

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.150 vom 23. Juni 2022

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2022-06-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2020.150

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.150 du 23 juin 2022

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.150 del 23 giugno 2022

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 15. April 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 186'800.00 veranlagt. Dabei wurde insbesondere der Nebenerwerbsabzug der Ehefrau von CHF 800.00 gestrichen, die Einnahmen aus der Tätigkeit gegen Honorar des Ehemannes für die E. als selbständige Tätigkeit beurteilt und die Abzüge für die Buchhaltungskosten betreffend die Buchhaltung 2015 sowie die definitiven AHV-Beiträge 2014 nicht angerechnet.

E. 2

Gegen die Verfügung vom 15. April 2019 erhob A. mit Schreiben vom

E. 5

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

E. 5.1

Die Steuerkommission Q. vertritt die Auffassung, dass die Geschäftstätigkeit der F. per 1. Januar 2016 eingestellt worden sei, da in der Steuererklärung 2016 keine Einkünfte aus dem vorerwähnten Einzelunternehmen deklariert wurden. Im Rahmen der 2017 neu begonnenen selbständigen Tätigkeit könnten diese Aufwendungen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert werden, da sie keinen kausalen Zusammenhang mit Aufwendungen dieser neuen selbständigen Tätigkeit aufweisen würden und periodenfremd seien.

E. 5.2

Der Rekurrent bringt vor, dass er durch den plötzlichen Tod seines Buchhalters den Überblick verloren habe und folglich für das Jahr 2015 eingeschätzt worden sei. Per 31. Dezember 2015 seien die zusätzlich zu erwartenden Aufwendungen für Buchhaltung und AHV nicht vorhersehbar gewesen. Deshalb hätten hierfür keine Rückstellungen gebildet werden können.

- 6 -

E. 6

A. hat eine Replik erstattet.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15.

Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2. Soweit die Anträge des Rekurrenten die Korrektur des Abzuges von CHF 2'400.00 (Pauschalabzug für die Nebenerwerbstätigkeit der Ehefrau) sowie den zusätzlichen Liegenschaftsunterhalt von CHF 3'745.00 betreffen, ist auf den Rekurs nicht einzutreten, da diese Abzüge bereits mit Einspracheentscheid vom 25. September 2020 gewährt und entsprechend das steuerbare Einkommen reduziert wurden. 3. 3.1. Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 172 StG N 3). 3.2. Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteilassung mit den genannten Folgen. 4. 4.1. Der Rekurrent war seit dem 4. Mai 2004 Inhaber der im Kanton Aargau im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung F.. Am 23. Dezember 2016 wurde diese infolge Geschäftsaufgabe aus dem Handelsregister gelöscht.

- 5 - Im Jahr 2017 war der Rekurrent vom 1. Januar bis 31. Dezember mit einem 100 % Pensum bei der G. AG, S., angestellt. Zudem erbrachte er im Nebenerwerb private IT Dienstleistungen, welche gemessen an den Einkünften einem Pensum von 10 % entsprachen. 4.2. Die Honorarrechnung der H. vom 20. September 2017 für vom 1. Januar 2016 bis 6. April 2017 geleistete Dienstleistungen in der Höhe von CHF 2'916.00 wurde vom Rekurrenten gemäss Vermerk auf der Rechnung am 20. Oktober 2017 bezahlt. Die Rechnung betrifft gemäss Rechnungstext die Buchhaltung 2015. Im Jahr 2015 waren Rückstellungen im Umfang von CHF 1'500.00 für den Buchhaltungsaufwand gebildet worden. Diese im Jahr 2015 verbuchte Rückstellung war als geschäftsmässig begründet anerkannt worden. Der Restbetrag von CHF 1'416.00 wird im Jahr 2017 als Aufwand geltend gemacht. Zudem wurde am 9. Dezember 2016 von der SVA Aargau eine AHV-Forderung in der Höhe von CHF 9'370.35 für die Periode 2014 in Rechnung gestellt. Der Rekurrent beantragt, es seien diese Aufwendungen steuerlich zum Abzug zuzulassen. 4.3. Die Steuerkommission Q. hat die Aufwendungen von insgesamt CHF 12'286.35 nicht zum Abzug zugelassen. Auf die Gründe wird im Folgenden eingegangen. 5.

E. 6.1

Steuerbar sind alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (§ 26 Abs. 1 StG), ebenso alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder

vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 StG).

E. 6.2

Vorliegend ist vorerst zu prüfen, ob der Rekurrent im Jahr 2017 (noch) selbständig erwerbstätig war.

E. 6.3

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung (nach aussen sichtbar) am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Die (steuerrechtliche) Qualifikation einer Erwerbstätigkeit beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls; ausschlaggebend ist stets das Gesamtbild der Tätigkeit. Entscheidend für die Abgrenzung ist das Mass des persönlichen und wirtschaftlichen Freiraumes, das dem Erwerbstitigen bei der Erfüllung seiner Arbeiten zukommt (vgl. SGE vom 20. Februar 2020 [3-RV.2017.180], mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

E. 6.4.1

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie eines Teils der Lehre stellt die Einstellung der aktiven Tätigkeit gewöhnlich noch nicht das Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit dar. Auch die Liquidation der geschäftlichen Vermögenswerte ist eine selbständige Erwerbstätigkeit, die sich unter Umständen über eine lange Zeitdauer erstrecken kann. Die Liquidation erfordert oft einen gewissen Zeitraum, der erst die Ausnützung geschäftlicher Gelegenheiten ermöglicht. Erst mit der letzten Liquidationshandlung, mit welcher in der Regel auch die Wahrnehmbarkeit im Wirtschaftsverkehr endet, wird die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben. Bis zu diesem Zeitpunkt behalten die geschäftlichen Vermögenswerte ihre Qualifikation als Geschäftsvermögen bei.

- 7 - Eine Liquidation kann auch erst Jahre nach Abschluss der selbständigen Erwerbstätigkeit erfolgen (verzögerte Liquidation), so etwa, wenn ein Architekt bei Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit ausdrücklich erklärt, Aktiven des Geschäftsvermögens im Rahmen der Geschäftsliquidation noch veräussern zu wollen, und er dies nach Jahren auch macht. Mit dem Liquidationsbeschluss wird lediglich ein Schwebezustand geschaffen, der selber noch keine Steuerfolgen auslöst. Die Geschäftstätigkeit ist zwar fortan nur noch auf die Verwertung des Geschäftsvermögens gerichtet, deshalb verlieren indes die Vermögenswerte ihre Geschäftsvermögensqualität nicht. Solange keine endgültige Klarheit über die weitere Zweckbestimmung der geschäftlichen Vermögenswerte besteht, bleiben sie Geschäftsvermögen auch nach der Aufgabe der aktiven Erwerbstätigkeit. Auch ein einzelnes Vermögenobjekt kann bis zu seiner Veräusserung oder Verwertung Geschäftsvermögen bleiben, selbst wenn der übrige Geschäftsbetrieb bereits liquidiert ist. Das Vorliegen einer Privatentnahme muss insbesondere dann verneint werden, wenn die Veräusserung in naher Aussicht steht. Eine Überführung ins Privatvermögen kann diesfalls gar nicht stattgefunden haben, da eine Privatentnahme bedingt, dass ein Vermögensgegenstand auf die Dauer privaten Zwecken dienstbar gemacht wird. Aus diesen Gründen bleiben die Angehörigen der freien Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten etc.) auch nach der Aufgabe ihrer aktiven Tätigkeit selbständig erwerbend und zwar bis zur Beendigung des Inkassos der ausstehenden Patienten- bzw. Klientenguthaben (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 14. August 2000 [2P.75/1999] = StR 2000 S. 722, vom 17. Februar 1984 = ASA 53 S. 352 = StR 1985 S. 166

= StE 1985 B 63.13 Nr. 5, vom 28. April 1972 = ASA 41 S. 452; BGE 82 I 175 = ASA 25 S. 303; VGE vom 13. Februar 2020 [WBE.2019.173]; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.271]; VGE vom 12. November 2001 [BE.2000.00311]; RGE vom 24. Mai 2012 [3- RV.2011.156]; RGE vom 23. November 1994 [RV.91.50010]; Pra 2010 Nr. 82; NStP 2008 S. 21; KSGE 2015 Nr. 3; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 57, mit weiteren Hinweisen; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art 18 N 39 f.; von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 31 f.; Luzerner Steuerbuch, Band 2, Weisungen StG; Unternehmenssteuerrecht, § 38 / 80 Nr. 1, Ziff. 1.3.3 [Stand am 1. Januar 2016]).

E. 6.4.2

In der aargauischen Verwaltungs- und Gerichtspraxis kommt der Willensäusserung des Steuerpflichtigen eine grosse Bedeutung zu. Grundsätzlich gilt der Abschluss der Liquidation als Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit. Als Abschlusszeitpunkt gilt jedoch auch der Zeitpunkt, in welchem nach einer eindeutigen Willensäusserung des Steuerpflichtigen eine Überführung von Vermögenswerten aus dem Geschäfts-

- 8 - ins Privatvermögen stattfindet. Die Erklärung für sich allein genügt jedoch noch nicht. Sie muss auch von den Steuerbehörden akzeptiert werden, ansonsten es der Steuerpflichtige in der Hand hätte, einen Überführungszeitpunkt zu bestimmen und das Geschäft trotzdem weiterzuführen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 59).

E. 6.5

Wenngleich die F. ihre aktive Tätigkeit (Erbringen von Dienstleistungen im Informatikumfeld) im Wesentlichen eingestellt hat bzw. am Wirtschaftsverkehr nicht mehr teilzunehmen scheint, ist dies für sich alleine weder ausschlaggebend für den Zeitpunkt der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit der F., noch lässt sich damit (allein) eine nicht mehr gegebene selbständige Erwerbstätigkeit begründen (vgl. hierzu auch ZStP 2019 Nr. 13; ZStP 2011 Nr. 22; StR 2010 S. 314; StR 2008 S.36; ASA 78 S. 317; RGE vom 26. Juni 2008 [3-RV.2007.125]).

E. 6.6

Vorliegend hat die F. bereits im Jahr 2016 keine Einnahmen mehr verzeichnet. Die Beratungstätigkeiten wurden demnach im Jahr 2016 offensichtlich vollständig eingestellt. Als Aufwendungen wurden im Jahr 2016 lediglich AHV-Beiträge von CHF 15'443.00 geltend gemacht. Diese wurden in der Steuerveranlagung 2016 mit der Begründung (Abweichungsbegründung) nicht zum Abzug zugelassen, dass CHF 12'200.00 bereits mit der Steuerveranlagung 2015 angerechnet und CHF 3'243.00 im Geschäftsabschluss 2015 bei den offenen Kreditoren berücksichtigt worden seien. Weiter wurde das Einzelunternehmen per 23. Dezember 2016 infolge Geschäftsaufgabe aus dem Handelsregister des Kantons Aargau gelöscht, was für den Abschluss der Liquidation spricht. Dies indiziert auch die Aussage des Rekurrenten im Rekursverfahren, dass er keine weiteren Rückstellungen habe bilden können, da keine weiteren Aufwendungen vorhersehbar gewesen seien. Folglich war es auch der Wille des Rekurrenten, die Einzelunternehmung F. per 31. Dezember 2015 bzw. spätestens per 23. Dezember 2016 zu liquidieren. Aus den Akten lässt sich zudem entnehmen, dass bereits in der Steuerperiode 2015 von der Geschäftsaufgabe gesprochen wurde (siehe Abweichungsbegründung 2015).

Somit übte der Rekurrent im Jahr 2017 im Rahmen der Einzelunternehmung F. keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr aus. Daraus ergibt sich im Grundsatz, dass keine im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit stehenden Abzüge mehr geltend gemacht werden können.

- 9 -

E. 7.1

Von den Einkünften werden die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abgezogen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG; vgl. ebenso Art. 33 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990 sowie Art. 81 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG] vom 25. Juni 1982).

E. 7.2

Wie festgestellt wurde vom Rekurrenten mit der im Handelsregister gelöschten Einzelunternehmung F. im Jahr 2017 keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt. Folglich kann die AHV-Nachforderung für das Geschäftsjahr 2015 in der Höhe von CHF 9'370.35 nicht zum Abzug zugelassen werden. Zum selben Ergebnis führt der Umstand, dass die AHV-Nachforderung mit Rechnung vom 9. Dezember 2016 gestellt worden war, womit es dem Rekurrenten ohne weiteres möglich gewesen wäre, diese spätestens im Jahr 2016 geltend zu machen. Somit wäre die AHV-Nachforderung auch aufgrund des im Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzips nicht mehr zum Abzug zuzulassen.

E. 7.3

Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

E. 8.1

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden bei den selbständig Erwerbenden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Gewinnungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen. 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. Darauf, ob sich der Aufwand bei zweckmässiger betrieblicher Organisation hätte vermeiden lassen, kommt es nicht an. Vielmehr ist entscheidend, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist. Auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichts lässt sich nur unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ermitteln, welche Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind (VGE vom 25. August 2008 [WBE.2007.17]; RGE vom 15. November 2006; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 5).

- 10 -

E. 8.2

Wie bereits festgehalten, lag im Jahr 2017 keine selbständige Erwerbstätigkeit bezüglich der F. mehr vor. Aus der Rechnung vom 20. September 2017 der H. geht zudem hervor, dass

diese Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Buchhaltung 2015 der F. erbracht wurden. Der direkte ursächliche Zusammenhang zwischen Ertragserzielung und Aufwendung lag damit im Jahr 2017 nicht mehr vor, weshalb der Restbetrag von CHF 1'416.00 vorliegend nicht zum Abzug zuzulassen ist.

E. 8.3

Zusammenfassend ist der Rekurs auch in diesem Punkt abzuweisen.

E. 9.1

Der Rekurrent macht weiter geltend, ihm sei der Pauschalabzug in der Höhe von CHF 2'400.00 für die im Jahr 2017 neu aufgenommene selbständige Nebenerwerbstätigkeit zu gewähren.

E. 9.2

Die Steuerkommission Q. gewährte den Pauschalabzug nicht mit der Begründung, dass dieser steuerrechtlich nur bei unselbständiger Erwerbstätigkeit, sofern die Voraussetzungen dafür gegeben seien, angewandt werden könne.

E. 9.3

Wie bereits oben erwähnt werden gemäss § 36 Abs. 1 StG bei den selbständig Erwerbenden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Gewinnungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Vorliegend hat der Rekurrent nebst den Einnahmen keine Ausgaben im Zusammenhang mit der neu begonnenen Nebenerwerbstätigkeit deklariert. Die Steuerkommission Q. berücksichtigte auf den Einnahmen die geschätzten AHV- Beiträge im Umfang von 10 % und gewährte einen Abzug von CHF 1'600.00. Weitere Abzüge wurden vom Rekurrenten nicht geltend gemacht bzw. belegmässig begründet. Für eine Weiterung der Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) hinaus besteht vorliegend kein Raum, bezieht diese sich ausdrücklich auf unselbstständig Erwerbstätige.

E. 9.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerkommission Q. den Pauschalabzug in der Höhe von CHF 2'400.00 zu Recht nicht gewährt hat. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

- 11 -

E. 10

Im Ergebnis ist der Rekurs vollständig abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 11

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten von den Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG)

- 12 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 545.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: die Rekurrenten das Kantonale Steueramt das Gemeindesteueramt Q. Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert

30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

E. 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]).

- 13 - Aarau, 23. Juni 2022 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Schaffner

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