

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.4 vom 25. Januar 2024

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2024-01-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.4

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.4 du 25 janvier 2024

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.4 del 25 gennaio 2024

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 24. November 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 236'090.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 3'352'853.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden folgende Aufrechnungen vorgenommen: "PA Spesen / Kürzung P-Spesen (gem. EE 2013) CHF 4'960 Aufrg. 1/2 Rückstellung Selbstbehalt Haftpflicht CHF 25'000 2xAbo NZZ und 1xAbo AZ CHF 2'000.00 (...) Überhöhte Miete Q._____ (max. 3'600 inkl. NK tol.) CHF 5'400 Aufrg. Jubiläum 25 Jahre (Geschenk Ehefrau Fr. 500 tol.) CHF 2'570.00"

E. 2

Gegen die Verfügung vom 24. November 2020 erhoben A._____ und B._____ mit Eingabe vom 15. Dezember 2020 Einsprache und beantragten, folgende Aufrechnungen zu streichen: Liegenschaftsunterhaltskosten CHF 886.00 Pauschalspesen CHF 4'960.00 Rückstellung Selbsthalt Haftpflicht CHF 25'000.00 Abonnemente NZZ und AZ CHF 2'000.00 Miete CHF 5'400.00 Dienstaltersgeschenk CHF 2'570.00

E. 2.1

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 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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 172 StG N 3).

E. 2.2

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der nur im Namen des Rekurrenten eingereichte Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung mit den genannten Folgen. 3.

E. 3.1

Der Rekurrent ist als selbständiger J tätig, die Rekurrentin erzielt ein unselbständiges Erwerbseinkommen als Mitarbeiterin in der Einzelunternehmung ihres Ehemannes.

E. 3.2

In der Veranlagung vom 24. November 2020 hat die Steuerkommission Q._____ dem Gewinn des Rekurrenten von CHF 88'543.00 diverse Aufrechnungen hinzugerechnet. Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit betragen danach CHF 128'683.00. Gegen diese Aufrechnungen (mit Ausnahme der Spenden) bzw. gegen die Höhe dieser Aufrechnungen richtet sich der Rekurs.

- 5 - 4.

E. 4.1

Die Steuerkommission Q._____ hat im einzelnen folgende Positionen aufgerechnet und wie folgt begründet: - Pauschalspesen: Auf praktisch keinem der Spesenbelege sei ein Kundenname oder Zweck vermerkt. Aus früheren Steuerperioden sei den Rekurrenten jedoch bekannt, dass dies erforderlich sei (vgl. Entscheid zur Steuerperiode 2013). Zudem seien die im Ordner abgelegten Belege nicht alle in der Buchhaltung verbucht worden. Bei einigen Belegen, wie Hotelquittungen oder Kleiderkäufe, sei der private Charakter eindeutig. Es handle sich dementsprechend, zumindest teilweise, um eine Belegsammlung. Die Steuerkommission komme aufgrund der Prüfung der eingereichten Unterlagen zum Schluss, dass die in der Veranlagung gewährten Akquisitions- und Kundenspesen von CHF 2'400.00 genügend seien. Höhere Spesen könnten nicht gewährt werden. - Rückstellung Selbstbehalt Haftpflicht: Für Leistungen aus Haftpflicht, die die steuerpflichtige Person als Folge bereits eingetretener Ereignisse zu erbringen habe, sei eine Rückstellung im Umfang des nicht versicherten Schadens zulässig. Dagegen seien Rückstellungen für Haftpflichtansprüche aus Schäden, die erst in späteren Bemessungsjahren verursacht würden, steuerlich nicht abzugsfähig. Da keine Ereignisse nachgewiesen worden seien, aufgrund derer die Rekurrenten in der Periode 2017 mindestens Leistungen in Höhe des Selbstbehaltes hätten erbringen müssen, sei die Rückstellung nicht mehr geschäftsmässig begründet. Grundsätzlich wäre die Rückstellung in der gesamten Höhe aufzulösen. Wie in der Abweichungsbegründung zur Veranlagung mitgeteilt, werde die Auflösung der Rückstellung auf zwei Jahre, Perioden 2017 und 2018, verteilt. - Abo Neue Zürcher Zeitung (nachfolgend: NZZ) und Aargauer Zeitung (nachfolgend: AZ): Gemäss den Grundsätzen der Weiterbildung von ExpertSuisse, würden insbesondere Besuche bzw. das Halten von internen oder externen Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen, die Prüfungsexpertentätigkeit bei eidg. Prüfungen, das Verfassen von Fachpublikationen und/oder das Mitwirken in Fachgremien (ExpertSuisse oder ausserhalb) angerechnet. Im Konto 4030 Weiterbildungskosten seien weitere Kosten für Fachliteratur beim Cosmos Verlag und der Schweiz. Steuerrevue verbucht. Die Steuerkommission anerkenne die geschäftsmässige Begründung der verbuchten Kosten der Fachliteratur, zähle aber die verbuchten Kosten für die Zeitungsabonnemente AZ und NZZ zu den privaten Lebenshaltungskosten. - Miete: Der Mietanteil entspreche dem geschätzten Eigenmietwert (zuzüglich Nebenkosten). In der Veranlagung sei die zulässige Miete für

- 6 - die geschäftlich genutzten Räume auf CHF 3'600.00 gekürzt worden. Da keine weiteren Unterlagen eingereicht worden seien, werden die geschäftlich genutzten Räume geschätzt. Gemäss gültigem Raumeinheitenblatt seien im 1. Stock mehrere kleine Räume vorhanden. Es würden zwei Räume mit 0.6 und 0.7 Raumeinheiten ausgewählt, da beide Rekurrenten für die Einzelfirma des Rekurrenten tätig seien. Der Eigenmietwert (inkl. Nebenkostenanteil) für diese Räume entspreche aufgerundet CHF 2'300.00. Mit den mit der Veranlagung gewährten CHF 3'600.00 sei die teilweise Nutzung für Archiv, WC,

Parkplatz, etc. ebenfalls abgedeckt. - Dienstaltersgeschenk: Die Rekurrentin erhalte einen Lohn für ihre Tätigkeit in der Einzelfirma des Ehemannes. Der Lohn werde mittels Lohnausweis bescheinigt und in Ziffer 1 der Steuererklärung als Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit der Ehefrau deklariert. Der Lohn der Rekurrentin werde im Konto 4000 Saläre als Aufwand verbucht. Im Konto 4601 seien zusätzlich für "25 Jahre A._____" Kosten von CHF 3'070.00 (= zwölf Blumensträuße von G._____. Blumen: CHF 1'020.00; vier Eintritte der I._____: CHF 300; Armbanduhr für B._____. von H._____: CHF 1'750.00) erfasst. Die geschäftsmässige Begründung der zwölf Blumensträuße und der vier Eintritte werde akzeptiert. Bei der Armbanduhr handle es sich eindeutig um ein Jubiläumsgeschenk für die Rekurrentin, zusätzlich zu ihrem Lohn. Da dieses Geschenk wertmässig grösser als CHF 500.00 sei, müsste auf dem Lohnausweis der gesamte Wert von CHF 1'750.00 deklariert werden. Da dies nicht geschehen sei, werde der Betrag aufgerechnet.

E. 4.2

Die Rekurrenten beantragen, die folgenden Abzüge zu akzeptieren bzw. die folgenden Aufrechnungen zu streichen: - Pauschalspesen: Die geltend gemachten Pauschalspesen von monatlich CHF 500.00 seien durchaus branchenüblich und sollten die kleineren Ausgaben unter CHF 50.00 abdecken. So stehe es in vielen Spesenreglementen, die steuerlich akzeptiert seien. Die Spesenbelege nachträglich mit Namen zu versehen, wäre nicht glaubwürdig. Die verbuchten Belege auf dem Konto 4400 seien geschäftsmässig begründet. Die Behauptung der Veranlagungsbehörde, dass einige Belege für Hotel oder Kleiderkäufe nicht verbucht seien, stimme nicht. Denn diese Privatausgaben seien ganz klar auf das Privatkonto 2080 verbucht worden, sonst wäre beim Bankkonto eine Lücke entstanden. Was ohne Belege behauptet werde, könne ohne Belege verworfen werden. Es sei die Pflicht der Veranlagungsbehörde die Belege mit der Buchhaltung abzustimmen und deren geschäftsmässige Begründetheit zu beurteilen. Dies sei die allererste Aufgabe jedes Prüfers. Nur die Belege anzuschauen und deren Verbuchung nicht zu prüfen, käme einer Pflicht-

- 7 - Verletzung und willkürlicher Veranlagung gleich. Die Aufrechnung von CHF 4'960.00 sei zu streichen. - Rückstellung Selbstbehalt Haftpflicht: Gemäss der Berufshaftpflichtversicherung habe der Rekurrent pro Fall einen Selbstbehalt von CHF 50'000.00. Die Organhaftung erstrecke sich rückwirkend über

E. 5

Mit Entscheid vom 27. Oktober 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen um CHF 3'372.00 auf CHF 232'718.00.

E. 5.1

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 Ein-

- 8 - Kommenserzielung 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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 36 StG N 5).

E. 5.2

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 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]). 6. 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. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

- 9 - 7.

E. 6

Den Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2021 (Zustellung am 18. Dezember 2021) zogen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 4. Januar 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiter. Sie stellen folgenden: "Antrag Ich ersuche Sie, meinen Anträgen zu entsprechen und das steuerbare Einkommen um Fr. 40'110.- zu reduzieren. Gemäss Einsprache-Entscheid Fr. 232'718.- Spesen Fr. 4'960.- Rückstellung Garantie Berufshaftpflicht Fr. 25'000.- Abo. NZZ und AZ Fr. 2'000.- Miete Fr. 5'400.- Dienstaltesgeschenk Fr. 2'750.- Antrag gemäss Rekurs Fr. 192'608.-" Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

E. 7

Das GStA und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

E. 7.1

Im Veranlagungsverfahren gilt die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen

also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]).

E. 7.2

Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

E. 7.3

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 Erw. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.).

- 10 -

E. 7.4

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 ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung im Ergebnis steuererhöhend auswirkt (SGE vom 24. Februar 2022 [3-RV.2019.68], Erw. 2.7.4). 8.

E. 8

A. _____ und B. _____ reichten mit Schreiben vom 23. Februar 2022 weitere Unterlagen ein.

- 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.

E. 8.1

Die von den Rekurrenten geltend gemachten Abzüge wurden teilweise nicht von der Steuerkommission akzeptiert und sind antragsgemäss zu überprüfen.

E. 8.2.1

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.).

E. 8.2.2

In formeller Hinsicht ist bei der Gewinnermittlung insbesondere auch der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg" zu beachten, welcher als oberstes Prinzip einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung bezeichnet wird. Buchungen dürfen danach nur aufgrund von Belegen ausgeführt werden. Gemäss dem Belegprinzip muss bei konventioneller Buchhaltung für jeden Buchungsvorgang ein Beleg vorhanden sein. Die Buchung muss durch ein separat ausgestelltes und sichtbar kontrollierbares Dokument ausgelöst werden. Externe oder Aussenbelege, die aus dem Verkehr mit Geschäftsfreunden und anderen aussenstehenden Personen stammen, sind zu datieren und in der Regel mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen. Ausserdem sind Betrag, Gegenstand und eventuell die Person zu nennen, wel-

- 11 - che den Beleg ausgestellt hat (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.359], mit Hinweisen; SGE vom 18. November 2021 [3-RV.2019.144] Erw. 5.6).

E. 8.2.3

Der Rekurrent hat als selbständig Erwerbender grundsätzlich alle Kosten und den Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit zu belegen (StR 2018 S. 516 = Urteil des Bundesgerichts vom 23. März 2018 [2C_52/2018]). Der Verwendungsnachweis von Spesen setzt nicht nur das Sammeln von Belegen voraus. Vielmehr haben aus den einzelnen Belegen, die einkommenssteuerrechtlich zur Begründung von Berufsauslagen anerkannt werden sollen, überprüfbare Hinweise hervorzugehen, in welchem Zusammenhang der Aufwand angefallen ist. Nur Auslagen, die direkt oder unmittelbar für die Erzielung von Einkommen aufgewendet werden, sind im Sinne von § 36 StG geschäftsmässig begründet. Es kann nicht daran vorbeigesehen werden, dass es nach den Regeln der Beweislastverteilung dem Steuerpflichtigen obliegt, die geschäftsmässige Begründetheit von Auslagen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Quittierte Rechnungen

und Belege ohne Angabe des Zahlenden sind grundsätzlich beweisuuntauglich. Um Missbräuche zu vermeiden, muss auch der unmittelbare organische Zusammenhang zwischen solchen Auslagen und dem Berufseinkommen erstellt sein. Auf konkrete Nachweise kann nur verzichtet werden, soweit sich Gewinnungskosten im Rahmen von Erfahrungswerten halten und dadurch glaubhaft sind (VGE vom 10. März 2008 [WBE. 2007.358]; VGE vom 29. Januar 1992 [1990/294] = AGVE 1992 S. 225; SGE vom 27. Mai 2021 [3-RV.2018.202] Erw. 9.2).

E. 8.2.4

Bei Einladungen von Drittpersonen sind neben dem Datum, dem Ort und Namen des Lokals auch die Namen der anwesenden Personen und der Geschäftszweck der Einladung auf dem Beleg zu vermerken. Wird dieser Belegpflicht von der steuerpflichtigen Person nicht ordnungsgemäss nachgekommen, kann die Veranlagungsbehörde die Höhe der Auslagen ermessensweise festsetzen (StE 2013 B 93.5 Nr. 27 = Urteil des Bundesgerichts vom 16. Juli 2013 [2C_273/2013]).

E. 8.2.5

In der Buchhaltung des Rekurrenten findet sich das Konto 4400 Akquisitions- und Kundenspesen. Dort sind sowohl monatliche "Spesen A._____" von jeweils pauschal CHF 500.00 als auch effektive Spesen ("Restaurant", "Confiserie" usw.) aufgeführt. Wie von der Steuerkommission Q._____ bereits im Einspracheentscheid festgehalten, ist die Kombination von Pauschalspesen und effektiven Spesen nicht möglich. Es kann auf die zutreffenden Ausführungen im Einspracheentscheid verwiesen werden. Auf den Spesenbelegen fehlen grösstenteils die Angaben zu den anwesenden Personen und dem Geschäftszweck der Einladung. Es rechtfertigt sich demgemäss eine ermessensweise Festlegung der "Akquisitions- und Kun-

- 12 - denspesen". Die von der Steuerkommission Q._____ berücksichtigten Kosten von CHF 2'400.00 erscheinen vorliegend angemessen. Die Aufrechnung von CHF 4'960.00 ist zu Recht erfolgt.

E. 8.3.1

Gemäss § 36 Abs. 2 lit. b StG i.V.m. § 21 Abs. 1 StGV gehören Rückstellungen unter anderem zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für im massgeblichen Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, vorgenommen werden, wenn am massgeblichen Bilanzstichtag Verlustrisiken vorhanden sind, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren verbunden sind, oder wenn andere unmittelbar drohende Verlustrisiken bestehen. Mit der Rückstellung wird ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust der laufenden Geschäftsperiode gewinnmindernd angerechnet, obwohl er geldmässig erst in einer späteren Periode verwirklicht wird. Bei Vornahme des Abschlusses ist noch unbekannt, zu welchem Zeitpunkt, in welcher Grösse oder ob überhaupt dereinst ein Verlust oder eine wirkliche Leistungspflicht entsteht. Bilanzmässig sind Rückstellungen Passiven. Sie bilden Schulden der Unternehmung, die am Bilanzstichtag vorhanden sind, aber in ihrem Rechtsbestand oder in ihrer Höhe noch nicht genau feststehen (vgl. Art. 670 Abs. 2 OR). Sie dienen der Zuordnung einer bestimmten Verpflichtung oder eines Verlustrisikos zur Periode ihrer Verursachung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 29 f., mit Hinweisen). Voraussetzung der Rückstellung ist, dass ein Verlust am Bilanzstichtag mit grosser

Wahrscheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig auswirken wird. Gemäss SGE vom 3. Januar 2019 [3-RV. 2019.112] reicht es aus, wenn der Verlust «tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich» verursacht wurde. Ausgangspunkt bildet die Handelsbilanz. Die Veranlagungsbehörde hat nur einzugreifen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellung nicht erfüllt sind oder wenn der Steuerpflichtige das Verlustrisiko offensichtlich überbewertet hat (zum Ganzen: VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 31; SGE vom 26. Januar 2012 [3-RV. 2011.114] Erw. 4.2).

E. 8.3.2

Das Gemeindesteueramtsamt Q._____ hat den Rekurrenten um Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung (Aufzählung und belegmässige Nachweise von allen eingetretenen und pendenten [geschäftlichen] Haftpflichtfällen) ersucht. Der Rekurrent hat keine Nachweise eingereicht. Ein Beleg, dass ein Verlust am Bilanzstichtag mit grosser Wahrscheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig auswirken wird, fehlt. Da ausweislich der Akten keine Ereignisse eingetreten sind, welche eine Haftpflicht auszulösen vermöchten, ist die diesbezügliche

- 13 - Rückstellung nicht als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Die Steuerkommission Q._____ hat – zu Gunsten des Rekurrenten – nicht die vollständige Auflösung der Rückstellung per sofort verlangt, sondern auf zwei Jahre verteilt. Dieses Vorgehen ist zwar nicht konsequent. Da sich das Vorgehen jedoch zu Gunsten der Rekurrenten auswirkt, besteht kein Anlass in das Ermessen der Steuerkommission einzugreifen. Die Aufrechnung von CHF 25'000.00 ist zu Recht erfolgt und der Rekurs auch in diesem Punkt abzuweisen.

E. 8.4.1

Anwendbar ist für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 § 40 Abs. 1 lit. p Ziff. 1 StG in der ab 31. Dezember 2017 gültigen Fassung sowie das Merkblatt "Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten" des KStA (Stand 31. Januar 2016, gültig ab der Steuerperiode 2016). Abzugsfähig sind gemäss § 40 Abs. 1 lit. p Ziff. 1 StG nur die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten sowie Umschulungskosten. Verlangt wird, dass der Lehrgang, für welchen die Aus- und Weiterbildungskosten aufgewendet werden, einer (aktuellen oder zukünftigen) beruflichen Tätigkeit dient. Dies ist dann der Fall, wenn der absolvierte Bildungslehrgang nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem allgemeinen Lauf der Dinge für die berufliche Tätigkeit nützlich ist und die gewonnenen Erkenntnisse somit im konkreten Fall bei der Arbeit angewendet werden können. Es ist unerheblich, ob die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung zu einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit führt. Es spielt auch keine Rolle, ob die Aus- und Weiterbildung im direkten Zusammenhang mit der Erzielung des gegenwärtigen Erwerbseinkommens steht. Die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten berechtigen auch dann zum Abzug, wenn nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung nicht im erlernten Beruf gearbeitet wird. Abzugsberechtigt sind nur diejenigen Kosten, die die steuerpflichtige Person für ihre berufsorientierte Aus- und Weiterbildung bezahlt hat. Nicht abzugsfähig sind Bildungslehrgänge, die der Liebhaberei oder der Selbstfindung dienen, da diese nicht berufsorientiert sind. Berufsorientiert ist ein Bildungslehrgang dann, wenn er zu einer beruflichen Qualifikation führt, auch wenn die steuerpflichtige Person den neuen Beruf nicht tatsächlich ausübt (Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basel 2022, 4. Auflage, Art. 9 StHG N 56j ff.).

E. 8.4.2

Die Abonnemente der AZ und der NZZ dienen der Allgemeinbildung und sind somit den Privatkosten zuzuteilen (vgl. auch VGE vom 24. Dezember 2020 [WBE.2020.199] Erw. 2.2.2.). Im Übrigen hat die Vorinstanz zu Recht festgestellt, dass die vom Rekurrenten verbuchten Kosten für Fachliteratur (Cosmos Verlag und Schweiz. Steuerrevue) geschäftsmässig begründet und somit anzuerkennen, die verbuchten Kosten für die Zeitungsabonne-

- 14 - mente AZ und NZZ jedoch als private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind. Die Aufrechnung von CHF 2'000.00 ist korrekt.

E. 8.5.1

Unter die abzugsfähigen Kosten gemäss § 36 StG können unter anderem die für die Einkommenserzielung notwendigen Raumkosten fallen. Während bei einem unselbständig Erwerbenden ein Arbeitszimmerabzug nur gewährt wird, wenn am Arbeitsort keine zumutbare Möglichkeit besteht, die Berufsarbeit zu erledigen, in der privaten Wohnung für die Berufsarbeiten ein Arbeitszimmer ausgeschieden ist, und dieses Zimmer hauptsächlich und regelmässig für einen wesentlichen Teil der Berufsarbeit benützt wird, genügt es bei den selbständig Erwerbenden, dass die Aufwendungen geschäftsmässig begründet und tatsächlich aufgewendet worden sind. Selbständig Erwerbstätige können sich frei organisieren und selber entscheiden, wo und in wie vielen Räumen sie ihre Arbeit erledigen wollen. Ihre Aufwendungen für Geschäfts- und Büroräumlichkeiten sind unabhängig von ihrer Grösse oder Notwendigkeit voll abzugsberechtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Von diesen allgemeinen Regeln ist auch bezüglich der Abzugsberechtigung eines in der Privatwohnung eingerichteten, geschäftlich genutzten Arbeitszimmers nicht abzuweichen. Ein Abzug bei selbständig Erwerbstätigen ist demzufolge immer dann zuzulassen, wenn erwiesen ist, dass ein Zimmer der Privatwohnung oder zumindest ein Teil davon effektiv geschäftlich genutzt wird. Wenn die Räumlichkeiten zu einem wesentlichen Teil auch privat benützt werden können, kommt nur ein teilweiser Abzug der auf die benützten Räumlichkeiten entfallenden Kosten in Betracht (zum Ganzen: SGE vom 21. Juli 2022 [3-RV.2020.170] Erw. 7.3; RGE vom 22. Dezember 2011 [3 RV.2011.128] mit Hinweisen).

E. 8.5.2

Für die Berechnung des Mietanteils von Geschäftsräumen wird auf das Schätzungsprotokoll gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) abgestellt. Dabei wird der prozentuale Anteil der Raumeinheiten (RE) der geschäftlich genutzten Räume an den gesamten Raumeinheiten des Hauses oder der Wohnung ermittelt. Im selben Verhältnis wird die Eigenmiete oder der Mietzins aufgeteilt (zum Ganzen: SGE vom 20. Juli 2017 [3-RV.2017.43] mit Hinweisen).

E. 8.5.3

Gemäss ständiger Praxis des Spezialverwaltungsgerichts betragen die Nebenkosten eines geschäftlich genutzten Zimmers (Heizung, Reinigung, Strom) CHF 30.00/m² /Jahr (vgl. den ausführlich begründeten AGVE 1992 S. 432; SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2019.196], VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.447]; Bundesgerichtsurteil vom

24. Februar 2015 [2C_552/2014]). Diese Praxis wird indes bei selbständig Erwerbenden nur berücksichtigt, wenn die steuerpflichtige Person für die Nebenkosten eine

- 15 - Pauschale geltend macht. Da zwischen der Höhe der Geschäftsmiete bzw. dem gewerblichen Mietwert und dem Strom-, Wasser- und Heizungsverbrauch für eine geschäftliche Tätigkeit kein direkter Zusammenhang besteht, ist der Privatanteil der Nebenkosten dabei nicht im Verhältnis privater Mietwert/gewerblicher Mietwert, sondern nach Ermessen festzusetzen (RGE vom 17. Februar 2005 [RV.2004.50384]).

E. 8.5.4

Gemäss Angaben des Rekurrenten benötigt er in seiner Liegenschaft ein Arbeitszimmer (Sitzungszimmer, Parkplätze, Archiv für alle Unterlagen) für seine selbständige Erwerbstätigkeit. Trotz Aufforderung des Gemeindesteueramtes Q._____ machte der Rekurrent keine Angaben, wie viele RE sein Arbeitszimmer umfasst, auch bezeichnete er den Raum/die Räume nicht näher und reichte keine weiteren Unterlagen ein. Der Rekurrent gibt an, der Mietwert betrage CHF 7'200.00. Hinzu komme ein Nebenkostenanteil von CHF 1'800.00. Da der Rekurrent keinerlei Angaben zu den geschäftlich genutzten Räumen gemacht hat, sind diese ermessensweise festzulegen. Die von der Vorinstanz bezeichneten Räume (zwei Räume mit 0,6 RE/16,0 m² und 0,7/10,3 m² RE im 1. Stock) erscheinen für die Zwecke der Einzelfirma geeignet. Der Rekurrent hat denn auch nichts gegen diese Auswahl vorgebracht. Das Haus umfasst 9,3 RE. Von diesen 9,3 RE sind im 1. Stock 1,3 RE für Geschäftszwecke ausgeschieden. Damit werden von den insgesamt 9,3 RE der Liegenschaft der Rekurrenten 1,3 RE bzw. 26,3 m² geschäftlich, die übrigen 8 RE privat verwendet. Der ab 2016 gültige Normmietwert beträgt CHF 28'920.00 (CHF 27'028.00 gemäss Berechnung zum Schätzungsprotokoll, erhöht um 7 % in der Gemeinde Q._____ gemäss Anhang zum Dekret über die Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 [SAR 651.140]). Der Normmietwert von CHF 28'920.00 setzt sich aus dem zusätzlichen Mietwerten von CHF 2'100.00 und dem Mietwert für den Wohnraum von CHF 26'820.00 (= CHF 28'920.00 – CHF 2'100.00) zusammen. Für die Bestimmung des Anteils der geschäftlich genutzten Räume gemessen am gesamten Haus ist auf den Anteil Wohnen abzustellen. Der massgebende Eigenmietwert von CHF 17'641.00 entspricht 61 % des totalen Normmietwerts von CHF 28'920.00. Der Eigenmietwert besteht folglich aus dem zusätzlichen Mietwert von CHF 1'281.00 (= CHF 2'100.00 x 0.61 Normmietwert) sowie dem Wohnen von CHF 16'360.00 (= CHF 26'820.00 x 0.61 Normmietwert). Die Liegenschaft der Rekurrenten besteht aus gesamthaft 9,3 RE. Davon werden 1,3 RE geschäftlich genutzt. Dies entspricht 14 % des gesamten Hauses. 14 % des Eigenmietwerts (Anteil Wohnen) von CHF 16'360.00 entsprechen CHF 2'290.00. Hinzu kommt eine anteilmässige Nutzung für Parkplätze, Toiletten und Archiv von CHF 500.00. Dies ergibt einen Anteil am Eigenmietwert für die geschäftlich genutzten Räume von CHF 2'790.00.

- 16 -

E. 8.5.5

Der Rekurrent hat für die Nebenkosten einen Betrag von CHF 1'800.00 geltend gemacht. Dies entspricht 25 % des geltend gemachten Mietwerts von CHF 7'200.00. Gemäss korrekter Berechnung betragen jedoch die Nebenkosten eines geschäftlich genutzten Zimmers (Heizung, Reinigung, Strom) CHF 30.00/m²/Jahr. Im vorliegenden Fall sind somit gerundet CHF 790.00 (CHF 30.00 x 26,3 m² x 1) als Nebenkosten zu berücksichtigen.

E. 8.5.6

Der Abzug für die geschäftlich genutzten Räume von CHF 2'790.00 plus Nebenkosten von CHF 790.00 ergibt schliesslich die geschäftlich, gewinn- mindernd zu berücksichtigenden Mietkosten inklusive Nebenkosten von gerundet CHF 3'580.00. Der Rekurrent hat Kosten inkl. Nebenkosten von CHF 9'000.00 geltend gemacht. Die Steuerkommission Q._____ hat im Einspracheentscheid einen Betrag von CHF 3'600.00 als Geschäftsaufwand anerkannt und CHF 5'400.00 aufgerechnet. Diese Berechnung der geschäftlichen Mietkosten ist angemessen. Die Aufrechnung von CHF 5'400.00 ist zu Recht erfolgt.

E. 8.6.1

Nach § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis mit Ein- schluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikatio- nen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligun- gen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Das Entgelt aus unselbst- ständiger Erwerbstätigkeit umfasst mithin sämtliche geldwerten Vorteile, welche dem Arbeitnehmer in bar, natura oder durch Verrechnung im Zu- sammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet werden, ihren Grund also im Arbeitsverhältnis haben. § 26 StG geht somit vom Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung aus (vgl. Bundesgerichtsentscheid vom 28. April 2008 [2A.103/2007 und 2C_715/2007]). Dabei ist unerheb- lich, ob der Arbeitgeber zu einer Leistung verpflichtet ist oder ob er sie frei- willig erbringt, in welcher Form sie ausgerichtet wird, wie sie bezeichnet ist, ob der Empfänger dafür eine gleichwertige Gegenleistung erbracht hat und ob die Leistung periodisch, unregelmässig wiederkehrend oder einmalig ausgerichtet wird. Ein genügend enger Konnex zur Arbeitstätigkeit reicht für sich alleine aus, damit steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen ist; des- halb ist es unerheblich, ob es sich um eigentlichen Lohn oder um verein- barte oder freiwillige Nebenleistungen des Arbeitgebers handelt. Unerheb- lich ist auch, ob die Tätigkeit als Haupt- oder Nebenerwerb ausgeübt wird. Verwaltungsrats honorare z.B. zählen zum Einkommen aus unselbstständigem Nebenerwerb. Entscheidend ist somit einzig, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil erbringt, der seinen Grund im

- 17 - Arbeitsverhältnis hat (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 10 mit weiteren Hinweisen).

E. 8.6.2

Als Dienstalters und Jubiläumsgeschenke gemäss § 26 Abs. 1 steuerbar sind Entschädigungen, die bei ausserordentlichen Anlässen wie langjäh- rige Anstellung, Dienstjubiläum (RGE vom 30. Dezember 1992, K 2244/ P 416) Firmenjubiläum, Geburtstag des Firmeninhabers usw. ausgerichtet werden. Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke in natura wie z.B. eine Uhr mit Widmung und ein Reisegutschein werden zum Marktwert bewertet und besteuert (§ 6 StGV). Somit sind als Einkommen aus unselbstständiger Er- werbstätigkeit neben sämtlichen Leistungen in bar oder durch Verrechnung auch alle geldwerten Vorteile in natura steuerbar, welche ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 22 und 28, mit weiteren Hinweisen).

E. 8.6.3

Wie vom Rekurrenten selbst ausgeführt, erhielt B._____ die Uhr als Entschädigung für ihre 25-jährige Tätigkeit in der Einzelfirma des Rekur- renten, also als Dienstaltersgeschenk.

Dies stellt einen genügend engen Konnex zur Arbeitstätigkeit dar, und reicht für sich allein aus, um steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen. Entgegen der Begründung der Steuerkommission liegt folglich Einkommen der Ehefrau und Geschäftsaufwand der Einzelfirma vor, was sich neutralisiert. Die Aufrechnung von CHF 1'750.00 ist zu Recht erfolgt. Die weiteren Kosten von CHF 1'000.00 für Blumen und Kundeneinladungen wurden von der Steuerkommission Q._____ bereits im Einspracheentscheid akzeptiert, so dass sich weitere Ausführungen hierzu erübrigen. 9. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 10

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 18 - Das Gericht erkennt:

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