

3-BB.2020.12

P 153

Urteil vom 23. November 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Beschwerde- führerin	A. _____
-------------------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 12. November 2020 betreffend Direkte Bundessteuer 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die direkte Bundessteuer 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 94'164.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem die folgenden Beträge zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet:

Privatanteil Spesen	2'500.00
Privatanteil Auto	600.00
Privatanteil Telefon	200.00
Aufrechnung freiw. Zuwendung	600.00
Aufrechnung übersetzter Mietanteil	4'000.00
Privatanteil GA	300.00

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 15. Oktober 2019 erhob A. mit Schreiben vom 12. November 2019 Einsprache. Sie stellte sinngemäss den Antrag, die Aufrechnungen bezüglich Spesen, Auto, Telefon sowie übersetzter Mietanteil seien zu streichen.

3.

Mit Entscheid vom 12. November 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 89'700.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 12. November 2020 (Zustellung am 18. November 2020) hat A. mit Beschwerde vom 11. Dezember 2020 (Postaufgabe am 12. Dezember 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt folgende Anträge:

"1.1 Antrag

Das Steueramt der Stadt Q. ist zu verpflichten, die Akten dahingehend zu berichtigen, dass mein Geschäft als C. (Beilage 17) bezeichnet wird. Das Steueramt der Stadt Q. stellt mit geeigneten Mitteln sicher, dass die falsche Bezeichnung der Betriebsstätten (D., siehe Beilage 2 und 3 jeweils Seite 3) nicht erneut bei Veranlagungen herangezogen oder in der Korrespondenz verwendet wird.

[...]

2.1. Antrag

Die Einschätzung des steuerbaren Einkommens und die interkantonale Ausscheidung sind so vorzunehmen, dass diese die tatsächlichen Verhältnisse abbilden.

[...]

3.1. Antrag

Folgende Aufrechnungen sind ungerechtfertigt und es sind die tatsächlichen Aufwände zu berücksichtigen:

- **Der Aufwand für Reise- und Repräsentationsspesen ist in vollem Umfang als Aufwand zuzulassen und wie deklariert zu übernehmen.**
- Aufrechnung 2017 Total CHF 600.--, davon Q. CHF --.--.
- Reise- und Repräsentationsspesen werden, wie auch alle anderen Aufwände und Erträge, weiterhin nach effektivem Aufwand und aufgrund von Belegen verbucht.

[...]

4. 1. Antrag

Folgende Aufrechnungen sind ungerechtfertigt und es sind die tatsächlichen Aufwände zu berücksichtigen:

- **Der Privatanteil Auto ist wie deklariert zu übernehmen.**
- Aufrechnung 2017 Total CHF 600.--, davon Q. CHF --.—
- Aufrechnung 2016 Total CHF 600.--, davon Q. CHF 90.—"

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde.

6.

A. hat eine Replik erstattet.

7.

A. hat aufforderungsgemäss ergänzende Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2017. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Vorab ist festzuhalten, dass soweit Antrag Ziff. 4.1. das Steuerjahr 2016 betrifft, im vorliegenden Verfahren nicht darauf einzutreten ist.

3.

3.1.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe die Steuerbehörde mehrmals mündlich und schriftlich darauf aufmerksam gemacht, dass es sich bei ihrem Betrieb um ein C. (Baunebengewerbe) handle und nicht um ein D.. Die Steuerbehörde habe eine Korrektur verweigert. Sie bestehe darauf, dass die Steuerbehörde künftig in der Veranlagung und in der Korrespondenz die korrekte Bezeichnung verwende.

3.2.

Die Steuerkommission Q. führt in der Vernehmlassung vom 7. Januar 2021 dazu aus, dass auf das Begehren nicht einzutreten sei, da sich die falsche Bezeichnung der Einzelunternehmung nicht auf die Steuerfaktoren auswirke. Die Anpassung sei seitens des Steueramtes für die Folgejahre vorgemerkt.

3.3.

