

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2018.204 vom 27. Mai 2021**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2021-05-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2018.204](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2018.204)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2018.204 du 27 mai 2021

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2018.204 del 27 maggio 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Mit Verfügung vom 25. Juni 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 133'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen auf CHF 135'000.00 festgesetzt. Unter anderem wurde berücksichtigt, dass im Geschäftsaufwand diverse Kosten enthalten seien, bei denen ein angemessener Privatanteil einzusetzen sei. Bei diversen Auslagen sei darüber hinaus der geschäftliche Zusammenhang nicht nachgewiesen.

### **E. 2**

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2018 erhob A. mit Schreiben vom 25. Juli 2018 Einsprache. Er stellte sinngemäss den Antrag, dass un- verändert auf den mit der Steuererklärung angegebenen Gewinn abzustel- len sei.

### **E. 3**

Am 15. Oktober 2018 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

#### **E. 3.1**

Der Rekurrent ist als Architekt selbständig erwerbend. Mit der Steuererklä- rung 2014 deklarierte er gestützt auf die Jahresrechnung 2014 ein Einkom- men aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 121'750.85. Die Buchhal- tung beruht dabei auf einem an der Besprechung zwischen dem Treuhän- der und dem Rekurrenten einerseits, und der Leiterin des Gemeindesteu- eramtes und der Steuerkommissarin anderseits abgesprochenen Konten- plan (vgl. E-Mail der Leiterin des Gemeindesteueramtes Q. vom

##### **E. 3.2.1**

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2014 das fol- gende: "2014 (Buchhaltung nacherstellt, Kto.details in Ordnern) Konto 6500 Verw.- und Informatikaufwand: Auftr. Anwaltskosten analog VP Konto 6641 Kundenbetreuung: Auftr. 400, Belege enthalten keine Angaben des Zahlenden. Konto 3400: Abgleich mit Bankkonto G. i.O., Darlehen C. AG, 24.2.2014 CHF 5'000 kurzfr. Überbrückungskredit? Per 31.12. noch vorhanden? Kommunikation: Separate Excel-Tabelle für Addition über 2800 privat er- fasste Swisscomrechnungen (Jahre 2012, 2013 und 2014). -> keine Auftr. PA ausreichend erfasst für Jahr. Ermessen 140'000

- 5 - 30.04.2018 ie"

##### **E. 3.2.2**

Gestützt auf diese Feststellungen machte das Gemeindesteuernamt Q. dem Rekurrenten mit Schreiben vom 4. Mai 2018 einen Veranlagungsvorschlag. Dabei wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ("Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung" nach Ermessen) mit CHF 140'000.00 eingesetzt. In der Abweichungsbegründung wurde in allgemeiner Weise ausgeführt, Aufwendungen (insbesondere Prozess- und Anwaltskosten) fehle die geschäftsmässige Begründetheit und beim Geschäftsaufwand seien Privatanteile aufzurechnen. Sodann liege keine klare Trennung zwischen privaten und geschäftlichen Bankkonten vor. Geschäftliche und private Auslagen würden über das gleiche Bankkonto getätigt. Darüber hinaus wurden Ausführungen zu den AHV-Rückstellungen gemacht. In Berücksichtigung der genannten Fakten werde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 140'000.00 eingeschätzt.

### **E. 3.3.1**

Der Treuhänder des Rekurrenten, führte am 23. Mai 2018 mit der Steuerkommissärin ein Telefongespräch (vgl. [interne] "Notizen 24105779"). Er wollte dabei Details zur Höhe der Ermessensveranlagung in Erfahrung bringen. Die Steuerkommissärin erklärte, dass auf die Verhältnisse in der Vorperiode abgestellt worden sei. Der Treuhänder habe eine Stellungnahme mit Belegen zu den Anwaltskosten, der Miete sowie den Autokosten in Aussicht gestellt. Der Treuhänder sei weiter darüber orientiert worden, dass es aufgrund der nicht ordnungsgemässen Buchhaltung so oder so bei einer Ermessensveranlagung bleibe und nur über deren Höhe diskutiert werden könne. Ohne entsprechenden Nachweis könne keine Änderung erfolgen.

### **E. 3.3.2**

Mit E-Mail vom 26. Mai 2018 nahm der Treuhänder dann erstmals zum Veranlagungsvorschlag Stellung. Es wurde ausgeführt: "Frau D. [hat] in den einzelnen Jahren Anmerkungen gemacht, welche ohne Detailinformationen von ihr unmöglich zu kommentieren sind. In den Jahren 2013 und 2014 hat sie ausnahmsweise einen klaren Hinweis zu Buchungen gegeben, bei der die Zuordnung 'privat' oder 'geschäftlich' angezweifelt wird. Dies betrifft Gerichts- und Anwaltskosten, welche auf den Konten 6500 und 6700 verbucht sind."

### **E. 3.3.3**

Mit Schreiben vom 16. Juni 2018 erfolgte – nachdem der Rekurrent und sein Treuhänder die Gemeindeverwaltung am 8. Juni 2018 "besucht" hatten – eine ausführliche Stellungnahme. Sodann wurden Belege zu den Gerichts- und Anwaltskosten eingereicht. An der Besprechung vom 15. Januar

- 6 - 2018 habe der Rekurrent bestätigt, dass private von geschäftlichen Ausgaben sauber getrennt seien. Wenn die Steuerkommissärin dessen ungeachtet private Kosten in den verbuchten Geschäftskosten ohne detaillierte Angabe der Belege vermute (Ausführungen A und B), habe der Rekurrent keine Möglichkeit, dazu detailliert Stellung zu nehmen. Eine Aufrechnung ohne Möglichkeit zur konkreten Stellungnahme sei nicht zulässig. Zu den Wohnkosten führte der Rekurrent aus, in der verbuchten Büromiete seien keine privaten Wohnkosten enthalten. Seit September 2013 habe er seinen Wohnsitz an der X-Strasse in Q., wo er eine 5 ½ Zimmer-Wohnung gemietet habe. Die Nettomiete von CHF 3'400.00 pro Monat und die Nebenkosten von ca. CHF 500.00 pro Monat seien voll und ganz auf dem Konto 2800 verbucht. Zu den Fahrzeugkosten wurde erklärt, die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges sei in der Buchhaltung leider nicht berücksichtigt worden. Neben der

extrem hohen Arbeitsbelastung sei praktisch keine Zeit für private Fahrten mit dem Geschäftswagen geblieben. Ab August 2014 habe er einen Zweitwagen eingelöst. Die Aufwendungen seien auf dem Konto 2800 verbucht worden. In Anwendung der Mehrwertsteuermethode ergebe sich für die Zeit vom Januar bis Juli 2014 bei einem Neuwert des Fahrzeuges (ab April 2012) von CHF 66'660.00 ein aufzurechnender Privatanteil von CHF 3'733.00. Weiter wurde zu den Gerichts- und Anwaltskosten geltend gemacht, diese stünden in einem direkten Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit. Die Verbuchung der Kosten für AHV, IV, EO, ALV und FAK würden ab dem Jahr 2017 auf einem Rückstellungskonto erfasst. Insgesamt sei lediglich die Aufrechnung eines Privatanteils für Fahrzeuge von CHF 3'733.00 gerechtfertigt.

#### **E. 3.4.1**

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2014 das folgende: "Konto 6000 Raumaufwand: Im Konto Raumaufwand sind im Jahr 2014 CHF 2'000 betreffend dem Jahr 2015 sowie zusätzlich CHF 6'275 mit dem Buchungstext Homeoffice erfasst. Miete bis 3-2014 an B. (Büro ZH) Prozesskosten siehe Kommentar § 35 N 19 ff: Prozesskosten, Bussen Schadenersatzleistungen Die Kosten privater Prozesse, die mit dem Bereich der Einkommenserzielung in keinerlei Zusammenhang stehen, können nicht in Abzug gebracht werden. Abzugsfähig sind hingegen Prozesskosten, wenn der Prozess die Erzielung des Einkommens ermöglichen helfen soll (StE 1994 AG B 22.3 Nr. 54; StE 1990 ZH B 27.7 Nr. 8; StE 1984 GE B 22.3 Nr. 2), insbesondere die Kosten von Prozessen um streitige Lohnzahlungen (a. M. noch StR SO 1951, 295). Ziff. 2 reduziert um CHF 5'000 auf 135'000 (Korrektur Miete -keine Aufr. 5'000) aufgrund Brief 16.06.2018 ie"

- 7 -

#### **E. 3.4.2**

Mit der Veranlagung vom 25. Juni 2018 wurde ein Reingewinn nach Ermessen von CHF 135'000.00 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst.

#### **E. 3.4.3**

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2014 das folgende: "Tel. mit Herr E. 28.06.2018: Info über Änderung Veranlagungsvorschläge und Mitteilung Überlegungen. 28.06.2018 ie"

#### **E. 3.4.4**

Mündliche Kontakte zwischen dem Treuhänder und der Steuerkommissarin ergeben sich auch aus der E-Mail des Treuhänders vom 19. Juli 2018: "Anlässlich eines Telefongesprächs mit Frau D. habe ich erfahren, dass ihre Feststellung, dass diverse private Kosten in den Geschäftskosten enthalten sind, darauf beruhen, dass ich für diverse Buchungen mangels Original-Rechnungen sogenannte Eigenbelege aufgrund der Buchungen im Bankkonto erstellt und verbucht haben. Zusätzlich hat sie mich informiert, dass diverse Telefon-Rechnungen als privat betrachtet und nicht geschäftsmässig begründet. Aus den Veranlagungsbegründungen geht teilweise (bei den Gerichts- und Anwaltskosten) hervor, dass die eingereichten Unterlagen nicht schlüssig beweisen, dass diese im Zusammenhang mit Gewinnerzielung angefallen sind, Was die Zahlungen an die Obergerichtskasse S. anbetrifft, möchte Herr A. ebenfalls die notwendigen Unterlagen beschaffen – diese sind nach unserer Abklärung noch bis vor 15 Jahren verfügbar. Herr A. möchte nun, dass ich alle Eigenbelege und auf Original-Rechnungen basierende

Buchungen aufliste und er dann die Originale beschaffen kann (...) Ich arbeite alle auf dem Steueramt vorliegenden Ordner durch erstellt die notwendigen Listen der Bankbuchungen, welche nicht auf Originalbelegen basieren. Dann bestellt Herr A. bei den Lieferanten der Ware oder Dienstleistung die Kopie der Rechnung, welche wir gesammelt ans Steueramt Q. senden" Abschliessend wurde um Verschiebung des Einsprachetermins ersucht. Aus einer Handnotiz der Leiterin Steuern ergibt sich die telefonische Mitteilung, dass die Rechtsmittelfrist nicht verlängert werden könne.

#### **E. 3.5.1**

Mit Schreiben vom 25. Juli 2018 erhob der Rekurrent Einsprache. Er stellte fest, dass der Gewinn gegenüber der Buchhaltung nur noch um CHF 13'300.00 angepasst worden sei (Veranlagungsvorschlag vom 4. Mai 2018: CHF 18'300.00). Im Wesentlichen wurde auf die Begründungen in

- 8 - der Stellungnahme vom 16. Juni 2018 zum Veranlagungsvorschlag verwiesen. Es wurde ausgeführt, die "Informations-Art der Steuerrevisorin erachte ich als unkorrekt – diverse Informationen zu den von ihr pauschal 'festgestellten' privaten Kosten hat mein Buchhalter erst anlässlich von Telefongesprächen erhalten. Mit diesen Informationen war es anschliessend möglich, detailliert dazu Stellung zu nehmen (Beispiel Wohnkosten)."

#### **E. 3.5.2**

Mit Aktenergänzung vom 6. August 2018 und Mahnung vom 7. September 2018 wurde der Nachweis der privat bezahlten Kosten für Fahrzeuge anhand von Belegen und Aufstellungen, der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Gerichts- und Anwaltskosten mit Belegen und ein "Vollständigkeitsnachweis" der G. und der H. verlangt.

#### **E. 3.5.3**

Mit zwei E-Mails vom 5. September 2018 nahm der Treuhänder zur Aktenergänzung Stellung und reichte Unterlagen ein. Zum Nachweis der privat bezahlten Kosten für Fahrzeuge wurde erklärt, dass in denjenigen Jahren, in denen nur ein Fahrzeug vorhanden gewesen sei, sämtliche Kosten in der Buchhaltung ausgewiesen seien. In den Jahren, in denen ein zweites Fahrzeug vorhanden gewesen sei, seien die Kosten für das zweite Fahrzeug auf dem privaten Verrechnungskonto verbucht worden. Die verlangten Belege für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Anwalts- und Gerichtskosten wurden als "Penz von A." bezeichnet. Weiter wurde auf die Mietkosten und deren geschäftliche Nutzung eingegangen. In den in der Buchhaltung enthaltenen Bankkonten sei zwischen privat und geschäftlich aufgeteilt worden.

#### **E. 3.5.4**

Aus der E-Mail des Treuhänders vom 13. September 2018 ergibt sich, dass mit "den Briefen für die erneute Fristerstreckung (bewilligt bis 05.10.2018 [...]) (...) eine Aufstellung mit dem Titel 'Informationen zu den Steuerveranlagungen 2012 bis 2014' mitgeschickt" wurde. Es handelt sich dabei um das Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 7. September 2018 betreffend das Jahr 2014 und um folgende Aufstellung: "2014 Gewinn gemäss eingereichtem Geschäftsabschluss Fr. 121'751.- Privatanteil Auto Fr. 7'900.- Privatanteil Kommunikation Fr. 0.- Privatanteil Miete Fr. 0.- Privatanteil Spesen Fr. 400.- Privatanteil Kto. 6500 Fr. 2'000.- Privatanteil Kto. 6700 Fr. 3'000.- Fr. 135'051.- Nach Ermessen Fr. 135'000.-"

### **E. 3.5.5**

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2018 (zu Unrecht als "Einsprache" bezeichnet) nahm der Rekurrent zu den Aufrechnungen Stellung. Zum Privatanteil Auto wurde in Ergänzung zur Stellungnahme vom 16. Juni 2018 ausgeführt, dass die Steuerkommissarin von der Mehrwertsteuerermethode abgewichen sei und mittels einer nicht offengelegten Berechnung einen wesentlich höheren Privatanteil erfasst habe. Er sei kaum mehr als 4'000 km privat gefahren. Dies ergäbe unter Anwendung der steuerlich üblichen und akzeptierten 70 Rp./km lediglich CHF 2'800.00. Unverändert wurde gestützt auf die Mehrwertsteuerermethode ein Privatanteil von CHF 3'733.00 beantragt. Zum Privatanteil Spesen wurde ausgeführt, im Konto 6641 Kundenbetreuung sei ein Betrag von nur CHF 2'958.20 verbucht. Bei Aufrechnung eines Privatanteils von CHF 500.00 verbleibe lediglich noch ein Aufwand von CHF 2'385.20 (recte: CHF 2'458.20), was für die Baubranche weit unterdurchschnittlich sei. Die auf den Konti 6500 und 6700 verbuchten, jedoch nicht akzeptierten Kosten im Betrag von CHF 5'000.00 stünden im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Architekt. Eine Aufrechnung sei nicht gerechtfertigt. Mit einem zweiten Schreiben vom 5. Oktober 2018 reichte der Rekurrent Vollständigkeitsbescheinigungen der G. und der H. sowie Unterlagen zu den im Jahr 2014 verbuchten Telefonkosten und zu den Anwalts- und Gerichtskosten ein. Zum Nachweis der privat bezahlten Kosten für Fahrzeuge wurde ausgeführt, der Rekurrent habe anlässlich einer gemeinsamen Sitzung mit der Steuerkommissarin, der Leiterin des Gemeindesteueramtes Q. und seinem Treuhänder darüber orientiert, dass er Belege für private Zahlungen nicht oder nur sehr selten aufbewahrt habe. Zahlungen, welche die Kosten für Fahrzeuge betreffen, seien vollständig in der eingereichten Buchhaltung enthalten. Zur geschäftsmässigen Begründetheit der Gerichts- und Anwaltskosten habe er in seiner Einsprache Stellung genommen.

### **E. 3.5.6**

Aus dem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 ergibt sich: "Miete wird überprüft. Einlegerwohnung Fr. 2'000.-/inkl. NK. Nach Juli 2014 gemietet:"

### **E. 3.6**

Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 12. November 2018 teilweise gutgeheissen. Es wurde ausgeführt, dass mit der Steuererklärung zwar eine Erfolgsrechnung eingereicht worden sei. Die Veranlagung habe aber nach Ermessen vorgenommen werden müssen. An der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 seien die wesentlichen Punkte der Einsprache noch-

- 10 - mals diskutiert worden. Dem Einsprecher seien bereits anlässlich der Einsprache in der Vorperiode die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung erläutert worden. Die Buchhaltung sei konsequent nach der vereinnahmten Methode zu führen. Es handle sich nicht um einen bargeldintensiven Betrieb. Ein Kassabuch werde nicht geführt. Analog der Vorperiode seien die Belege der privaten Kosten vernichtet worden. Die privat bezahlten Kosten für Fahrzeug, Telefon, Spesen, usw. könnten somit nicht nachgewiesen werden. Dementsprechend seien angemessene Privatanteile zu verbuchen. Viele der eingereichten Belege seien nacherstellt worden, da der ursprüngliche Beleg nicht mehr vorhanden sei. Die nacherstellten Belege könnten den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Auslagen nicht erbringen. In der Folge wurde dargelegt, wie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 135'000.00 ermittelt wurde (vgl. dazu Tabelle in Erw. 3.5.4.). Der Privatanteil Fahrzeug wurde unverändert nicht nach der

Mehrwertsteu-ermethode berechnet, da die privat bezahlten Fahrzeugkosten und die privat gefahrenen Kilometer nicht nachgewiesen worden seien. Ebenso lägen keine Unterlagen über die gesamte Fahrleistung vor. Sämtliche Kosten seien in der Buchhaltung mit CHF 25'124.00 erfasst. Davon sei ein Privat-anteil von 1/3 mit CHF 8'375.00 auszuschneiden. In Abzug gebracht wurden verbuchte Kosten von CHF 1'387.00. Für Spesen wurden unverändert CHF 400.00 aufgerechnet, da die Belege keine Angaben des Zahlenden enthielten. Auch an der Aufrechnung für Anwalts- und Gerichtskosten wurde festgehalten, da Kosten aus Strafverfahren nicht geschäftsmässig begründet und die Unterlagen lückenhaft seien. Die Höhe der Ermessensveranlagung sei im Einspracheverfahren überprüft worden. Die geschäftsmässige Begründetheit sei mit den eingereichten Unterlagen nicht vollumfänglich nachgewiesen.

### **E. 3.7**

Mit E-Mail vom 17. November 2018 führte der Treuhänder aus, im Jahr 2014 sei das Ergebnis der selbständigen Erwerbstätigkeit entgegen der Darstellung im Einspracheentscheid in Absprache mit den Steuerbehörden mit einem Buchhaltungsprogramm ermittelt worden. Es seien ein Buchungsjournal, eine Bilanz- und Erfolgsrechnung sowie alle Konto-Ausdrücke eingereicht worden. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb im Einspracheentscheid ausgeführt werde, die Buchhaltung sei durch den Vertreter wie in Vorperioden auf Grundlage einer Excel-Tabelle nacherstellt worden.

- 11 -

### **E. 3.8**

Mit Rekurs wird denn auch geltend gemacht, die Buchhaltung sei nicht auf der Basis einer Excel-Tabelle erstellt worden, was sich aus den eingereichten Dokumenten ergebe. Bezüglich Privatanteil Auto wurde an einer Berechnung mit der Mehrwertsteuerermethode festgehalten. Es wurde die Reduktion des Privatanteils auf CHF 6'400.00 verlangt. Weitere Aufrechnungen wurden nicht angefochten.

### **E. 3.9**

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung auf die Begründung im angefochtenen Einspracheentscheid.

### **E. 3.10**

Die Replik wurde von einer zu diesem Zweck neu bevollmächtigten Vertreterin verfasst, wobei grundsätzlich auf den Rekurs, die Einsprache und die Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag verwiesen wurde. Bezüglich Privatanteil Auto wurde mit bisheriger Begründung an einem mit der Mehrwertsteuerermethode berechneten Privatanteil von CHF 6'400.00 festgehalten. Weitere Begründungen wurden nicht abgegeben. 4.

### **E. 4**

Mit Entscheid vom 12. November 2018 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Der Privatanteil an den Fahrzeugkosten wurde von CHF 7'900.00 auf CHF 7'000.00 herabgesetzt und das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 134'000.00 festgesetzt.

### **E. 4.1**

Parteiaussagen und die wesentlichen Feststellungen bei Augenscheinen sind zu protokollieren und – wenn nötig – zu dokumentieren. Es entspricht einem aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleiteten allgemeinen Verfahrensgrundsatz, dass entscheidungsrelevante Tatsachen und Ergebnisse schriftlich festzuhalten sind. Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (§ 197 Abs. 4 StG i.V.m. § 24 Abs. 4 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG] vom 4. Dezember 2007 i.V.m. Art. 176 Abs. 1 und Art. 193 der Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO] vom 19. Dezember 2008; SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.76]).

#### **E. 4.2.1**

Vom Rekurrenten wurde mehrfach auf die Besprechung vom 15. Januar 2018 und die Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 verwiesen.

#### **E. 4.2.2**

Dem Protokoll vom 15. Januar 2018 lässt sich nur das Folgende entnehmen: "- Excel-Sheet 2011 (2015, 2016) wird nachgereicht - Aufrechnung nochmals überprüfen. - Aussage Hr. A.: in den Auslagen hat es keine privaten Auslagen - Umsatz-Abgrenzung nicht notwendig

- 12 - AHV erlaubt" Die Richtigkeit des Protokolls wurde vom Rekurrenten und dem Treuhänder unterschrieben bescheinigt.

#### **E. 4.2.3**

Dem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 kann ausser Formalien nur das folgende entnommen werden: "Differenz StP 2015 geklärt, Vorzeichenfehler in Orangesfeld 'Benzin + Spesen' erkannt. Wird in Beurteilung einfließen. Miete wird überprüft. Einlegerwohnung Fr. 2000.- / inkl. NK Nach Juli 2014 gemietet" Auch hier wurde die Richtigkeit des Protokolls vom Rekurrenten und dem Treuhänder bestätigt.

#### **E. 4.2.4**

Über den vom Rekurrenten erwähnten Besuch auf der Gemeinde vom 8. Juni 2018 bestehen überhaupt keine Aufzeichnungen.

#### **E. 4.2.5**

Beide Protokolle sind, so muss insbesondere aus den E-Mails vom 7. Februar 2018, vom 12. Februar 2018 und vom 17. November 2018 geschlossen werden, unvollständig und geben die Abmachungen zur Buchführung nur unvollständig wieder. Ebenso wurde im angefochtenen Einspracheentscheid festgehalten, an der Einspracheverhandlung seien die wesentlichen Punkte der Einsprache diskutiert worden. Auch davon findet sich nahezu (nur Ausführungen zur Miete) nichts im Protokoll vom 15. Oktober 2018. Die Protokollierungspflicht und damit das rechtliche Gehör wurden insofern verletzt. Daran ändert auch die jeweils unterschriebene Richtigkeit des Protokolls nichts. 5.

#### **E. 5**

Den Einspracheentscheid vom 12. November 2018 (Zustellung am 14. November 2018) hat A. mit Rekurs vom 14. Dezember 2018 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag: Reduktion des Privatanteils Auto auf CHF 6'400.00. Auf die Begründung wird, soweit für

den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **E. 5.1**

In der Veranlagungsverfügung und im Einspracheverfahren wurde immer erwähnt, dass die Veranlagung nach Ermessen vorgenommen worden sei. Dabei wurde die eingereichte Buchhaltung als nicht ordnungsgemäss eingestuft. Die Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde aber durch Aufrechnung von Privatanteilen für Fahrzeug, Kommunikation, Anwalts- und Gerichtskosten sowie eine nicht verbuchte Zahlung zum mit der Buchhaltung ausgewiesenen Gewinn vorgenommen.

### **E. 5.2**

Das Bundesgericht hat zur Ermessensveranlagung in seinem Entscheid vom 29. Januar 2020 (2C\_404/2019) in allgemeiner Weise ausgeführt:

- 13 - "2.2. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. § 191 Abs. 3 StG/AG). Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnotstand besteht, d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden bzw. nicht nachgewiesen werden können (vgl. Urteil 2C\_554/2013 / 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 10 und 11 zu Art. 130 DBG). Entscheidend ist stets, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-StHG], N. 38b zu Art. 46 StHG; siehe zum Ganzen Urteil 2C\_920/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.2).

#### **E. 5.3.1**

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

#### **E. 5.3.2**

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum

schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.). Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzuspochen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom

- 14 - 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C\_657/2008]).

#### **E. 5.4**

Die Steuerkommission Q. stellte – wie im Einspracheentscheid aus- drücklich dargelegt – für die Bemessung des Einkommens aus selbständi- ger Erwerbstätigkeit im Veranlagungsverfahren auf den unkorrigierten "Ge- winn gemäss eingereichtem Geschäftsabschluss" von CHF 121'751.00 ab, rechnete einen "Privatanteil Fahrzeug" von CHF 7'900.00, einen "Privatan- teil Spesen" von CHF 400.00, einen "Privatanteil Konto 6500" von CHF 2'000.00 und einen "Privatanteil Kto. 6700" von CHF 3'000.00 hinzu. Sie rundete das Ergebnis von CHF 135'051.00 um CHF 51.00 auf CHF 135'000.00 ab. Im Einspracheverfahren wurden der Privatanteil Fahr- zeuge auf CHF 7'000.00 und das Einkommen aus selbständiger Erwerbs- tätigkeit auf CHF 134'000.00 herabgesetzt. Auf der Ertragsseite wurde keine Aufrechnung vorgenommen. Ob die Buchhaltung in Bezug auf die Ertragsseite ordnungsgemäss war oder nicht, wurde jedenfalls mit dem Einspracheentscheid nicht mehr im Detail geprüft bzw. begründet. Das kann insofern nicht beanstandet werden, als der Be- trieb des Rekurrenten von der Vorinstanz nicht als bargeldintensiv qualifi- ziert wurde, dementsprechend kein Kassenbuch notwendig war, und die über die Bankkonti vereinnahmten Honorare als Erträge verbucht wurden. Für die Vorinstanz nicht mehr entscheidend war offensichtlich, dass ledig- lich Eigenbelege vorlagen. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstä- tigkeit wurde jedenfalls nicht gestützt auf Erfahrungszahlen oder eine an- dere geeignete Methode ermittelt. Im Ergebnis hat die Vorinstanz mit der Aufrechnung von Privatanteilen zum mit der Buchhaltung ausgewiesenen Gewinn gar keine Ermessensveranla- gung vorgenommen, sondern dem geltend gemachten Aufwand lediglich teilweise die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen. Damit liegt keine Ermessensveranlagung vor, für deren Anfechtung die qualifizierten Anforderungen gelten würden. Eine Überprüfung der Aufrechnungen kann daher unabhängig davon vorgenommen werden.

#### **E. 5.5**

Vorab ist jedoch festzuhalten ist, dass beim von der Steuerkommission ge- wählten Vorgehen keine Abrundung des mit Aufrechnungen ermittelten Einkommens geboten war. Eine angemessene Abrundung kommt bei Ver- mögensvergleichen zum Zuge (AGVE 2001 S. 205).

#### **E. 5.6**

Da im Rekursverfahren einzig noch die Aufrechnung eines Privatanteils Fahrzeuge umstritten ist, wird nachfolgend ausschliesslich darauf einge- gangen.

- 15 - 6.

#### **E. 6**

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

### **E. 6.1**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei interessiert, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist. Entscheidend ist, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweis). Darauf, ob der selbständig Erwerbstätige auch ohne den entsprechenden Aufwand ausgekommen wäre oder ob auch zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können, kommt es nicht an (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 36 StG N 5).

### **E. 6.2**

Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung hört die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines selbständig Erwerbenden dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Kosten zu privaten Zwecken (oder um die Beanspruchung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens zu privaten Zwecken), aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Tilgung von Schulden handelt (§ 41 StG; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (VGE vom

#### **E. 6.3.1**

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C\_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28).

- 16 -

#### **E. 6.3.2**

Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Kann nicht der absolute Beweis erbracht werden, so liegt es im Ermessen der Steuerbehörde, den Abzug entsprechend der Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs (bzw. die Aufrechnung eines Privatanteils) ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung des Privatanteils im Ergebnis steuererhöhend auswirkt. 7.

### **E. 7**

A. hat eine Replik erstatten und am gestellten Antrag festhalten lassen.

### **E. 7.1**

Beim im Veranlagungsverfahren erfassten Mercedes E 320 handelt es sich um ein Privatfahrzeug, was unbestritten geblieben ist.

### **E. 7.2**

In der Buchhaltung wurde in den Aktiven per 31. Dezember 2014 kein Fahrzeug ausgewiesen. Beim verwendeten Fahrzeug handelt es sich um ein Leasingfahrzeug. Die verbuchten Fahrzeugkosten belaufen sich auf insgesamt CHF 23'737.25 ("Konto 6200 Fahrzeugaufwand": CHF 18'897.60; "Konto 6210 Benzin": CHF 4'839.65). Nachfolgend ist der angemessene Privatanteil zu ermitteln.

### **E. 7.3.1**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom

### **E. 7.3.2**

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der EStV kann der Privatanteil an den Autokosten entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden (Hervorhebungen im Original): "5. Privatanteil an den Autokosten Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

- 17 - a) Effektive Ermittlung Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genutzten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen. b) Pauschale Ermittlung Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genutzten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nicht nachgewiesen werden, ist pro Monat 0.8 % des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren." Die Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 lauten wie folgt (Hervorhebungen im Original): "a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten erstmals für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre; für die Geschäftsjahre mit Abschlussstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N1/2001 massgebend. b) Die hiernach angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

### **E. 7.3.3**

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2014 des Kantons Aargau enthält eine Tabelle zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten. Gemäss dieser Tabelle wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgrund des Katalogpreises, der gesamten Fahrleistung im Jahr und einer geschätzten privaten Fahrleistung festgelegt. Die Tabelle beruht auf dem Merkblatt N1/2001 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der EStV und der darin in Ziffer 5. lit. b statuierten pauschalen Ermittlungsmethode des Privatanteils an den Autokosten, die dann zur Anwendung kommt, wenn die in Ziffer 5. lit.

a beschriebene Ermittlung aufgrund der tatsächlichen Kosten nicht möglich ist. Bei dieser pauschalen Methode wird der Privatanteil an den Autokosten wie in der vorerwähnten Tabelle anhand einer Schätzung der privaten Fahrleistung festgelegt. Das Merkblatt N1/2001 wurde für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre Selbständigerwerbender ersetzt durch das Merkblatt N1/2007 (vgl. Vorbemerkungen lit. a zum Merkblatt N1/2007).

#### **E. 7.3.4**

Das (damalige) Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV.2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass bei Selbständigerwerbenden ohne Bordbuch grundsätzlich die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0.8 % des Kaufpreises) zur Ermittlung des

- 18 - Privatanteils an den Fahrzeugkosten Anwendung zu finden hat. Die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2001 der EStV – auf der die Tabelle in der Wegleitung 2014 beruht – ist für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre grundsätzlich nicht mehr anwendbar. Auch wenn – wie bei jeder Pauschalierung – damit gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert in einer Vielzahl von Fällen ein angemessenes Resultat. Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat ist, abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches (effektive Methode), bloss in Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung). Wer vom der Pauschalmethode zugrundeliegenden Erfahrungssatz (nach oben oder nach unten) abweichen will, hat den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Wenn der Privatanteil gemäss der MWSt-Regelung nach Ansicht der Steuerbehörden zu tief ausfällt, hat diese glaubhaft zu machen und anhand von Indizien aufzuzeigen, dass ein Abweichen nach oben gerechtfertigt ist. Nur dann ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Bringt hingegen der Steuerpflichtige vor, der gemäss der MWSt-Regelung bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

#### **E. 7.3.5**

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalmethode grundsätzlich gemäss dem Ansatz von 0.8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat zu berechnen, von dem in zu begründenden Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Wenn davon abgewichen wird, ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen.

#### **E. 7.3.6**

Vorliegend tragen die Rekurrenten die Beweislast für die als Aufwand geltend gemachten Fahrzeugkosten. Die Steuerkommission Q. hat dagegen bei der Berechnung des Privatanteils ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat glaubhaft zu machen und zu begründen.

#### **E. 7.4.1**

Die Steuerkommission Q. rechnete im Einspracheverfahren einen Privatanteil für die Fahrzeugkosten von CHF 7'000.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des

Rekurrenten hinzu, was rund einem Drittel der gesamten verbuchten Fahrzeugkosten von CHF 23'737.25 (Fahrzeugaufwand: CHF 18'897.60; Benzin: CHF 4'839.65) entspricht. Zur - 19 - Begründung wurde ausgeführt, der Rekurrent habe sämtliche Fahrzeugkosten dem Geschäftsaufwand belastet. Berücksichtigt wurden bei der Bemessung des Privatanteils die im Konto 2800 verbuchten CHF 1'387.00 (Belege Nr. 1155, 2017 und 2021). Die Mehrwertsteuerermethode könne nicht angewendet werden. Ohne den vollständigen belegmässigen Nachweis könnten keine weiteren Fahrzeugkosten berücksichtigt werden.

#### **E. 7.4.2**

Es ist nicht ersichtlich, wie die Vorinstanz im Veranlagungsverfahren den Privatanteil ermittelt hat. Insbesondere ist nicht klar, welche Untersuchungsmassnahmen sie getroffen hat (z.B. Einforderung eines Fahrtenbuches, Angabe der gesamten Fahrleistung mit Angabe von privat gefahrenen Kilometern, Leasingvertrag). Abklärungen wurden erst mit der Aufforderung zum Nachweis privat bezahlter Kosten im Einspracheverfahren getroffen. Unter Verweis auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom

#### **E. 7.4.3**

Der Rekurrent macht geltend, bei einem Neuwert des Fahrzeuges von CHF 66'660.00 betrage der Privatanteil CHF 6'400.00. Aufgrund der hohen geschäftlichen Belastung sei ohnehin von einer geringen privaten Fahrleistung auszugehen. Weiter wurde auf ein ab Juli 2014 vorhandenes zweites Fahrzeug verwiesen, dessen Kosten vollumfänglich im Konto 2800 verbucht worden seien.

#### **E. 7.4.4**

Beim Geschäftsfahrzeug handelt es sich um einen Lexus IS 250 Edition, welcher am 19. April 2011 in Verkehr gesetzt wurde. Der Kilometerstand betrug am 30. Oktober 2013 98'205 km (nicht datierte Rechnung der F. AG) und am 14. Mai 2014 105'098 km. Die jährliche Fahrleistung (Umrechnung der Fahrleistung vom 30. Oktober 2013 bis zum 14. Mai 2014 [195 Tage] auf 12 Monate [2014 365 Tage]) belief sich dementsprechend auf 12'902 km, was im Vergleich zu den Vorjahren einer unterdurchschnittlichen Fahrleistung entspricht. Ein Fahrtenbuch besteht nicht, weshalb die effektive Methode zur Festlegung eines Privatanteils ausgeschlossen ist. Der Rekurrent hat zur privaten Fahrleistung mit 4'000 km (Schreiben des Rekurrenten vom 5. Oktober 2018) nur eine approximative Angabe gemacht. Eine überdurchschnittliche private Fahrleistung steht damit aber nicht zur Diskussion. Unter diesen Umständen ist auf die Mehrwertsteuerermethode abzustellen.

- 20 -

#### **E. 7.4.5**

Sodann ist bezüglich des nach der Mehrwertsteuerermethode festzusetzenden Privatanteils auf die von den Steuerbehörden unbestrittenen Angaben des Rekurrenten zum Neuwert des geleasteten Fahrzeuges abzustellen. Zeitraum vom 1. Januar – 31. Dezember 2014  $0.008 \times 12 \times \text{CHF } 66'660.00 - \text{CHF } 6'400.00$

#### **E. 7.5**

Zusammenfassend ist die Aufrechnung des Privatanteils nach der Mehrwertsteuerermethode für ein Fahrzeug auf CHF 6'400.00 festzusetzen. Nicht ausser Acht gelassen werden kann jedoch, dass der verbuchte Benzinverbrauch trotz deutlich tieferer Fahrleistung des Geschäftsfahrzeuges gegenüber dem Vorjahr gestiegen ist. Vor diesem Hintergrund muss,

davon ausgegangen werden, dass mindestens teilweise für das Zweitfahrzeug Benzinbezüge getätigt wurden, die nicht "privat" verbucht wurden. Eine Anpassung ist deshalb notwendig und der von der Vorinstanz aufgerechnete Privatanteil (inklusive "Abrundung" von CHF 51.00, vgl. Erw. 5.5.) mit CHF 7'000.00 zu bestätigen. Der Rekurs ist damit abzuweisen. 8. Abschliessend ist davon auszugehen, dass nicht von einer Betriebsstätte in S. auszugehen ist, zumal der Rekurrent nie eine solche geltend gemacht hat. Dementsprechend ist bezüglich des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit keine Steuerauscheidung vorzunehmen. 9. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten § 189 Abs. 2 StG).

- 21 - Das Gericht erkennt:

### **E. 8**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren von A. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012, 2013, 2015 und 2016 (3-RV.2018.202, 3-RV.2018.203, 3-RV.2018.205 und 3-RV.2018.206) beigezogen.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2. Der Rekurrent macht im Begleitbrief zum Rekurs vom 14. Dezember 2018 geltend, die Jahre 2012 bis 2016 seien durch die Steuerrevisorin (recte: Steuerkommissärin) und die Steuerkommission Q. immer als Einheit behandelt worden. Das sei auch im Rekursverfahren zu berücksichtigen. Er beantragt damit sinngemäss eine Verfahrensvereinigung der Rekursverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2016. Die Steuerkommission Q. hat für die Steuerjahre 2012 bis 2016 je einen separaten Einspracheentscheid gefällt. Deswegen und weil nicht in jeder Steuerperiode der identische Sachverhalt zu beurteilen ist, ist der Antrag um Verfahrensvereinigung abzuweisen. 3.

### **E. 12**

Februar 2018 und Protokoll der Besprechung vom 15. Januar 2018).

### **E. 17**

Dezember 2013 [WBE.2013.304], mit Hinweis; SGE vom 25. Oktober 2018 [3-RV.2018.24]; SGE vom 23. Juli 2015 [3-RV.2015.14]).

### **E. 19**

April 2010 [2C\_807/2009]). Die Merkblätter haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C\_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]).

### **E. 22**

März 2018 (3-RV.2018.9) ist festzustellen, dass im Veranlagungsverfahren nicht ohne jede Untersuchung Privatanteile an Fahrzeugkosten aufgerechnet werden dürfen, ansonsten der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV und auch die Untersuchungspflicht gemäss § 190 Abs. 1 StG verletzt werden. Das gilt auch dann, wenn die Verletzung der Untersuchungspflicht im Einspracheverfahren geheilt wird.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.