

3-BB.2024.4

P 97

Urteil vom 24. Juli 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Beschwerde- führer 1	A. _____
Beschwerde- führerin 2	B. _____
	beide vertreten durch A._____ und C._____

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission P. _____ vom 30. April 2024 betreffend Direkte Bundessteuer 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 30. August 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission P._____ für die direkte Bundessteuer 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 249'900.00 veranlagt. Dabei wurden beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 8'980.00 als übersetzte Pauschalspesen aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 30. August 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 15. September 2023 Einsprache. Er beantragte

"Das steuerbare Einkommen sei von CHF 249'900 um CHF 8'980.- herabzusetzen."

3.

Mit Einspracheentscheid vom 30. April 2024 wies die Steuerkommission P._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. April 2024 (Zustellung am 30. Mai 2024) haben A._____ und B._____ mit Beschwerde vom 28. Juni 2024 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgende

"Rechtsbegehren:

1. Das steuerbare Einkommen sei um CHF 8'980.00 herabzusetzen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

5.

Das Steueramt P._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung der Beschwerde.

6.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Stellungnahme eingereicht.

7.

A._____ und B._____ haben keine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Steueramt P._____ und beim KStA vorgenommen (E-Mails vom 19., 23. und 24. Juni 2025).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Der Beschwerdeführer war in der Steuerperiode 2020 selbständig erwerbstätig [...] mit Büro in R._____. In der Steuererklärung 2020 deklarierte er ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 172'786.00.

2.2.

Die Steuerkommission P._____ anerkannte die gemäss Jahresabschluss insgesamt verbuchten Pauschalspesen von CHF 18'180.00 nur teilweise als geschäftsmässig begründet. Folglich rechnete sie in der Veranlagung einen Betrag von CHF 8'980.00 auf. Diese Aufrechnung ist vorliegend umstritten.

2.3.

Nachfolgend ist nach einer Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3.) und der Rechtsgrundlagen (Erw. 4.) zu prüfen, ob die Aufrechnung überhaupt bzw. in welcher Höhe gerechtfertigt ist (Erw. 5.).

3.

3.1.

Im Veranlagungsverfahren wurden die Beschwerdeführer mehrfach zur Einreichung zusätzlicher Unterlagen aufgefordert. Mit Schreiben vom 1. September 2021 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Repräsentations- und Kleinspesen über den Zeitraum vom 1. September 2021 bis zum 31. Dezember 2021 belegmässig nachzuweisen. Mit Schreiben vom 13. Januar 2022 reichte der Beschwerdeführer verschiedene Unterlagen ein.

3.2.

In der Veranlagung vom 18. Oktober 2022 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 rechnete die Steuerkommission den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 8'980.00 als übersetzte Pauschalspesen hinzu.

In der Abweichungsbegründung führte sie aus, die Überprüfung der eingereichten Spesenbelege 2021 habe ergeben, dass die Restaurantquittungen nicht beweiskräftig seien, zumal jeweils die Leistungsempfänger sowie der geschäftliche Zusammenhang nicht ersichtlich seien. Für Restaurantver-

pflegung, bei der nur eine Person gespiesen habe, könnten maximal CHF 15.00 pro Tag bzw. CHF 3'200.00 pro Jahr in Abzug gebracht werden. Schliesslich stellten die Aufwendungen für Bekleidung sowie Textilreinigung private Lebenshaltungskosten dar, die nicht abziehbar seien. Vor diesem Hintergrund seien als Pauschalspesen CHF 3'200.00 für auswärtige Verpflegung und CHF 6'000.00 für übrige Spesen zu gewähren. Die Differenz von CHF 8'980.00 zu den verbuchten Spesen von CHF 18'180.00 sei aufzurechnen.

3.3.

In der Folge erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 8. November 2022 Einsprache gegen die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020, die mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2023 betreffend der aufgerechneten Pauschalspesen abgewiesen wurde. Der Einspracheentscheid vom 23. Mai 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020 erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

3.4.

In der Einsprache gegen die anschliessend ergangene Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2020 machte der Beschwerdeführer geltend, er verbuche die Berufskosten pauschal. Die Pauschale betrage CHF 18'000.00 pro Jahr und sei seit mindestens 2008 nicht erhöht worden. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ermittle er nach den massgebenden Grundsätzen der Rechnungslegung. Es gelte das Massgeblichkeitsprinzip, welches Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen entfalte. Die pauschal verbuchten Spesen seien 30 Jahre lang von den Steuerbehörden akzeptiert worden, weshalb für die Steuerperiode 2020 nicht im Nachhinein von der bewährten Praxis abgewichen werden könne. Die vom Steueramt P._____ einverlangten Belege aus dem Jahr 2021 seien lediglich für jene Steuerperiode massgebend. Die von der Steuerkommission P._____ als geschäftsmässig begründet akzeptierten Spesen deckten knapp seine Aufwendungen für auswärtige Verpflegung und Kleinspesen ab. Repräsentationsspesen seien in jenem Betrag hingegen nicht enthalten.

3.5.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission P._____ aus, die Aufrechnung von CHF 8'980.00 sei von den Beschwerdeführern bereits mit Einsprache gegen die Kantons- und Gemeindesteuern angefochten worden. Da die Rechtsgrundlagen mit Art. 27 Abs. 1 DBG und § 36 Abs. 1 StG identisch seien, beanspruchten die Ausführungen im Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020, der in Rechtskraft erwachsen sei, auch vorliegend Geltung.

In jenem Entscheid sei festgehalten worden, dass die im Veranlagungsverfahren für den Zeitraum vom 1. September bis zum 31. Dezember 2021

eingereichten Belege – zu deren Edition der Beschwerdeführer mit Aktenergänzung vom 1. September 2021 aufgefordert worden sei, damit er nicht in einen Beweisnotstand gerate – nicht als Beweismittel taugten. Es habe sich weitgehend um Barquittungen gehandelt, bei denen der Leistungsempfänger sowie die am Essen teilnehmende zweite Person nicht ersichtlich gewesen seien. Für die auswärtige Verpflegung des Beschwerdeführers gälten die gleichen Ansätze wie bei der unselbständigen Erwerbstätigkeit, weshalb Ausgaben von CHF 3'200.00 als Essensspesen geschäftsmässig begründet seien. Ausserdem seien Belege über Kleiderkäufe sowie Textilreinigung eingereicht worden. Diese Ausgaben seien nicht geschäftsmässig begründet, da die Berufskleidung auch privat verwendbar sei und nicht ausschliesslich Berufszwecken diene. Hingegen seien Pauschalspesen von CHF 6'000.00 für übrige Spesen gewährt worden, wobei die Transportkosten (Ausgaben für das Generalabonnement der SBB) separat verbucht und somit darin nicht enthalten seien. Im Übrigen sei nicht zu beanstanden, dass die Belege des Jahres 2021 zur Beurteilung der Steuerperiode 2020 herangezogen worden seien. Denn die mit der Corona Pandemie verbundenen Einschränkungen seien 2020 viel stärker zum Tragen gekommen als ein Jahr später, weshalb die Berücksichtigung der Belege aus dem Jahr 2021 den Beschwerdeführern zum Vorteil gereicht habe.

Im vorliegenden Verfahren betreffend direkte Bundessteuer bestehe kein Anlass, von diesen Erwägungen abzuweichen. Es treffe nicht zu, dass Repräsentationsspesen nicht berücksichtigt worden seien, da die Pauschale von CHF 6'000.00 auch solche umfasse. Es bestehe auch kein Vertrauensschutz aufgrund früherer Veranlagungen. Im Gegenteil sei die Steuerbehörde berechtigt und verpflichtet, die Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu zu prüfen. So könne die Beurteilung der Spesen durch die Steuerbehörden des Kantons S._____ keine Vertrauensgrundlage schaffen, an die die Steuerkommission P._____ gebunden sei.

Im Übrigen habe der Beschwerdeführer für sonstigen Aufwand in den Vorjahren keine Pauschale, sondern die effektiven Kosten verbucht (2019: CHF 6'076.50; 2018: CHF 7'252.25; 2017: 6'117.25; 2016: CHF 6'395.00). Damit sei für die Steuerkommission P._____ in den Vorjahren gar nicht erkennbar gewesen, dass darin eine Pauschale enthalten gewesen sei. Somit könne diesbezüglich kein Vertrauensschutz beansprucht werden. Zwar seien in den Vorjahren die beiden Pauschalen für übrigen Personalaufwand von CHF 4'180.00 und Repräsentationsspesen von CHF 8'000.00 ohne nähere Prüfung als geschäftsmässig begründet anerkannt worden. Dennoch könne dieser Umstand gemäss der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung nicht für künftige Steuerperioden herangezogen werden, es sei denn, das Verhalten der Steuerbehörde müsse als Zusicherung für ihr späteres Vorgehen aufgefasst werden.

Spätestens durch die im Herbst 2021 erfolgte Prüfung der Pauschalen anhand von Aufzeichnungen der effektiven Kosten entfalle jedenfalls jeglicher Vertrauensschutz. Diese 2021 erfolgte Überprüfung könne auch rückwirkend auf das Jahr 2020 angewendet werden, zumal die effektiven Spesen im Jahr 2020 aufgrund der Corona Pandemie tiefer gelegen hätten.

3.6.

In der Beschwerde brachten die Beschwerdeführer vor, es seien Spesen für Essen, Repräsentation und Kleinausgaben pauschal mit CHF 4'180.00, CHF 8'000.00 und CHF 6'000.00 verbucht worden. Im Gegenzug seien für diese Ausgaben – mit Ausnahme des nicht klientenbezogenen Weihnachtssessens – keine effektiven Spesen verbucht worden.

Der Beschwerdeführer ermittle sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach den Grundsätzen der ordentlichen Rechnungslegung. Das gemäss Art. 58 DBG geltende Massgeblichkeitsprinzip entfalte eine Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen. Der Verweis auf den in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sei unbehelflich, da dieser nur deshalb nicht angefochten worden sei, weil der Streitwert zu gering gewesen sei. Materiell liesse sich die vorliegend umstrittene Aufrechnung dadurch nicht präjudizieren. Hingegen sei die Einschätzungsverfügung im Kanton S._____, die sich auf die Veranlagung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern im Kanton Aargau gestützt habe, angefochten worden. In der Folge sei die Einsprache vom Steueramt S._____ vollumfänglich gutgeheissen worden. Das Steueramt S._____ sei zum Schluss gekommen, es bestünden keine Hinweise auf eine aussergeschäftliche Verwendung der geltend gemachten Spesen, weshalb sich eine vertiefte Überprüfung erübrige.

In den Vorjahren 2017 bis 2019 seien im Übrigen stets dieselben Pauschalen verbucht worden, die auch 2020 in den Jahresabschluss Eingang gefunden hätten. Der unterschiedliche Betrag bei den Kleinspesen habe sich daraus ergeben, dass zur Pauschale von CHF 6'000.00 jeweils die (unterschiedlichen) Kosten der D._____ für E._____ sowie G._____ hinzugekommen seien. Die Pauschalen für auswärtige Verpflegung und Kleinspesen seien selbsterklärend. Bei der Pauschale für Repräsentation von CHF 8'000.00 handle es sich um klientenbezogene Aufwendungen. Nur etwa beim Weihnachtssessen sei eine effektive Verbuchung erfolgt.

Die Steuerkommission P._____ habe bei ihrer Beurteilung überhaupt keine Repräsentationsspesen zugelassen. Dieses Ergebnis stehe im Widerspruch zur Prüfung des Steueramtes S._____, welches die Pauschalspesen ausdrücklich anerkannt habe. Selbstverständlich könne die Steuerkommission P._____ ihre bisherige Praxis überprüfen, jedoch hätte er darüber aufgrund des Vertrauensschutzes rechtzeitig in Kenntnis gesetzt werden müssen. Auch gemäss Rechtsprechung (AGVE 2000 S.

443) könne eine während mehrerer Jahre bestehende Praxis der unwidersprochen akzeptierten Pauschalspesen nicht ohne vorgängige Meldung an den Steuerpflichtigen geändert werden. Die Auflage zur Beibringung von Spesennachweisen aus dem Jahr 2021 könne jedenfalls für die Steuerperiode 2020 keine Wirkung beanspruchen.

4.