Der Adressat einer Verfügung oder eines Entscheides braucht ein Rechtsschutzinteresse, um diese(n) anfechten zu können (§ 42 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 92 StG N 15 ff.). Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels dem Steuerpflichtigen einen praktischen Nutzen bringen kann, d.h. einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für ihn zur Folge hätte (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.74]).

Die Anfechtung einer Verfügung, die den Adressaten nicht belastet, ist unzulässig (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]). An einem Rechtsschutzinteresse mangelt es insbesondere, soweit sich das Begehren nur gegen die Begründung der angefochtenen Verfügung richtet und keine Abänderung der festgesetzten Steuerfaktoren – oder gegebenenfalls der Steuersätze, der Steuerbeträge oder der Dauer der Steuerpflicht – verlangt wird (vgl. VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.245]).

3.4.

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin in der Steuererklärung ihre Tätigkeit als XY angab. Die Steuerkommission Q. bezeichnete in der Veranlagung die Betriebstätte als D.. Selbst wenn die Veranlagung 2017 entsprechend abgeändert würde, würden sich die Steuerfaktoren aber nicht verändern, da trotz falscher Bezeichnung der Fahrzeugaufwand sowie die Reise- und Repräsentationsspesen berücksichtigt wurden, wenn auch nicht in vollem Umfang. Infolge dessen hat die Beschwerdeführerin diesbezüglich kein Rechtsschutzinteresse (vgl. Erw. 3.3.). Auf die Beschwerde ist diesbezüglich zwar nicht einzutreten. Dennoch ist es angezeigt die richtige Bezeichnung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu verwenden.

4.

4.1.

Die Beschwerdeführerin ist selbständig erwerbstätige XY mit Werkstatt in S.. Sie deklarierte für das Jahr 2017 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 104'522.00.

4.2.

Mit vorliegender Beschwerde wurden explizit nur die Aufrechnungen der Repräsentationsspesen von CHF 600.00 sowie des Privatanteils an den Fahrzeugkosten von CHF 1'800.00 angefochten. Die weiteren Aufrechnungen sind demzufolge nicht mehr zu prüfen.

5.

5.1.

5.1.1.

Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG werden bei den selbständig Erwerbenden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten 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 [3-RV.2005.50351]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 36 StG N 5 ff.).

5.1.2.

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 (Art. 34 DBG; RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2005.50351]). 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]).

5.1.3.

Bei der Abgrenzung von Geschäfts- und Privataufwand ist regelmässig eine ermessensweise Festsetzung des Privatanteils erforderlich, so etwa bei den Fahrzeug- oder Telefonkosten. Dabei handelt es sich jedoch um eine Beurteilung der Frage, ob Auslagen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG zu rechnen sind oder zu den privaten Lebenshaltungskosten gemäss Art. 34 lit. a DBG, und nicht um eine Ermessensveranlagung im Sinne von Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG (vgl. VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008.304] bestätigt durch BGE vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]). Daher sind Aufrechnungen von verbuchten Auslagen auch dann ohne vorgängige Mahnung zulässig, wenn die Aufteilung auf Geschäfts- und Privataufwand nach Ermessen erfolgt.

5.1.4.

Bei der Ermessenskontrolle durch die Steuerjustiz ist Zurückhaltung geboten, und es ist nur dann einzugreifen, wenn erhebliche Tatsachen für eine andere als die angefochtene Veranlagung sprechen. Eine Aufhebung der Ermessensveranlagung kommt nur in Frage, wenn sie geradezu unmöglich erscheint und damit willkürlich ist. Dies gilt auch, wenn es sich nicht um eine Ermessensveranlagung im eigentlichen Sinne handelt, sondern um eine Schätzung von Privatanteilen (VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008.304] bestätigt durch BGE vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]).

5.2.

5.2.1.

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).

5.2.2.

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.

6.

6.1.

Die Beschwerdeführerin besass im Jahr 2017 nach eigenen Angaben kein privates Zweitfahrzeug. Für geschäftliche Fahrten habe sie den zweisitzigen Kleinlieferwagen „XZ“ genutzt. Der Beschwerde wurde zudem ein Foto eines Kofferraumes voll mit XV beigelegt (Beilage 16).

In der Erfolgsrechnung 2017 verbuchte die Beschwerdeführerin im „Konto 4460 Betriebsaufwand Fahrzeuge“ CHF 3'674.86 als Fahrzeugkosten. Davon verbuchte sie einen Privatanteil von CHF 1'200.00.

6.2.

Die Steuerkommission Q. rechnete einen Privatanteil an den Fahrzeugkosten von CHF 1'800.00 auf. Sie führt dazu aus, dass im Veranlagungsverfahren der Betrag auf die minimale Berechnungsvariante der Mehrwertsteuer erhöht und der Betrag von CHF 600.00 zusätzlich aufgerechnet worden sei. Insgesamt würden keine Gründe vorgebracht, die ein Abweichen von der Mehrwertsteuer-Lösung rechtfertigen würden (Einspracheentscheid).

Die Beschwerdeführerin entgegnet, der Fahrzeugaufwand 2017 sei viel tiefer ausgefallen als üblich, weshalb der Privatanteil entsprechend dem tatsächlichen Aufwand reduziert worden sei (Beschwerde). Da sie in einer Arbeitswoche jeweils an fünf bis sechs Tagen gearbeitet habe, sei diese Aufteilung vernünftig und verhältnismässig. Zudem könne bei überwiegend geschäftlicher Nutzung sowie in Fällen, in denen die private Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges erheblich eingeschränkt sei, von der Mehrwertsteuer-Regel abgewichen werden.

6.3.

6.3.1.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. 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]).

6.3.2.

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständig-erwerbenden) 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.

a) Effektive Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten 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 genützten 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."

In lit. b der Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 ist festgehalten, dass

"[d]ie hiernach angegebenen Pauschalbeträge [...] Durchschnittsansätze dar[stellen], von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

6.3.3.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2017 des Kantons Aargau enthält in Anhang IX 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 Selbständig-erwerbenden) 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).

6.3.4.

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 Privatanteils an den Fahrzeugkosten Anwendung zu finden hat. Die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2001 der EStV – auf der die Tabelle in der Wegleitung 2017 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.

6.3.5.

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.

6.3.6.

Vorliegend ist den Akten zu entnehmen, dass mit dem XZ zwischen dem 17. Januar 2017 (Rechnung Nr. aaa der E. AG: 152'038 km) und dem 25. August 2017 (Rechnung Nr. bbb der E. AG: 165'341 km) in 221 Tagen 13'303 km zurückgelegt wurden. Hochgerechnet auf 365 Tage ergibt das im Jahr 21'971 km. Aufgrund der Bauart und des Modells des Fahrzeuges ist es für private Fahrten deutlich weniger geeignet als für geschäftliche Zwecke. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der XZ nur wenig privat genutzt wurde. Damit ist ein Abweichen von der MWSt-Regelung und ein hilfsweiser Rückgriff auf das Merkblatt N1/2001 gerechtfertigt.

Die Tabelle in diesem Merkblatt berechnet den Privatanteil als Anteil der Gesamtkosten gemäss der privat zurückgelegten Strecke im Verhältnis zur Gesamtfahrleistung. So sieht sie zum Beispiel vor, dass bei einem Katalogpreis von ca CHF 12'000.00 und einer Gesamtfahrleistung von 20'000 km pro Jahr, der Privatanteil bei wenig privater Fahrleistung (5'000 km) rund einem Viertel der Gesamtkosten beträgt. Vorliegend verbuchte die Beschwerdeführerin einen Privatanteil von rund einem Drittel der Kosten. Aufgrund der Bauart des Fahrzeuges und der selbständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin ist dieser Privatanteil von CHF 1'200.00 glaubhaft und auf eine Aufrechnung zu verzichten.

6.4.

Die Beschwerde wird in diesem Punkt gutgeheissen und der Privatanteil der Fahrzeugkosten auf CHF 1'200.00 festgesetzt.

7.

7.1.

Die Rekurrentin hat Repräsentationsspesen von CHF 6'104.10 ("Konto 4750 Reise-, Repräsentationsspesen") verbucht. Die Steuerkommission Q. hat davon in Anwendung einer Tagespauschale von CHF 25.00 für 220 Arbeitstage pauschal CHF 600.00 als nicht geschäftsmässig begründet erachtet.

Die Rekurrentin hat festgehalten, in den Spesen für Kundenbetreuung seien nur Auslagen für ihre auswärtige Verpflegung, Kundeneinladungen sowie Einladungen mit Lieferanten und Mitarbeitern enthalten. Die Spesen seien belegt, geschäftsmässig begründet und damit abziehbar. Die Aufrechnung sei zu streichen.

7.2.

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 Art. 27 DBG 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. Quitierte Rechnungen und Belege ohne Angabe des Zahlenden sind grundsätzlich beweisuntauglich. Um Missbräuche zu vermeiden, muss auch der unmittelbare organische Zusammenhang zwischen solchen Auslagen und dem Berufseinkommen erstellt sein (VGE vom 29. Januar 1992 [1990/294] = AGVE 1992 S. 225; RGE vom 23. Juni 2005).

7.3.

Die im "Konto 4750 Reise-, Repräsentationsspesen" verbuchten Belege genügen den Anforderungen an Spesenbelege offensichtlich nicht. Wenn die Vorinstanz nur eine Aufrechnung von CHF 600.00 vorgenommen hat, ist sie der Rekurrentin bereits stark entgegengekommen, hat jedoch im Grundsatz einen gewissen Kundenbetreuungsaufwand und eigene geschäftsmässige Aufwendungen anerkannt. Festzustellen ist sodann, dass Konsumationen an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen ohne ausdrücklichen Nachweis des Gegenteils durch die Rekurrentin regelmässig dem Privatbereich zuzuordnen sind. Darunter fallen – ohne konkrete Angaben zu den Leistungsempfängern und zum geschäftlichen Zusammenhang – folgende verbuchten Ausgaben:

Samstag, 29. April 2017	F., S.	CHF	74.00
Samstag, 29. April 2017	G., S.	CHF	143.60
Montag, 1. Mai 2017	H., S.	CHF	46.00
Montag, 1. Mai 2017	I., S.	CHF	16.40
Montag, 1. Mai 2017	I., S.	CHF	5.40
Samstag, 17. Juni 2017	J.	CHF	31.80
Samstag, 1. Juli 2017	K.	CHF	173.80
Samstag, 8. Juli 2017	L.	CHF	98.90
Samstag, 15. Juli 2017	H., S.	CHF	17.30
Samstag, 15. Juli 2017	M., S.	CHF	9.00
Samstag, 9. Sept. 2017	N.	CHF	214.70
Sonntag, 24. Sept. 2017	O., T.	CHF	119.00
Samstag, 28. Okt. 2017	M., S.	CHF	13.50
Samstag, 9. Dez. 2017	P.	CHF	332.00
Total			CHF 1'295.40

Diese "Kontrollrechnung" zeigt, dass eine Aufrechnung von CHF 600.00 keinesfalls übersetzt ist. Der Privatanteil ist demnach um CHF 600.00 auf CHF 1'200.00 zu erhöhen.

Fraglich ist vorliegend auch, ob die zahlreichen Belege für einen Kaffee und ein French Croissant jeweils früh morgens nicht eher den Lebenshaltungskosten zuzurechnen wären. Da weder vom Kantonalen Steueramt, noch vom Gemeindesteueramt Q. eine reformatio in peius beantragt wurde, kann auf eine solche verzichtet werden.

8.

Zusammenfassend ist der Privatanteil der Fahrzeugkosten um CHF 600.00 auf CHF 1'200.00 zu reduzieren. Hingegen ist der Privatanteil an den Repräsentationsspesen um CHF 600.00 auf CHF 1'200.00 zu erhöhen.

9.

Dementsprechend ist die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2017 abzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von insgesamt CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 680.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Beschwerdeführerin

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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 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]).

Aarau, 23. November 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner