KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-RV.2025.137
P 58

Urteil vom 23. April 2026

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richter Lämmli Gerichtsschreiber Fäs
Rekurrentin	***A.*_____**
Gegenstand	**Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 2. Juli 2025** betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020; Revision

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.
Mit Verfügung vom 17. August 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 87'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 104'900.00) veranlagt. Der Veranlagung liegt bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit ein Zuschlag nach Ermessen von CHF 80'000.00 zu Grunde. Die Verfügung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.
Mit Gesuch vom 16. Dezember 2024 ersuchte A._____ um eine revisionsweise Neubeurteilung des Steuerjahres 2020.

3.
Mit Revisionsverfügung vom 6. Mai 2025 ist die Delegation der Steuerkommission Q._____ infolge Fehlens eines Revisionsgrundes auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten.

4.
Gegen die Revisionsverfügung vom 6. Mai 2025 (Zustellung am 15. Mai 2025) erhob A._____ mit Schreiben vom 28. Mai 2025 Einsprache. Die Steuerkommission Q._____ ging von folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

> "Es sei die Revisions[s]verfügung vom 06. Mai 2025 aufzuheben und die Veranlagung vom 17. August 2023 in Revision zu nehmen und der Gewinn zu korrigieren."

5.
Mit Entscheid vom 2. Juli 2025 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

6.
Den Einspracheentscheid vom 2. Juli 2025 (Zustellung am 18. Juli 2025) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 10. August 2025 (Postaufgabe am 13. August 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt den folgenden Antrag:

> "Die Veranlagungen der Jahre 2019 bis 2021 sollen von der Steuerverwaltung neu berechnet werden damit diese der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Dabei soll auf den 'Reingewinn nach Ermessen' für die 'Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit' verzichtet werden und der deklarierte Reingewinn aus dem Restaurantbetrieb soll verwendet werden."

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

7.
Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.
A._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.
Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.
2.1.
Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, es sei revisionsweise eine Veranlagung gemäss den eingereichten Unterlagen, d.h. gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorzunehmen und auf die Aufrechnung "Zuschlag nach Ermessen" von CHF 80'000.00 zu verzichten. Die fehlende Deklaration der Trinkgelder rechtfertige höchstens einen Aufschlag von CHF 5'000.00 – CHF 8'000.00.

2.2.
Die Steuerkommission Q._____ hat eine Revision im beantragten Sinn abgelehnt, weil die geltend gemachten Umstände bei zumutbarer Sorgfalt innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist hätten geltend gemacht werden können. Eine Revision könne ein versäumtes ordentliches Rechtsmittel nicht ersetzen (vgl. Einspracheentscheid).

3.
3.1.
Nach § 201 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn

a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder wenn sie in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
c) ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat.

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person Gründe vorbringt, die sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 201 Abs. 2 StG).

Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides, eingereicht werden (§ 202 Abs. 1 StG). Fristauslösend ist der Moment, in dem die Gesuchstellerin aufgrund der verfügbaren Kenntnisse im Stande ist, den Revisionsantrag mit begründeter Aus-

sicht auf Erfolg geltend zu machen und zu begründen (VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.177]).

3.2.
Die definitive Steuerveranlagung 2020 wurde mit den "Details Steuerveranlagung 2020" am 17. August 2023 verschickt. Diesen kann ohne spezielle Steuerrechtskenntnisse auf den ersten Blick entnommen werden, dass die Steuerkommission Q._____ bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit einen "Zuschlag nach ERMESSEN gem. BP 19.06.23" von CHF 80'000.00 vorgenommen hat. Mit der Eröffnung der definitiven Steuerveranlagung inkl. Details wurde daher die Revisionsfrist ausgelöst. Das Gesuch um Revision vom 16. Dezember 2024 ist somit verspätet. Die Steuerkommission Q._____ ist daher im Ergebnis zu Recht auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten (vgl. VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.177]).

3.3.
Es kommt hinzu, dass die Revision zur Einsprache grundsätzlich subsidiär ist. Die Rekurrentin hätte den im Revisionsverfahren gestellten Antrag bei der ihr zumutbaren Sorgfalt ohne Weiteres mit Einsprache geltend machen können. Eine Revision ist daher gemäss § 201 Abs. 2 StG ausgeschlossen. Eine Revision darf nicht dazu dienen, früher nicht ergriffene ordentliche Rechtsmittel zu ersetzen (SGE vom 27. April 2017 [3-RV.2016.191]).

4.
4.1.
Stattdessen ist der Einwand der Rekurrentin, durch die vorgenommene ermessensweise Aufrechnung von CHF 80'000.00 entspreche die Veranlagung nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, unter dem Titel der Nichtigkeit zu prüfen (vgl. VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.177]).

4.2.
Die steuerpflichtige Person kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Die Anfechtung eines noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Entscheides innerhalb der Rechtsmittelfrist hat Priorität, weshalb fehlerhafte Entscheide praxisgemäss nur nichtig sind, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgrund kommen hauptsächlich die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Frage. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. In anderen Worten erfordert Nichtigkeit einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel.

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. Handelt es sich dagegen um einen mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (VGE vom 23. August 2022 [WBE.2022.83] mit zahlreichen Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

4.3.
Das Kantonale Steueramt, Sektion Natürliche Personen Buchprüfung, hat bei der Rekurrentin eine Buchprüfung durchgeführt. Im gestützt darauf gestellten Antrag an die Veranlagungsbehörde vom 19. Juni 2023 wird zum "Zuschlag nach Ermessen" von CHF 80'000.00 das Folgende festgehalten:

> "Kein Kassabuch, Trinkgelder Inhaberin nicht verbucht,
> Eingeschränkte Prüfbarkeit Buchhaltung, Einkommensmanko von mind. CHF 55'200, nicht beantwortete Aktenergänzung, Privatentnahmen /-einlagen nicht gelistet"

Unter diesen Umständen kann keine Rede davon sein, dass die Steuerbehörden das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der Rekurrentin geschätzt haben. Es liegt daher keine Nichtigkeit vor. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Veranlagungsverfügungen nur im äussersten Ausnahmefall als nichtig zu erklären (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53]).

5.
Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.
Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.

2.
Die Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 500.00 zu bezahlen.

3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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, 23. April 2026

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Fischer	Fäs