4.1.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 27 DBG N 7, mit Hinweisen). Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten sind Vermögensabgänge zu würdigen, die für geschäftliche Zwecke im Interesse des Unternehmensziels getätigt worden sind. Sie müssen aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht als vertretbar erscheinen. 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 schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 27 DBG N 8, mit Hinweisen).

4.2.

Nicht zu den geschäftsmässig begründeten Kosten gehört der Privataufwand (Art. 34 lit. a DBG). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre des Inhabers zugutekommen. Diese stellen Lebenshaltungskosten und keinen Geschäftsaufwand dar. Bei gemischten Aufwendungen, welche sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, ist der privaten Nutzung von Geschäftsfahrzeugen, Telekommunikationsmitteln oder anderen Geschäftseinrichtungen durch die aufwandmindernde oder ertragsmehrende Verbuchung eines (anteilmässigen) Privatanteils Rechnung zu tragen (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 27 DBG N 10, mit Hinweisen).

4.3.

Spesen sind demnach als Gewinnungskosten abziehbar, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Massgebend ist, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist.

4.4.

Das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht haben in ihrer Rechtsprechung für Unselbständigerwerbende Grundsätze entwickelt, die

zur Beurteilung von verbuchten Pauschalspesen bei Selbständigerwerbenden analog herangezogen werden können: Bei gleichbleibenden Verhältnissen können wiederkehrende Auslagen vom Arbeitgeber pauschaliert ersetzt werden, ohne dass gegenüber der Veranlagungsbehörde jedes Mal der Verwendungsnachweis zu leisten ist, sofern vor der Festsetzung der Höhe der pauschalen Spesenvergütungen über einen repräsentativen Zeitabschnitt exakte Aufzeichnungen geführt wurden. Die Pauschalierung von Auslagenersatz darf indessen keineswegs so weit gehen, dass sich der Steuerpflichtige auf diesem Wege von einem zumutbaren Nachweis befreit (VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2020.67]; SGE vom 22. März 2018 [3-RV.2017.177]; SGE vom 20. November 2014 [3-RV.2014.2]).

Richtet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine pauschale Spesenvergütung aus, ohne dass er vor der Festsetzung deren Höhe für einen repräsentativen Zeitabschnitt genaue Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auslagen erstellt hat, kann die Veranlagungsbehörde die pauschale Spesenvergütung je nach den Umständen des Einzelfalles ganz oder teilweise zum Erwerbseinkommen aufrechnen, weil dann der Schluss auf verdecktes Arbeitseinkommen nahe liegt (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2008.88]; RGE vom 19. Juni 2003 [RV.2003.50009], mit Hinweisen; Der Treuhandexperte 2007, S. 224 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 26 StG N 8b).

4.5.

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).

4.6.

Der Grundsatz der Beweislastverteilung kann mit dem Grundsatz von Treu und Glauben kollidieren, der im Steuerrecht zu beachten ist (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]; § 2 der Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 [KV]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 172 - 200 StG N 25, mit Hinweisen). Anerkennen die Steuerbehörden während Jahren Pauschalspesen oder Gewinnungskosten, ohne Belege dafür zu verlangen, dürfen die Steuerpflichtigen annehmen, dass auch

künftig bei gleich bleibenden Verhältnissen kein Verwendungsnachweis gefordert wird. Wollen die Steuerbehörden ihre Veranlagungspraxis überprüfen, haben sie die Steuerpflichtigen rechtzeitig darauf hinzuweisen, so dass es diesen möglich ist, die entsprechenden Belege zu beschaffen und vorzulegen. Andernfalls werden die Steuerpflichtigen in einen nicht zumutbaren Beweisnotstand versetzt (RGE vom 24. April 2008 [3-RV.2007.108]; RGE vom 23. März 2006 [3-RV.2005.50238]; AGVE 2000, S. 443).

Obwohl die Steuerbehörde grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden, sondern berechtigt und verpflichtet ist, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu zu beurteilen (zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil 17. Juli 1996 = StE 1997 BdBST/DBG B 93.4 Nr. 4; AGVE 1989 S. 162; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4]), verstösst widersprüchliches Verhalten von Verwaltungsbehörden somit gegen den in Art. 9 BV und § 2 KV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben. Wenn die Privaten auf das ursprüngliche Verhalten der Behörden vertraut haben, kann ein geändertes Verhalten dieser Behörden eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips darstellen (vgl. zum Ganzen: VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3], mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 11. Juni 2008 [1C_242/2007]).

5.

5.1.

Für die Steuerperiode 2020 hat der Beschwerdeführer gemäss Kontodetails der Buchhaltung CHF 4'180.00 als Pauschalspesen (Buchhaltungskonto Nr. aaa) und CHF 8'000.00 als Repräsentationsspesen verbucht (Buchhaltungskonto Nr. bbb). Schliesslich hat er CHF 6'000.00 dem Buchhaltungskonto Nr. ccc "Sonstiger Aufwand" belastet.

5.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Steueramt P._____ die Veranlagungen der Steuerperioden 2010 bis 2019 eingeholt. Allein für die Steuerperiode 2010 lagen im Veranlagungsverfahren die Kontodetails der Buchhaltung vor. In den übrigen hier untersuchten Steuerperioden wurden die Kontodetails der Buchhaltung von der Vorinstanz nicht eingeholt. Die verbuchten Spesen wurden folglich nicht überprüft (vgl. E-Mail vom 24. Juni 2025) und anerkannt.

5.3.

In der Steuerperiode 2010 hat der Beschwerdeführer gemäss Kontodetails der Buchhaltung die gleichen Spesen wie 2020 als Aufwand verbucht. Der Betrag von CHF 4'180.00 war als Verpflegung auf dem Buchhaltungskonto Nr. G verbucht. In der Veranlagung 2010 rechnete die Steuerbehörde CHF 9'000.00 als überhöhte Pauschalspesen auf.

Zur Steuerperiode 2011 sind die Veranlagungsunterlagen nicht mehr vorhanden. Aus den Vorjahresdaten des Geschäftsabschlusses 2012 ist ersichtlich, dass 2011 eine pauschale Spesenentschädigung von CHF 4'180.00 (Buchhaltungskonto Nr. G), Repräsentationsspesen von CHF 8'115.95 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und sonstiger Aufwand von CHF 7'520.00 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) verbucht wurden.

In der Steuerperiode 2012 wurden keine Kontodetails der Buchhaltung eingereicht. Aus dem Geschäftsabschluss gehen eine Spesenentschädigung pauschal von CHF 4'180.00 (Buchhaltungskonto Nr. G), Repräsentationsspesen von CHF 8'290.85 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und ein sonstiger Aufwand von CHF 6'893.45 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) hervor. Die in der Veranlagung 2012 erfolgten Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Privatanteil Fahrzeug CHF 3'840.00 und Prämien Lebensversicherung CHF 2'000.00) standen in keinen Zusammenhang mit den verbuchten Spesen.

Gemäss Geschäftsabschluss 2013 hat der Beschwerdeführer für jene Steuerperiode CHF 4'180.00 als Spesenentschädigung pauschal (Buchhaltungskonto Nr. G), CHF 8'339.55 als Repräsentationsspesen (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und CHF 6'000.00 als sonstigen Aufwand (Buchhaltungskonto Nr. ccc) verbucht. In der Veranlagung 2013 wurden wiederum Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von insgesamt CHF 5'840.00 ohne Berührungspunkte zu den verbuchten Spesen vorgenommen.

In der Steuerperiode 2014 sind im Geschäftsabschluss des Beschwerdeführers eine Spesenentschädigung pauschal von CHF 4'180.00 (Buchhaltungskonto Nr. G), Repräsentationsspesen von CHF 12'000.00 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) sowie sonstiger Aufwand von CHF 6'000.00 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) ersichtlich. Die Steuerkommission P._____ nahm in der Veranlagung verschiedene Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor, wovon CHF 4'000.00 als übersetzte Pauschalspesen den Bereich der Spesen betrafen.

Die Spesen pauschal von CHF 4'180.00 wurden auch in der Steuerperiode 2015 als Aufwand verbucht (erstmalig auf dem Buchhaltungskonto Nr. aaa). Ebenso wurden dem Erfolg der Einzelunternehmung CHF 8'000.00 als Repräsentationsspesen (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und CHF 6'022.00 als sonstiger Aufwand (Buchhaltungskonto Nr. ccc) belastet. In der Veranlagung 2015 erfolgten Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Privatanteil Fahrzeug CHF 1'920.00 und Prämien Lebensversicherung CHF 2'000.00), die in keinem Zusammenhang mit den verbuchten Spesen standen.

In der Steuerperiode 2016 hat der Beschwerdeführer CHF 4'180.00 als Spesen pauschal (Buchhaltungskonto Nr. aaa), Repräsentationsspesen von CHF 8'243.50 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und sonstigen Aufwand von CHF 6'395.00 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) verbucht. Die Veranlagungsbehörde nahm in jener Steuerperiode keine Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor.

Im Geschäftsabschluss 2017 waren Spesen pauschal von CHF 4'180.00 (Buchhaltungskonto Nr. aaa), Repräsentationsspesen von CHF 8'000.00 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und sonstiger Aufwand von CHF 6'117.25 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) ersichtlich. In der Veranlagung 2017 wurde zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit lediglich eine Position aufgerechnet (Höherwertung Privatanteil Fahrzeug CHF 2'500.00), die keine Berührungspunkte zu den Spesen aufwies.

In der Steuerperiode 2018 wurden dem Erfolg der Einzelunternehmung Spesen pauschal von CHF 4'180.00 (Buchhaltungskonto Nr. aaa), Repräsentationsspesen von CHF 8'000.00 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und sonstiger Aufwand von CHF 7'252.25 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) belastet. In der Veranlagung 2018 erfolgte betreffend Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit allein eine Aufrechnung (Höherwertung Privatanteil Fahrzeug CHF 2'500.00) ohne Bezug zu den Spesen.

Schliesslich hat der Beschwerdeführer auch in der Vorperiode 2019 Spesen pauschal von CHF 4'180.00 (Buchhaltungskonto Nr. aaa), Repräsentationsspesen von CHF 8'000.00 (Buchhaltungskonto Nr. bbb) und sonstigen Aufwand von CHF 6'076.50 (Buchhaltungskonto Nr. ccc) verbucht. In der Veranlagung 2019 nahm die Steuerkommission P._____ eine Aufrechnung zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor (Höherwertung Privatanteil Fahrzeug CHF 1'000.00), die keinen Zusammenhang zu den Spesen aufwies.

5.4.

Insgesamt ergibt sich folgende Übersicht:

<i>Steuer- periode</i>	<i>Spesen verbucht</i>			<i>Aufrechnungen be- züglich Spesen</i>
2010	CHF	4'180.00	Verpflegung	CHF 9'000.00 über- höhte Pauschal- spesen
	CHF	8'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'000.00	Sonstiger Aufwand	
2011	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	nicht bekannt
	CHF	8'115.95	Repräsentationsspesen	
	CHF	7'520.00	Sonstiger Aufwand	
2012	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'290.85	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'893.45	Sonstiger Aufwand	
2013	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'339.55	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'000.00	Sonstiger Aufwand	
2014	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	CHF 4'000.00 über- setzte Pauschal- spesen
	CHF	12'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'000.00	Sonstiger Aufwand	
2015	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'022.00	Sonstiger Aufwand	
2016	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'243.50	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'395.00	Sonstiger Aufwand	
2017	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'117.25	Sonstiger Aufwand	
2018	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	7'252.25	Sonstiger Aufwand	
2019	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	keine
	CHF	8'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'076.50	Sonstiger Aufwand	
2020	CHF	4'180.00	Pauschalspesen	CHF 8'980.00 übersetzte Pau- schalspesen
	CHF	8'000.00	Repräsentationsspesen	
	CHF	6'000.00	Sonstiger Aufwand	

5.5.

Somit hat der Beschwerdeführer seit 2010 stets den Betrag von CHF 4'180.00 als Pauschalspesen (Verpflegung) verbucht. Für Repräsentationsspesen hat er dem Erfolg der Einzelunternehmung von 2010 bis 2020 sechsmal den Betrag von CHF 8'000.00 belastet, viermal lag der Betrag zwischen 1.5 und 4.5 % höher als CHF 8'000.00 und einmal lag der Betrag bei CHF 12'000.00. Für sonstigen Aufwand wurden viermal CHF 6'000.00 gebucht, in den anderen sieben Steuerperioden lag der Betrag zwischen 0.3 und 25 % höher als CHF 6'000.00. Abgesehen von den im Jahr 2014 mit CHF 12'000.00 verbuchten Repräsentationsspesen be-

wegten sich die genannten Spesen somit immer in einem ähnlichen Rahmen.

Die Steuerbehörde hat in den vergangenen zehn Veranlagungen – soweit ersichtlich – zweimal Aufrechnungen wegen übersetzter Spesen vorgenommen, einmal in der Steuerperiode 2010 und einmal in der Steuerperiode 2014. Während die Aufrechnung in der Steuerperiode 2010 – genauso wie die verbuchten Spesen – mit der Aufrechnung in der Steuerperiode 2020 nahezu übereinstimmt, wurden in der Steuerperiode 2014 CHF 4'000.00 aufgerechnet. Vor dem Hintergrund der letzten zehn Veranlagungen kann diese Aufrechnung nur so verstanden werden, dass damit die für einmal um CHF 4'000.00 höhere Buchung für Repräsentationsspesen ausgeglichen werden sollte. Davor und danach (seit 2011 bis 2019) bewegten sich die verbuchten und anerkannten Repräsentationsspesen stets im Bereich von CHF 8'000.00.

Seit 2011 hat die Steuerbehörde die drei Spesenpositionen somit jeweils anerkannt, soweit die Beträge sich nicht wesentlich veränderten. 2014 wurde der Betrag für Repräsentationsspesen wieder auf das übliche Mass heruntergesetzt. Dies geschah jedoch nur, nachdem der Beschwerdeführer die Repräsentationsspesen um 50 % erhöht hatte. Als er in der Folge wieder Repräsentationsspesen im Betrag von rund CHF 8'000.00 verbuchte, erfolgten keine Aufrechnungen mehr.

5.6.

Vor diesem Hintergrund hat die Steuerkommission P._____ mit den vorliegend umstrittenen Aufrechnungen ihr Verhalten geändert. Dadurch, dass sie in den vergangenen neun Veranlagungen die drei Spesenpositionen stets ohne Einreichung von Belegen anerkannt hatte – soweit diese sich in einem ähnlichen Rahmen bewegten, was 2014 für die Repräsentationsspesen gerade nicht der Fall war (auch in jener Steuerperiode wurden die Spesen jedoch keiner vertieften Überprüfung unterzogen, sondern lediglich auf das gewohnte Mass gesenkt) – hat sie eine Vertrauensgrundlage geschaffen. Möchte die Steuerkommission P._____ die sich im gleichen Rahmen bewegenden Spesen entgegen langjähriger Praxis neu anhand von Belegen überprüfen, so hat sie dies dem Beschwerdeführer nach Treu und Glauben aufgrund des Vertrauensschutzprinzips rechtzeitig anzuzeigen. Das hat die Steuerkommission P._____ erkannt, hat sie doch im Einspracheentscheid ausgeführt, der Beschwerdeführer sei mit Aktenergänzung vom 1. September 2021 zur Einreichung von Belegen für den Zeitraum vom 1. September 2021 bis zum 31. Dezember 2021 aufgefordert worden, damit er nicht in Beweisnotstand gerate. Die für das Jahr 2021 eingereichten und überprüften Belege können jedoch für das Jahr 2020 nicht verwendet werden. Spesen aus dem Jahr 2020 können nur mit Belegen aus dem gleichen Jahr überprüft werden.

5.7.

Zwar hat das Verwaltungsgericht – wie die Vorinstanz zutreffend festhält – ausgeführt, der Einwand, bei früheren Steuerveranlagungen seien pauschale Spesenvergütungen ohne nähere Abklärungen akzeptiert worden, sei unbehelflich. Dies gilt jedoch nur, soweit das Verhalten der Steuerbehörde nicht als eigentliche Zusicherung für ihr späteres Vorgehen aufgefasst werden muss (VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]). Bei dem in jenem Entscheid zu beurteilenden Sachverhalt handelte es sich um einen Steuerpflichtigen, der erstmals in dem der streitigen Steuerperiode vorangegangenen Jahr von der nämlichen Behörde veranlagt worden war, weshalb eine über Jahre andauernde Steuerpraxis ausgeschlossen werden musste. Mit dem vorliegenden Sachverhalt, bei dem die Spesen – soweit diese einen gewissen betraglichen Rahmen nicht überschritten – von der gleichen Steuerbehörde über neun aufeinanderfolgende Jahre ohne weitere Abklärungen akzeptiert worden sind, lassen sich jene Umstände nicht vergleichen.

5.8.

Keine Rolle spielt sodann, dass es sich nur bei den Verpflegungsspesen von CHF 4'180.00 aufgrund des über die Jahre stets gleich bleibenden Betrages um klar als solche zu erkennende Pauschalspesen handelt. Denn das Vertrauensschutzprinzip gilt auch für sonstige Gewinnungskosten, für die bei gleich bleibenden Verhältnissen kein Verwendungsnachweis gefordert wurde. Die gleich bleibenden Verhältnisse waren vorliegend aufgrund der nur in einem bestimmten Rahmen schwankenden Beträge bzw. der einmal erfolgten Korrektur auf das gewohnte und anschliessend beibehaltene Mass gegeben.

5.9.

Schliesslich ist unwesentlich, was die Steuerbehörden des Kantons S._____ im Zusammenhang mit den Spesen des Beschwerdeführers entschieden haben. Die Steuerkommission P._____ hat im Einspracheentscheid zu Recht darauf hingewiesen, dass keine Bindung an ausserkantonale Entscheide besteht.

5.10.

Zusammenfassend wurden die Spesen der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers letztmals in der Steuerperiode 2010 eingehend überprüft. Seit der Steuerperiode 2011 ist keine vertiefte Analyse der Spesen durch die Steuerbehörde mehr ersichtlich. Die 2014 erfolgte Aufrechnung geschah infolge einer einmaligen (aussergewöhnlichen) Erhöhung der Repräsentationsspesen und diente dazu, diese auf das gewohnte (und anschliessend beibehaltene) Mass herunterzusetzen. Durch diese langjährige Praxis der Anerkennung von sich im ähnlichen Rahmen bewegenden Spesen hat die Steuerkommission P._____ eine Vertrauensgrundlage ge-

schaffen. Die bei der Änderung eines solchen Verhaltens notwendige rechtzeitige Ankündigung ist vorliegend für die Steuerperiode 2020 nicht erfolgt.

Deshalb sind die Spesen in der Steuerperiode 2020 wie in den Vorjahren zu behandeln. Die Aufrechnung von CHF 8'980.00 fällt folglich dahin. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen der Beschwerdeführer sinkt von CHF 249'920.00 auf CHF 240'940.00, gerundet CHF 240'900.00. Damit ist die Beschwerde gutzuheissen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

6.2.

Ausserdem ist den Beschwerdeführern für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Jedoch wird in eigener Sache prozessierenden Personen praxisgemäss keine Parteientschädigung zugesprochen.

Die Beschwerdeführer haben in der vorliegenden Angelegenheit den Beschwerdeführer sowie C._____ und F._____ bevollmächtigt. Unterzeichnet wurde die Beschwerde vom Beschwerdeführer und von C._____. Im Briefkopf des Beschwerdeschreibens ist jedoch das Kürzel "A._____/H._____" ersichtlich, was dem Beschwerdeführer und einer zweiten Person, nicht jedoch C._____, zuzuordnen ist. Zudem decken sich die Hauptargumente des Beschwerdeschreibens inhaltlich im Wesentlichen mit jenen des Einspracheschreibens, das der Beschwerdeführer ohne Vertretung eingereicht hat. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass C._____ das Beschwerdeschreiben lediglich durchgesehen, dieses aber nicht selbst verfasst hat. Für diese Tätigkeit erscheinen 20 % der vollen Parteientschädigung als angemessen, während der Beschwerdeführer für seine eigene Tätigkeit keinen Anspruch auf Parteientschädigung hat.

6.3.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 1'200.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich da-

her, die Parteienschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT, § 8b Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 400.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Beschwerdeführern 20 % mit CHF 80.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird das steuerbare Einkommen auf CHF 240'900.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 80.00 (inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreter der Beschwerdeführer (2)

das Kantonale Steueramt

das Steueramt P. _____

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, Obere Vorstadt 37, 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, 24. Juli 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner