

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.110 vom 21. März 2024

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2024-03-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.110

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.110 du 21 mars 2024

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.110 del 21 marzo 2024

Erwägungen

E. 4.1

Gemäss § 36 Abs. 2 lit. a StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen zum Abzug zugelassen. Die Abschreibungen sollen den effektiv eingetretenen, periodengerecht abgegrenzten Wertverminderungen entsprechen. Die Feststellung der wirklichen Entwertung eines Vermögensobjektes bereitet jedoch oft erhebliche Schwierigkeiten. Die Veranlagungsbehörde ist normalerweise nicht in der Lage, das Ausmass der effektiven Entwertung jedes einzelnen Aktivums zu überprüfen. Das zulässige Mass der Abschreibung ist daher durch Schätzung zu ermitteln. In der Praxis wird diesbezüglich regelmässig auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in den einschlägigen Merkblättern publizierten Abschreibungssätze abgestellt. Dies garantiert eine Berechnung der Abschreibungen in den einzelnen Branchen nach einheitlichen Sätzen. In diesem Sinn wird die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibungen regelmässig aufgrund pauschaler Abschreibungssätze beurteilt. Der Steuerpflichtige kann zwar auch vom System der Abschreibungssätze abweichen, wenn er glaubhaft machen kann, dies entspreche seiner Unternehmung besser und er damit die geschäftsmässige Begründetheit belegt. Hat er sich jedoch für eine Abschreibungsmethode entschieden, so muss er sich dabei behaften lassen. Ein Methodenwechsel ist nur zulässig, wenn er aus triftigen innerbetrieblichen Gründen erfolgt. Ein einmal gewähltes Abschreibungsverfahren muss in diesem Sinn in der Regel dauernd beibehalten werden und es darf keine

- 8 - steuerplanerisch bedingten Änderungen erfahren (vgl. AGVE 1996 S. 222; VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.4]).

E. 4.2

Auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens kann die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Endwert sofort abgeschrieben werden. Endwert ist der Wert, den der abzuschreibende Gegenstand in dem Zeitpunkt haben wird, in welchem er aus dem Betrieb ausscheidet. Er beträgt in der Regel 20 % des Anlagewertes (§ 20 Abs. 1 StGV; vgl. auch AGVE 2001 S. 409 [mit Hinweisen]). Gegenstände, für welche die Sofortabschreibung beansprucht wird, sind auf einem separaten Konto zu verbuchen, das den Anlagewert und Endwert jedes einzelnen Postens im Detail ausweist. Den Steuerbehörden ist nebst der Bilanz eine Abschreibungstabelle zur Verfügung zu stellen. Steuerpflichtige, welche diese buchmässigen Anforderungen nicht erfüllen, können die Sofortabschreibung nicht geltend machen (§ 20 Abs. 2 StGV). Die Sofortabschreibung kann ausserdem nicht beansprucht werden, sofern auf den fraglichen Gegenständen bereits nach den Normalsätzen abgeschrieben wurde (§ 20 Abs. 3 StGV).

E. 5.1

Eine Abschreibung, und damit auch eine Sofortabschreibung im Sinne von § 20 StGV, ist nur auf Geschäftsvermögen zulässig. Es ist daher vorab die Vermögensqualifikation des Traktors (G) zu prüfen.

E. 5.2.1

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter sind nach der sogenannten Präponderanzmethode entweder voll dem Geschäfts- oder voll dem Privatvermögen zuzurechnen.

E. 5.2.2

Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsbeschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. Massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 133 II 420, Erw. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349, Erw. 4c/aa; Bundesgerichtsurteile vom 24. August 2017 [2C_1037/2016], Erw. 4.2, vom 25. April 2017 [2C_41/2016 und 2C_42/2016] und vom 27. November 2013 [2C_515/2013], Erw. 2.1). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich nach dem

- 9 - Willen der steuerpflichtigen Person. Diese widmet Vermögensgegenstände – etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion – geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. In diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenserklärung (vgl. Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 280 f.).

E. 5.2.3

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die buchmässige Behandlung stellt ein Indiz für die Zuteilung dar, welches nur schwer zu widerlegen ist. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (vgl. Kommentar

zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 18 DBG N 44 ff.). Ein Gegenstand stellt aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion auch dann Geschäftsvermögen dar, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so u.a. auch etwa die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung der steuerpflichtigen Person sein (Bundesgerichtsurteile vom 25. April 2017 [2C_41/2017, 2C_42/2017], Erw. 5.2 und 5.3, und vom 9. Dezember 2016 [2C_308/2016, 2C_309/2016], Erw. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

E. 5.2.4

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes,

- 10 - 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 (vgl. 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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 28).

E. 5.2.5

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

E. 5.3.1

Der Rekurrent führt für seine selbständige Erwerbstätigkeit eine eigene Buchhaltung. Es liegt somit eine Trennung des Privatvermögens und des Geschäftsvermögens vor. Der Traktor wurde im Anschaffungsjahr 2018 in der Buchhaltung aktiviert. Damit hat der Rekurrent grundsätzlich bekundet, den Traktor einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienstbar zu machen. Die buchhalterische Behandlung des Traktors spricht damit klar für Geschäftsvermögen. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern dieser nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die Aufnahme in die Buchhaltung allein vermag jedoch nicht die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen bewirken. Für die definitive Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen ist auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion eines Wirtschaftsgutes abzustellen. Massgebend ist in erster Linie, ob der Ge-

genstand tatsächlich der Erzielung von Gewinn in der selbständigen Erwerbstätigkeit dient.

- 11 -

E. 5.3.2

Gemäss den eingereichten Buchhaltungen wurden mit der Traktorvermietung 2019 CHF 9'700.00, 2020 CHF 16'400.00 und 2021 CHF 18'800.00 an Erträgen generiert. Dem standen Aufwände von CHF 4'687.50 (2020) und CHF 2'777.20 (2021) gegenüber (Der Aufwand für das Geschäftsjahr 2019 lässt sich den Akten nicht entnehmen; gemäss den Angaben des LE KStA betrug der Aufwand für Versicherungen und Reparaturen im Jahr 2019 CHF 3'157.00). Insgesamt resultierten daraus Ertragsüberschüsse von CHF 11'712.50 (2020) und CHF 16'022.80 (2021). Der Vorinstanz ist sodann zuzustimmen, dass die Traktorvermietung im Jahr 2018 mit einem Verlust von CHF 117'600.00 (Sofortabschreibung) startete. Zwar beschränkt sich die Möglichkeit zur Verlustverrechnung auf die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre, soweit diese bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten (§ 39 Abs. 1 StG). Auf der anderen Seite lässt diese Betrachtung die wohl regelmässig längere "Lebensdauer" des Traktors und dessen Restwert nach sieben Jahren – in Beachtung der mit dem Fahrzeug verrichteten Arbeiten – ausser Acht. Weiter ist dazu festzuhalten, dass jede Investition stets ein gewisses Verlustrisiko mit sich bringt. Ob die vom Rekurrenten getätigte Investition sich gelohnt hat oder nicht, wird sich erst in einigen Jahren zeigen. Unabhängig davon ist jedoch bereits jetzt aus den eingereichten Buchhaltungen ersichtlich, dass mit der Traktorvermietung ein Gewinn erzielt werden kann. Daraus ist die Gewinneignung abzuleiten.

E. 5.3.3

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz, kann der vorliegende Sachverhalt nicht mit dem vom Bundesgericht mit Urteil vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019] beurteilten Sachverhalt verglichen werden. Das Bundesgericht hatte in seiner Entscheidung darüber zu befinden, ob die teilweise Verpachtung und teilweise Veräusserung eines Geschäftsvermögens als definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu würdigen ist. Vorliegend ist unbestritten, dass die liegenschaftlichen Werte der Rekurrenten zum Geschäftsvermögen gehören. Sodann war vom Bundesgericht nicht die Zugehörigkeit eines Alternativgutes zum Geschäfts- oder Privatvermögen zu beurteilen. Weiter wird der Traktor auch für den Gartenunterhalt im Landwirtschaftsbetrieb gebraucht. Es ist sodann kein Einsatz des Traktors für private Zwecke ersichtlich. Das spricht nach der Präponderanzmethode der tatsächlich überwiegenden bzw. ausschliesslichen geschäftlichen Nutzung entsprechend für Geschäftsvermögen.

- 12 -

E. 5.4

Insgesamt ist festzuhalten, dass der Traktor überwiegend bzw. ausschliesslich einer selbstständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten dient. Der Traktor ist daher zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten zu rechnen. Die vorgenommene Sofortabschreibung von CHF 117'600.00 entspricht den Voraussetzungen von § 20 StGV. Sie ist daher geschäftsmässig begründet. Die Aufrechnung der Abschreibung von CHF 117'600.00 ist zu streichen.

E. 6

Die Vorinstanz hat den Traktor G mit einem Vermögenssteuerwert von CHF 102'900.00 erfasst. Sie hat dabei die Grundsätze für den "Steuerwert Personenwagen mit 1. Inverkehrsetzung 2018" angewandt. (Veranlagungsdetails vom 19. Februar 2021). Der Buchwert in Berücksichtigung der Sofortabschreibung beträgt CHF 29'400.00. Das satzbestimmende Vermögen ist dementsprechend um CHF 73'500.00 zu reduzieren.

E. 7

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als begründet. Der Rekurs ist gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 981'895.00 um CHF 117'600.00 auf CHF 864'295.00. Das satzbestimmende Vermögen reduziert sich von CHF 6'810'612.00 um CHF 73'500.00 auf CHF 6'737'112.00.

E. 8

Die Steuerkommission F. _____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

E. 9.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

E. 9.2

Sodann ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 3'043.75 (inkl. MWSt). Da lediglich der im Rekursverfahren durch die Vertretung entstandene Aufwand geltend gemacht werden kann, ist die Kostennote zu kürzen. Mit der eingereichten Kostennote werden unter dem Titel "Rekapitulation Leistungsgruppe" Kosten für "Einsprache/Rekurs/Vollmacht/Steuerbehandlung" geltend gemacht. Wie ausgeführt sind Aufwendungen aus dem (unentgeltlichen) Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht zu entschädigen. Dementsprechend ist die geltend gemachte Entschädigung um die geschätzten Aufwendungen für die "Einsprache/Steuerbehandlung"

- 13 - (im Rekursverfahren wurde keine Verhandlung durchgeführt) herabzusetzen. Es wird eine Entschädigung von CHF 1'620.00 (12 Std. à CHF 135.00; inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

- 14 - Das Gericht erkennt: 1. In Gutheissung des Rekurses werden das satzbestimmende Einkommen auf CHF 864'295.00 (davon CHF 100'000.00 Beteiligungsertrag) und das satzbestimmende Vermögen auf CHF 6'737'112.00 festgesetzt. 2. Die Steuerkommission F. _____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen. 3. Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen. 4. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'620.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt F. _____ 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]).

- 15 - Aarau, 21. März 2024 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die
Gerichtsschreiberin: Heuscher Betsche

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