenen SGE vom 23. Juli 2015 (3-RV.2015.26) betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 der Rekurrentin wie folgt geäußert:

"4.4.5.2.

Die Aufrechnung wird regelmässig in Prozenten des Barumsatzes ermittelt. Vorliegend beträgt die Aufrechnungen total CHF 93'000.00 bei einem Barumsatz von rund CHF 1'000'000.00, also etwa 9.3 %. In vergleichbaren Fällen von Restaurants hat das Spezialverwaltungsgericht (damals: Steuerrekursgericht) Aufrechnungen von CHF 57'000.00 bei einem Umsatz von CHF 350'000.00 (also 16.3 %) bzw. von CHF 18'000.00 bei einem Barumsatz von CHF 190'000.00 (also 9.5 %) als begründet bestätigt (RGE vom 11. Oktober 2006 [3-RV.2005. 50421] und RGE vom 11. Oktober 2006 [3-RV.2006.56]). Dies spricht grundsätzlich für die Angemessenheit der vom KStA JP vorgenommenen Aufrechnung.

4.4.5.3.

Weiter ist ein Vergleich der Bruttogewinne mit Vergleichsbetrieben oder anderen Geschäftsjahren denkbar (SGE vom 24. April 2014 [3-RV.2013.191]; RGE vom 21. Februar 2008 [3-RV.2007.19]). Diese Methode hat das KStA JP berücksichtigt. [...]

Zur Berechnung der Margen-Differenz in Schweizer Franken ist pro Sparte ausgehend vom verbuchten Aufwand und des Soll-Bruttogewinnes der Soll-Erlös zu ermitteln. Der Aufrechnungsbedarf besteht dann in der Differenz zwischen dem Soll-Erlös und dem verbuchten Ist-Ertrag. Als Beispiel ist mit einem verbuchten Ertrag von CHF 25'000.00 bei einem verbuchten Aufwand von CHF 12'000.00 und einem Soll-Bruttogewinn von 60 % zu rechnen. Der Aufwand entspricht dann 40 % des Soll-Ertrages. Der Soll-Ertrag in CHF beträgt CHF 30'000.00 (CHF 12'000.00 durch 0.4) und der Aufrechnungsbedarf CHF 5'000.00 (CHF 30'000.00 ./ CHF 25'000.00).

Für die konkrete Berechnung im vorliegenden Verfahren sind wiederum vorab die durchschnittlichen Soll-Bruttogewinne des Restaurants/Pizzeria der Rekurrentin zu ermitteln. Neben den Kennzahlen 2013 der D. _____ kann dabei der Branchenspiegel 2012 der E. _____ berücksichtigt werden, der Kennzahlen des Jahres 2010 enthält. Zudem sind die Bruttogewinne der Rekurrentin in anderen Jahren in die Beurteilung einzubeziehen."

Diese Ausführungen gelten vorliegend unverändert. Insbesondere kann auch für das Jahr 2017 auf den Mittelwert der Kennzahlen der C. _____ 2020 (Basis 2014 - 2018) und der Kennzahlen des Branchenspiegels E. _____ 2019 (Basis 2017) abgestellt werden, unter Beachtung der im Vorjahr ausgewiesenen Ergebnisse der Rekurrentin.

6.4.

6.4.1.

Die Aufrechnung von CHF 70'000.00 entspricht rund 5.3 % des verbuchten Umsatzes von rund CHF 1.3 Mio. Dies spricht klar für die Angemessenheit der vom KStA JP vorgenommenen Aufrechnung.

6.4.2.

Für die einzelnen Sparten ergeben sich für die Bruttogewinne die nachfolgenden Erkenntnisse:

- Beim Bier betragen die Soll-Werte gemäss C._____ 2020 71 % und gemäss E._____ 2019 69.3 %. Der von der Rekurrentin ausgewiesene Bruttogewinn von 50.875 % ist offensichtlich viel zu tief. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrentin selber im Jahr 2016 einen Bruttogewinn auf Bier von 69.8 % ausweist. Es erscheint sachgerecht, von einem Soll-Bruttogewinn von 70 % auszugehen. Bei einem Materialaufwand für Bier von CHF 17'939.55 (30 %) beträgt der Soll-Ertrag rund CHF 59'798.50 (100 %). Beim verbuchten Umsatz für Bier von CHF 36'518.50 ergibt sich ein Aufrechnungsbedarf von rund CHF 23'200.00.
- Beim Wein betragen die Soll-Werte gemäss C._____ 2020 64 % und gemäss E._____ 2019 60.8 %. Der von der Rekurrentin ausgewiesene Bruttogewinn von 56.147 % ist zu tief. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrentin selber im Jahr 2016 einen Bruttogewinn auf Wein von 62.3 % ausweist. Es erscheint sachgerecht, von einem Soll-Bruttogewinn von 62 % auszugehen. Bei einem Materialaufwand für Wein von CHF 75'729.93 (38 %) beträgt der Soll-Ertrag rund CHF 199'289.30 (100 %). Beim verbuchten Umsatz für Wein von CHF 172'691.50 ergibt sich ein Aufrechnungsbedarf von rund CHF 26'600.00.
- Bei den Spirituosen betragen die Soll-Werte gemäss C._____ 2020 78 % und gemäss E._____ 2019 75.7 %. Der von der Rekurrentin ausgewiesene Bruttogewinn von 60.748 % ist viel zu tief. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrentin selber im Jahr 2016 einen Bruttogewinn auf Spirituosen von 79.1 % ausweist. Es erscheint sachgerecht, von einem Soll-Bruttogewinn von 77 % auszugehen. Bei einem Materialaufwand für Spirituosen von CHF 7'254.30 (23 %) beträgt der Soll-Ertrag rund CHF 31'540.40 (100 %). Beim verbuchten Umsatz für Spirituosen von CHF 18'481.50 ergibt sich ein Aufrechnungsbedarf von rund CHF 13'000.00.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorstehenden Berechnungen der Bruttogewinne der einzelnen Sparten Bier, Wein und Spirituosen ein Aufrechnungsbedarf von CHF 62'800.00 (CHF 23'200.00 + CHF 26'600.00 + CHF 13'000.00).

6.4.3.

6.4.3.1.

Nebst dem Vergleich der ausgewiesenen Bruttogewinne der einzelnen Sparten sind zudem auch die Umsatzstruktur, der ausgewiesene Betriebs-

erfolg I und II und der Erfolg mit den C._____ 2020 und E._____ 2019 Kennzahlen zu vergleichen.

6.4.3.2.

Für die einzelnen Sparten ergeben sich betreffend der Umsatzstruktur die nachfolgenden Erkenntnisse:

- Beim Bier betragen die Umsatzsoll-Werte gemäss C._____ 2020 und E._____ 2019 6.5 %. Der von der Rekurrentin ausgewiesene Umsatzanteil von 2.77 % ist viel zu tief. Es erscheint sachgerecht, von einem Umsatzsoll von 6.5 % auszugehen. Bei einem Gesamtumsatz von CHF 1'316'786.10 beträgt das Umsatzsoll für Bier CHF 84'755.10. Beim ausgewiesenen Umsatz von CHF 36'518.50 ergibt sich eine Differenz von rund CHF 48'200.00.
- Beim Wein ist der ausgewiesene Umsatz (13.11 %) höher als die Umsatzsoll-Werte gemäss C._____ 2020 und E._____ 2019 (12.6 %). Daher besteht keine Differenz.
- Bei den Spirituosen betragen die Umsatzsoll-Werte gemäss C._____ 2020 und E._____ 2019 2.6 %. Der von der Rekurrentin ausgewiesene Umsatzanteil von 1.4 % ist viel zu tief. Es erscheint sachgerecht, von einem Umsatzsoll von 2.6 % auszugehen. Bei einem Gesamtumsatz von CHF 1'316'786.10 beträgt das Umsatzsoll für Spirituosen CHF 34'236.45. Beim ausgewiesenen Umsatz von CHF 18'481.50 ergibt sich eine Differenz von rund CHF 15'700.00.
- Beim Kaffee betragen die Umsatzsoll-Werte gemäss C._____ 2020 und E._____ 2019 7.8 %. Der von der Rekurrentin ausgewiesene Umsatzanteil von 2.82 % ist viel zu tief. Es erscheint sachgerecht, von einem Umsatzsoll von 7.8 % auszugehen. Bei einem Gesamtumsatz von CHF 1'316'786.10 beträgt das Umsatzsoll für Kaffee CHF 102'709.30. Beim ausgewiesenen Umsatz von CHF 37'069.80 ergibt sich eine Differenz von rund CHF 65'600.00.

Zusammengefasst zeigt ein Vergleich aufgrund der ausgewiesenen Umsatzstruktur der Rekurrentin mit den C._____ 2020 und E._____ 2019 Kennzahlen eine Differenz von CHF 129'500.00 (CHF 48'200.00 + CHF 15'700.00 + CHF 65'600.00).

6.4.4.

Insgesamt erweist sich die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung von CHF 70'000.00 als angemessen, auch wenn diese leicht höher als der vorstehend ermittelte Aufrechnungsbedarf von CHF 62'800.00 ist. Damit wird insbesondere den Unsicherheiten aufgrund der bei der Rekur-

rentin im Vergleich teilweise stark schwankenden Bruttogewinnen in einzelnen Warensparten Rechnung getragen. Der Vergleich der Umsatzstruktur ergibt eine Differenz von CHF 129'500.00. Weiter ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass weitere Werte wie der Bruttoerfolg I (Abweichung: CHF 66'442.95), Bruttoerfolg II (Abweichung: CHF 99'656.25) sowie der Erfolg (Abweichung: CHF 65'053.20) wesentlich von den C._____ 2020 abweichen. Zudem ist, wie bereits erwähnt, bei der Ermessenskontrolle durch die Steuerjustiz Zurückhaltung geboten und nur dann einzugreifen, wenn erhebliche Tatsachen für eine andere als die angefochtene Veranlagung sprechen. Eine geradezu unmögliche oder willkürliche Ermessensveranlagung ist hier, insbesondere auch angesichts der Ausführungen zur Aufrechnung in Prozenten des Umsatzes (vgl. Erw. 6.4.1), zweifellos nicht gegeben.

6.5.

Die Ermessensausübung durch die Vorinstanz erweist sich damit als pflichtgemäss.

7.

7.1.

7.1.1.

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).

7.1.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Es handelt sich dabei um eine Umkehr der Beweislast (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 31 ff.). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (vgl. AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13; VGE vom 6. März 2009 [WBE.2008.353]). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

7.1.3.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen, etwa indem er die bisher versäumten Mitwirkungshandlungen nachholt; 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 (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18 und 20 mit Hinweisen).

7.2.

Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass mit einer Ermessensveranlagung eine Umkehr der Beweislast einhergeht. Ein vorgängiger Hinweis auf die im Einspracheverfahren eintretende Umkehr der Beweislast gemäss § 193 Abst. 3 StG ist unabdingbar. Mit Schreiben vom 16. Februar 2022 wurde die Rekurrentin auf die Umkehr der Beweislast hingewiesen.

7.3.

Beim von der Rekurrentin betriebenen Restaurant handelt es sich um ein italienisches Restaurant. Es sind folglich – entgegen der Annahme der Rekurrentin – Kennzahlen für Spezialitäten-Restaurants beizuziehen. Die Berücksichtigung weiterer Faktoren wie den Bruttoerfolg I, Bruttoerfolg II und den Erfolg hätte höhere Aufrechnungen zur Folge gehabt. Mit ihren Ausführungen im Einsprache- und Rekursverfahren konnte (und kann) die Rekurrentin die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht nachweisen. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass die Ergebnisse der Sparten Bier, Wein und Spirituosen im Jahr 2017 nicht nur von den durchschnittlichen Branchenergebnissen abweichen, sondern auch erheblich von den Bruttogewinnen der Rekurrentin im Jahr 2016, was bereits für eine ermessensweise Aufrechnung spricht.

7.4.

Der Rekurrentin ist der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht gelungen.

8.

8.1.

Die Rekurrentin lässt zudem die Nichtigkeit der Ermessensveranlagung beantragen.

8.2.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung

(bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

- a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist,
- b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und
- c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016]).

In Bezug auf Ermessensveranlagungen hat das Bundesgericht diese Grundsätze dahingehend konkretisiert, dass von der Nichtigkeit einer solchen erst auszugehen ist, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und "in krasse Willkür" verfällt, mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.3; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3; 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017, Erw. 5.3.3 f.). Handelt es sich dagegen um einen mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

8.3.

Die Rekurrentin macht geltend, die Steuerbehörde dürfe nicht von Jahr zu Jahr den geschätzten Gewinn systematisch erhöhen, ohne dafür Abklärungen vorgenommen und die Plausibilität dieser Erhöhung geprüft und begründet zu haben. Für die Nichtigkeit einer Ermessensveranlagung sei entscheidend, ob die Steuerbehörde die Situation des Steuerpflichtigen wesentlich und in grobem Ausmass widersprüchlich zu den ihr zur Verfügung stehenden Informationen beurteilt habe und die Veranlagung dadurch als offensichtlich unrichtig und somit als willkürlich erscheine.

8.4.

Wie bereits festgestellt, hat die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt. Die Aufrechnung basiert nicht auf einer systematischen Erhöhung, sondern stützt sich auf einen Branchenvergleich der Bruttogewinne der einzelnen Sparten (Bier, Wein und Spirituosen). Es ist nicht festzustellen, dass die Vorinstanz in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Prüfungspflicht verstossen hat und "in krasse Willkür" verfallen ist, mithin die Aufrechnung bewusst und willkürlich zum Nachteil der Rekurrentin bemessen hat. Insbesondere ist hervorzuheben, dass die Rekurrentin durch die Wahrnehmung ihrer Mitwirkungspflichten eine Ermessensveranlagung hätte verhindern können.

8.5.

Es ist festzuhalten, dass keine Nichtigkeit der Ermessensveranlagung vorliegt.

9.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz ihre Begründungspflicht nicht verletzt hat. Weiter erweist sich die Ermessensausübung der Vorinstanz als pflichtgemäss. Der Rekurrentin ist der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht gelungen. Schliesslich liegt keine Nichtigkeit der Ermessensveranlagung vor.

10.

Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens 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 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 765.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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, Obere Vorstadt 37, 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. Juli 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni