

3-RV.2018.202

P 82

Urteil vom 27. Mai 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Schatzmann
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Schwager GmbH, Geissgasse 4, 5070 Frick

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 12. November 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Juni 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 93'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen auf CHF 95'000.00 festgesetzt. Unter anderem wurde berücksichtigt, dass im Geschäftsaufwand diverse Kosten enthalten seien, bei denen ein angemessener Privatanteil einzusetzen sei.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2018 erhob A. mit Schreiben vom 25. Juli 2018 Einsprache. Er stellte den Antrag, "dass der in der Steuer-Erklärung ausgewiesene Gewinn unverändert bleibt."

3.

Am 15. Oktober 2018 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

4.

Mit Entscheid vom 12. November 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 12. November 2018 (Zustellung am 14. November 2018) hat A. mit Rekurs vom 14. Dezember 2018 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die Anträge:

Reduktion des Privatanteils Auto auf CHF 6'240.00 und Verzicht auf die Aufrechnung eines Privatanteils Kommunikation.

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

6.

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

7.

A. hat eine Replik erstatten und an den gestellten Anträgen festhalten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren von A. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2016 (3-RV.2018. 203 - 206) beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Der Rekurrent macht im Begleitbrief zum Rekurs vom 14. Dezember 2018 geltend, die Jahre 2012 bis 2016 seien durch die Steuerrevisorin (recte: Steuerkommissärin) und die Steuerkommission Q. immer als Einheit behandelt worden. Das sei auch im Rekursverfahren zu berücksichtigen. Er beantragt damit sinngemäss eine Verfahrensvereinigung der Rekursverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2016.

Die Steuerkommission Q. hat für die Steuerjahre 2012 bis 2016 je einen separaten Einspracheentscheid gefällt. Deswegen und weil nicht in jeder Steuerperiode der identische Sachverhalt zu beurteilen ist, ist der Antrag um Verfahrensvereinigung abzuweisen.

3.

3.1.

Der Rekurrent ist als Architekt selbständig erwerbend. Mit der Steuererklärung 2012 deklarierte er gestützt auf die Jahresrechnung 2012 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 86'363.74. Die Buchhaltung beruht dabei auf einem an der Besprechung zwischen dem Treuhänder und dem Rekurrenten einerseits, und der Leiterin des Gemeindesteueramtes und der Steuerkommissärin anderseits abgesprochenen Kontenplan (vgl. E-Mail der Leiterin des Gemeindesteueramtes Q. vom 12. Februar 2018 und Protokoll der Besprechung vom 15. Januar 2018).

3.2.

3.2.1.

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2012 das folgende:

"2012 (Buchhaltung nacherstellt, Kto.details in Ordern)

Gewinn gemäss Abschluss CHF 86'364

Konto 5700 AHV: AHV-Beiträge 2012 mit Gegenkonto 2800 Verrechnungskonto A. gebucht. Keine TP gebildet. Abweichungsbegründung und Ergänzung bei SV: TP 13'650 AHV-Beiträge 2012.

Konto 6641 Kundenbetreuung: Belege haben keine Einträge des Zahlenden.

Geschäftlicher Zs.hang nicht nachgewiesen. Aufr. 500

Konto 3400 Honorareinnahmen: sämtliche Einnahmen von C., keine Rechnungsbelege vorhanden, Buchungsbeleg aufgrund Bankgutschrift erstellt.

Abgleich mit Bankkontoauszug D. aaa i.O., aufgrund der Tatsache, dass nur 1 Auftraggeber vorhanden ist handelt es sich eigentlich um eine USE Gutschrift auf Konto D. bbb vom 3.10.2012 CHF 4'000 (Beleg 1233) Herkunft des Geldes unbekannt. Herkunftsnachweis?

Konto 6700 übr. Betriebsaufwand: Beleg 1198 E. AG 1300, Beleg 1289 F. putzt immer 509.75 -> geschäftlicher Zusammenhang?

Weiterverrechnung?

Viele Buchungsbelege sind manuell erstellt worden. Keine Rechnungsbeleg vorhanden.

Raumaufwand: Unklar, wo Herr A. gewohnt hat, (gemäss Aussage) eventuell im Büro ZH.

Belege sind chronologisch abgelegt. Erfassung Treuhänder mit Bankkonto abgestimmt.

Keine Privatanteile in Buha erfasst.

Nach Ermessen 100'000

30.04.2018 ie"

3.2.2.

Gestützt auf diese Feststellungen machte das Gemeindesteueramt Q. dem Rekurrenten mit Schreiben vom 4. Mai 2018 einen Veranlagungsvorschlag. Dabei wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ("Reingewinn nach Ermessen") mit CHF 100'000.00 eingesetzt. In der Abweichungsbegründung 2012 wurde in allgemeiner Weise ausgeführt, die Spesenbelege seien formell ungenügend und ein geschäftlicher Zusammenhang der Auslagen nicht erstellt, weiteren Aufwendungen fehle die geschäftsmässige Begründetheit und beim Geschäftsaufwand seien Privatanteile aufzurechnen. Sodann liege keine klare Trennung zwischen privaten und geschäftlichen Bankkonten vor. Geschäftliche und private Auslagen würden über das gleiche Bankkonto getätigt. In Berücksichtigung der genannten Faktoren werde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 100'000.00 festgesetzt. Darüber hinaus wurden Ausführungen zu den AHV-Rückstellungen gemacht.

3.3.

3.3.1.

Der Treuhänder des Rekurrenten führte am 23. Mai 2018 mit der Steuerkommissärin ein Telefongespräch (vgl. [interne] "Notizen 24105779"). Er wollte dabei Details zur Höhe der Ermessensveranlagung in Erfahrung bringen. Die Steuerkommissärin erklärte, dass auf die Verhältnisse in der Vorperiode abgestellt worden sei. Der Treuhänder sei weiter darüber orientiert worden, dass es aufgrund der nicht ordnungsgemässen Buchhaltung so oder so bei einer Ermessensveranlagung bleibe und nur über deren Höhe diskutiert werden könne. Ohne entsprechenden Nachweis könne keine Änderung erfolgen. Sie habe den Treuhänder informiert, dass die Wohnkosten und die Fahrzeugkosten unklar gewesen seien.

3.3.2.

Mit E-Mail vom 26. Mai 2018 nahm der Treuhänder dann erstmals zum Veranlagungsvorschlag Stellung. Es wurde ausgeführt: "Frau G. [hat] in den einzelnen Jahren Anmerkungen gemacht, welche ohne Detailinformationen von ihr unmöglich zu kommentieren sind."

3.3.3.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2018 erfolgte – nachdem der Rekurrent und sein Treuhänder die Gemeindeverwaltung am 8. Juni 2018 "besucht" hatten – eine ausführliche Stellungnahme. Es wurde ausgeführt, es entspreche keiner gängigen Buchhaltungs- und Abrechnungspraxis, dass der Name des Zahlenden auf den Spesenbelegen aufgeführt werden müsse. An der Besprechung vom 15. Januar 2018 habe der Rekurrent bestätigt, dass private von geschäftlichen Ausgaben sauber getrennt seien. Wenn die Steuerkommissärin dessen ungeachtet private Kosten in den verbuchten Geschäftskosten ohne detaillierte Angabe der Belege vermute (Ausführungen B und C), habe der Rekurrent keine Möglichkeit, dazu detailliert Stellung zu nehmen. Eine Aufrechnung ohne Möglichkeit zur konkreten Stellungnahme sei nicht zulässig. Zu den Wohnkosten führte der Rekurrent aus, in der verbuchten Büromiete seien keine privaten Wohnkosten enthalten. Er habe längere Zeit im H. in S. logiert. Diese Aufwendungen seien im Konto 2800 (Verrechnungskonto) verbucht worden. Zu den Fahrzeugkosten wurde erklärt, die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges sei in der Buchhaltung leider nicht berücksichtigt worden. Neben der extrem hohen Arbeitsbelastung sei praktisch keine Zeit für private Fahrten mit dem Geschäftswagen geblieben. Es wurde in Anwendung der Mehrwertsteuermethode bei einem Neuwert des Fahrzeuges von CHF 60'000.00 (bis März 2012) bzw. von CHF 66'660.00 (ab April 2012) ein Privatanteil von CHF 6'240.00 als angemessen erachtet. Entgegen der Annahme der Steuerkommission Q. spiele es keine Rolle, ob das Bankkonto geschäftlich oder privat sei. Entscheidend sei, dass alle Konto-bewegungen gemäss Kontoauszügen korrekt in der Buchhaltung abgebildet seien. Die privaten Auslagen und Bargeldbezüge seien auf dem Konto "Verrechnungs-Konto A." verbucht worden. Für Geschäftsauslagen seien die vereinbarten Aufwandkonti verwendet worden. Die Verbuchung der Kosten für AHV, IV, EO, ALV und FAK würden ab dem Jahr 2017 auf einem Rückstellungskonto erfasst. Insgesamt sei lediglich die Aufrechnung eines Privatanteils von CHF 6'240.00 gerechtfertigt.

3.4.

3.4.1.

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2012 das folgende:

"Reduktion Ermessen auf 95'000, da Belege Miete privat (H. S.) vorhanden. Teilweise nur selbsterstellter Buchungsbeleg ohne Quittung Hotel vorhanden.
25.06.2018 ie"

3.4.2.

Mit der Veranlagung vom 25. Juni 2018 wurde ein Reingewinn nach Ermessen von CHF 95'000.00 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst.

3.4.3.

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2012 das folgende:

"Tel. mit Herr I. 28.06.2018:
Info über Änderung Veranlagungsvorschläge und Mitteilung Überlegungen.
28.06.2018 ie"

3.4.4.

Mündliche Kontakte zwischen dem Treuhänder und der Steuerkommissarin ergeben sich auch aus der E-Mail des Treuhänders vom 19. Juli 2018:

"Anlässlich eines Telefongesprächs mit Frau G. habe ich erfahren, dass ihre Feststellung, dass diverse private Kosten in den Geschäftskosten enthalten sind, darauf beruhen, dass ich für diverse Buchungen mangels Original-Rechnungen sogenannte Eigenbelege aufgrund der Buchungen im Bankkonto erstellt und verbucht haben.

Zusätzlich hat sie mich informiert, dass diverse Telefon-Rechnungen als privat betrachtet und nicht geschäftsmässig begründet.

(...)

Herr A. möchte nun, dass ich alle Eigenbelege und auf Original-Rechnungen basierende Buchungen aufliste und er dann die Originale beschaffen kann

(...)

Ich arbeite alle auf dem Steueramt vorliegenden Ordner durch erstellt die notwendigen Listen der Bankbuchungen, welche nicht auf Originalbelegen basieren. Dann bestellt Herr A. bei den Lieferanten der Ware oder Dienstleistung die Kopie der Rechnung, welche wir gesammelt ans Steueramt Q. senden

Ich kontaktiere nochmals Frau G., um folgende Fragen mit ihr zu besprechen:

a) Welche Telefon-Nummer werden nicht als geschäftlich notwendig definiert

(...)"

Abschliessend wurde um Verschiebung des Einsprachetermins ersucht. Aus einer Handnotiz der Leiterin Steuern ergibt sich die telefonische Mitteilung, dass die Rechtsmittelfrist nicht verlängert werden könne.

3.5.

3.5.1.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2018 erhob der Rekurrent Einsprache. Er stellte fest, dass der Gewinn gegenüber der Buchhaltung nur noch um CHF 8'700.00 angepasst worden sei (Veranlagungsvorschlag vom 4. Mai 2018: CHF 13'700.00). Im Wesentlichen wurde auf die Begründungen in der Stellungnahme vom 16. Juni 2018 zum Veranlagungsvorschlag verwiesen. Es wurde ausgeführt, die "Informations-Art der Steuerrevisorin erachte ich als unkorrekt – diverse Informationen zu den von ihr pauschal 'festgestellten' privaten Kosten hat mein Buchhalter erst anlässlich von Telefongesprächen erhalten. Mit diesen Informationen war es anschliessend möglich, detailliert dazu Stellung zu nehmen (Beispiel Wohnkosten)."

3.5.2.

Mit Aktenergänzung vom 6. August 2018 und Mahnung vom 7. September 2018 wurde der Nachweis der privat bezahlten Kosten für Fahrzeuge und Kommunikation (Telefon, Internet) anhand von Belegen und der Vollständigkeitsnachweis der D. und J. über sämtliche bestehenden Konten verlangt.

3.5.3.

Mit zwei E-Mails vom 5. September 2018 nahm der Treuhänder zur Aktenergänzung Stellung und reichte Unterlagen ein. Zum Nachweis der privat bezahlten Kosten für Fahrzeuge und Kommunikation wurde erklärt, dass in denjenigen Jahren, in denen nur ein Fahrzeug vorhanden gewesen sei, sämtliche Kosten in der Buchhaltung ausgewiesen seien. Die Telefon- und Kommunikations-Rechnungen seien über die in der Buchhaltung enthaltenen Bankkonti abgewickelt worden und es sei zwischen privat und geschäftlich aufgeteilt worden.

3.5.4.

Aus der E-Mail des Treuhänders vom 13. September 2018 ergibt sich, dass mit "den Briefen für die erneute Fristerstreckung (bewilligt bis 05.10.2018 [...]) (...) eine Aufstellung mit dem Titel 'Informationen zu den Steuerveranlagungen 2012 bis 2014' mitgeschickt" wurde. Es handelt sich dabei um das Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 7. September 2018 betreffend das Jahr 2012 und um folgende Aufstellung:

"2012		
Gewinn gemäss eingereichtem Geschäftsabschluss	Fr.	86'364.-
Privatanteil Auto	Fr.	10'400.-
Privatanteil Kommunikation	Fr.	1'700.-
Privatanteil Miete	Fr.	0.-
Privatanteil Spesen	Fr.	500.-
	Fr.	98'964.-
Nach Ermessen	Fr.	95'000.-"

3.5.5.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2018 (zu Unrecht als "Einsprache" bezeichnet) nahm der Rekurrent zu den Aufrechnungen erneut Stellung. Zum Privatanteil Auto wurde in Ergänzung zur Stellungnahme vom 16. Juni 2018 ausgeführt, dass die Steuerkommissärin von der Mehrwertsteuermethode abgewichen sei und mittels einer nicht offengelegten Berechnung einen wesentlich höheren Privatanteil erfasst habe. Er sei kaum mehr als 6'000 km privat gefahren. Dies ergäbe unter Anwendung der steuerlich üblichen und akzeptierten 70 Rp./km lediglich CHF 4'200.00. Unverändert wurde gestützt auf die Mehrwertsteuermethode ein Privatanteil von CHF 6'240.00 beantragt. Zum Privatanteil Kommunikation wurde ausgeführt, der Rekurrent habe das ganze Jahr 2012 in einem Hotel gewohnt. Deshalb seien keine Kommunikationskosten wie bei einer eigenen Wohnung angefallen. Der auf dem Verrechnungskonto verbuchte Privatanteil von CHF 1'538.05 sei an der oberen Grenze. Eine zusätzliche Aufrechnung von CHF 1'700.00 sei nicht gerechtfertigt. Auf dem "Konto 6641 Kundenbetreuung" seien nur 36 Bewirtsungsbelege im Gesamtbetrag von CHF 3'242.00 verbucht. Im Tätigkeitsbereich des Rekurrenten (Architektur mit Planung und Begleitung/Überwachung von Bauprojekten und teilweiser Verkaufsunterstützung) sei das ohnehin unterdurchschnittlich, weshalb eine Aufrechnung von CHF 500.00 nicht gerechtfertigt sei.

Mit einem zweiten Schreiben vom 5. Oktober 2018 reichte der Rekurrent Vollständigkeitsbescheinigungen der D. und der J. sowie Aufstellungen über im Jahr 2012 verbuchte Telefonkosten ein. Zum Nachweis der privat bezahlten Kosten für Fahrzeuge und Kommunikation wurde ausgeführt, der Rekurrent habe anlässlich einer gemeinsamen Sitzung mit der Steuerkommissärin, der Leiterin des Gemeindesteueramtes Q. und seinem Treuhänder darüber orientiert, dass er Belege für private Zahlungen nicht oder nur sehr selten aufbewahrt habe. Zahlungen, welche die Kosten für Fahrzeug und Kommunikation betreffen, seien vollständig in der eingereichten Buchhaltung enthalten.

3.5.6.

Aus dem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 ergibt sich nichts betreffend Steuerveranlagung 2012.

3.6.

Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 12. November 2018 abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mit der Steuererklärung eine Erfolgsrechnung eingereicht worden sei. Die Veranlagung habe aber nach Ermessen vorgenommen werden müssen. Dem Einsprecher seien bereits anlässlich der Einsprache in der Vorperiode die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung erläutert worden. Die Buchhaltung sei konsequent nach der vereinnahmten Methode zu führen. Es handle sich nicht um

einen bargeldintensiven Betrieb. Ein Kassabuch werde nicht geführt. Analog der Vorperiode seien die Belege der privaten Kosten vernichtet worden. Die privat bezahlten Kosten für Fahrzeug, Telefon, Spesen, usw. könnten somit nicht nachgewiesen werden. Es sei vom Rekurrenten bestätigt worden, dass sämtliche Kosten für Fahrzeug und Kommunikation in der Buchhaltung erfasst worden seien. Dementsprechend seien angemessene Privatanteile zu verbuchen. Viele der eingereichten Belege seien nacherstellt worden, da der ursprüngliche Beleg nicht mehr vorhanden sei. Die nacherstellten Belege könnten den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Auslagen nicht erbringen. In der Folge wurde dargelegt, wie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 95'000.00 ermittelt wurde (vgl. dazu Tabelle in Erw. 3.5.4.).

Der Privatanteil Fahrzeug wurde unverändert nicht nach der Mehrwertsturmethode berechnet, da keine privat bezahlten Fahrzeugkosten und die privat gefahrenen Kilometer nicht nachgewiesen worden seien. Ebenso lägen keine Unterlagen über die gesamte Fahrleistung vor. Sämtliche Kosten seien in der Buchhaltung mit CHF 31'239.00 erfasst. Davon sei ein Privatanteil von 1/3 mit CHF 10'400.00 auszuscheiden.

Für Kommunikation seien CHF 7'865.00 erfasst worden. Privat bezahlte Telefonkosten seien nicht nachgewiesen worden. Unter Berücksichtigung des bereits ausgeschiedenen Privatanteils von CHF 1'539.00 sei an der Aufrechnung von CHF 1'700.00 (total Privatanteil 34 %) festzuhalten.

Als Grundlage für die Berechnung der Ermessenseinschätzung sei ein Privatanteil Spesen von CHF 500.00 eingesetzt worden. Da die Ermessenseinschätzung grosszügig abgerundet worden sei, sei faktisch gar keine Aufrechnung Spesen berücksichtigt worden. Damit seien dazu im Einspracheverfahren keine weiteren Erläuterungen notwendig.

Die Höhe der Ermessensveranlagung sei im Einspracheverfahren überprüft worden. Die geschäftsmässige Begründetheit sei mit den eingereichten Unterlagen nicht vollumfänglich nachgewiesen. Die Steuerveranlagung sei aufgrund der grosszügigen Abrundung eher zu tief ausgefallen, auf eine Schlechterstellung werde jedoch verzichtet.

3.7.

Mit E-Mail vom 17. November 2018 führte der Treuhänder aus, im Jahr 2012 sei das Ergebnis der selbständigen Erwerbstätigkeit entgegen der Darstellung im Einspracheentscheid in Absprache mit den Steuerbehörden mit einem Buchhaltungsprogramm ermittelt worden. Es seien ein Buchungsjournal, eine Bilanz- und Erfolgsrechnung sowie alle Konto-Ausdrücke eingereicht worden. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb im Einspracheentscheid ausgeführt werde, die Buchhaltung sei durch den

Vertreter wie in Vorperioden auf Grundlage einer Excel-Tabelle nacherstellt worden.

3.8.

Mit Rekurs wird denn auch geltend gemacht, die Buchhaltung sei nicht auf der Basis einer Excel-Tabelle erstellt worden, was sich aus den eingereichten Dokumenten ergebe. Bezüglich Privatanteil Auto wurde an einer Berechnung mit der Mehrwertsteuermethode festgehalten. Ebenso wurde mit gleicher Begründung wie im Einspracheverfahren eine Reduktion des Privatanteils Kommunikation auf die verbuchten CHF 1'539.00 verlangt.

3.9.

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung auf die Begründung im angefochtenen Einspracheentscheid.

3.10.

Die Replik wurde von einer zu diesem Zweck neu bevollmächtigten Vertreterin verfasst, wobei grundsätzlich auf den Rekurs, die Einsprache und die Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag verwiesen wurde. Bezüglich Privatanteil Auto wurde mit bisheriger Begründung an einem mit der Mehrwertsteuermethode berechneten Privatanteil von CHF 6'240.00 festgehalten. Bezüglich Privatanteil Kommunikation wurde vollständig auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

4.

4.1.

Parteiaussagen und die wesentlichen Feststellungen bei Augenscheinen sind zu protokollieren und – wenn nötig – zu dokumentieren. Es entspricht einem aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleiteten allgemeinen Verfahrensgrundsatz, dass entscheidrelevante Tatsachen und Ergebnisse schriftlich festzuhalten sind. Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (§ 197 Abs. 4 StG i.V.m. § 24 Abs. 4 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG] vom 4. Dezember 2007 i.V.m. Art. 176 Abs. 1 und Art. 193 der Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO] vom 19. Dezember 2008; SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.76]).

4.2.

4.2.1.

Vom Rekurrenten wurde mehrfach auf die Besprechung vom 15. Januar 2018 und die Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 verwiesen.

4.2.2.

Dem Protokoll vom 15. Januar 2018 lässt sich nur das Folgende entnehmen:

- "- Excel-Scheet 2011 (2015, 2016) wird nachgereicht
- Aufrechnung nochmals überprüfen.
- Aussage Hr. A.: in den Auslagen hat es keine privaten Auslagen
- Umsatz-Abgrenzung nicht notwendig
AHV erlaubt"

Die Richtigkeit des Protokolls wurde vom Rekurrenten und dem Treuhänder unterschriftlich bescheinigt.

4.2.3.

Dem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 kann ausser Formalien nur das folgende entnommen werden:

"Differenz StP 2015 geklärt, Vorzeichenfehler in Orangesfeld 'Benzin + Spesen' erkannt. Wird in Beurteilung einfließen.

Miete wird überprüft. Einlegerwohnung Fr. 2000.- / inkl. NK
Nach Juli 2014 gemietet"

Auch hier wurde die Richtigkeit des Protokolls vom Rekurrenten und dem Treuhänder bestätigt.

4.2.4.

Über den vom Rekurrenten erwähnten Besuch auf der Gemeinde vom 8. Juni 2018 bestehen überhaupt keine Aufzeichnungen.

4.2.5.

Beide Protokolle sind, so muss insbesondere aus den E-Mails vom 7. Februar 2018, vom 12. Februar 2018 und vom 17. November 2018 geschlossen werden, unvollständig und geben die Abmachungen zur Buchführung nur unvollständig wieder. Die Protokollierungspflicht und damit das rechtliche Gehör wurden insofern verletzt. Daran ändert auch die jeweils unterschriftlich bestätigte Richtigkeit des Protokolls nichts.

5.

5.1.

In der Veranlagungsverfügung und im Einspracheverfahren wurde immer erwähnt, dass die Veranlagung nach Ermessen vorgenommen worden sei. Dabei wurde die eingereichte Buchhaltung als nicht ordnungsgemäss eingestuft. Die Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde aber durch Aufrechnung von Privatanteilen für Fahrzeug, Telekommunikation und Spesen zum mit der Buchhaltung ausgewiesenem Gewinn vorgenommen.

5.2.

Das Bundesgericht hat zur Ermessensveranlagung in seinem Entscheid vom 29. Januar 2020 (2C_404/2019) in allgemeiner Weise ausgeführt:

"2.2.

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. § 191 Abs. 3 StG/AG). Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnotstand besteht, d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden bzw. nicht nachgewiesen werden können (vgl. Urteil 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 10 und 11 zu Art. 130 DBG). Entscheidend ist stets, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-StHG], N. 38b zu Art. 46 StHG; siehe zum Ganzen Urteil 2C_920/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.2).

5.3.

5.3.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). So ist bei einem Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

5.3.2.

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.). Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom

7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

5.4.

Die Steuerkommission Q. stellte – wie im Einspracheentscheid ausdrücklich dargelegt – für die Bemessung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf den unkorrigierten "Gewinn gemäss Geschäftsabschluss" von CHF 85'364.00 ab, rechnete einen "Privatanteil Fahrzeug" von CHF 10'400.00, einen "Privatanteil Kommunikation" von CHF 1'700.00 und einen "Privatanteil Spesen" von CHF 500.00 hinzu. Sie rundete das Ergebnis von CHF 98'964.00 um CHF 3'964.00 auf CHF 95'000.00 ab.

Ob die Buchhaltung in Bezug auf die Ertragsseite ordnungsgemäss war oder nicht, wurde jedenfalls mit dem Einspracheentscheid nicht mehr im Detail geprüft bzw. begründet. Das kann insofern nicht beanstandet werden, als der Betrieb des Rekurrenten von der Vorinstanz nicht als bargeldintensiv qualifiziert wurde, dementsprechend kein Kassenbuch notwendig war, und die über die Bankkonti vereinnahmten Honorare als Erträge verbucht wurden. Eine unvollständige Erfassung der Erträge wird von der Vorinstanz nicht geltend gemacht. Für die Vorinstanz nicht mehr entscheidend war offensichtlich, dass lediglich Eigenbelege vorlagen. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde jedenfalls nicht gestützt auf Erfahrungszahlen oder eine andere geeignete Methode ermittelt.

Im Ergebnis hat die Vorinstanz mit der Aufrechnung von Privatanteilen zum mit der Buchhaltung ausgewiesenen Gewinn gar keine Ermessensveranlagung vorgenommen, sondern dem geltend gemachten Aufwand lediglich teilweise die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen. Damit liegt keine Ermessensveranlagung vor, für deren Anfechtung die qualifizierten Anforderungen gelten würden. Eine Überprüfung der Aufrechnungen kann daher unabhängig davon vorgenommen werden.

5.5.

Vorab ist jedoch festzuhalten ist, dass beim von der Steuerkommission gewählten Vorgehen keine Abrundung des mit Aufrechnungen ermittelten Einkommens geboten war. Eine angemessene Abrundung kommt bei Vermögensvergleichen zum Zuge (AGVE 2001 S. 205).

5.6.

Nachfolgend ist somit auf die einzelnen Aufrechnungen von Privatanteilen einzugehen.

6.

6.1.

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 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. 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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 36 StG N 5).

6.2.

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]).

6.3.

6.3.1.

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).

6.3.2.

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.

7.

7.1.

Beim in der Steuererklärung 2012 deklarierten Mercedes E 320 handelt es sich um ein Privatfahrzeug, was unbestritten geblieben ist.

7.2.

In der Buchhaltung wurde in den Aktiven per 31. Dezember 2012 kein Fahrzeug ausgewiesen. Beim verwendeten Fahrzeug handelt es sich um ein Leasingfahrzeug. Die verbuchten Fahrzeugkosten belaufen sich auf insgesamt CHF 31'239.00 ("Konto 6200 Fahrzeugaufwand": CHF 26'245.80; "Konto 6210 Benzin": CHF 4'993.17). Nachfolgend ist der angemessene Privatanteil zu ermitteln.

7.3.

7.3.1.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2010 [2C_807/2009]). 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]).

7.3.2.

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) 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."

Die Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 lauten wie folgt (Hervorhebungen im Original):

"a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten **erstmalig für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre**; für die Geschäftsjahre mit Abschlusstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N1/2001 massgebend.

b) Die hiernach angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

7.3.3.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2012 des Kantons Aargau enthält 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 Selbständigerwerbenden) 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).

7.3.4.

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 2012 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.

7.3.5.

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.

7.3.6.

Vorliegend tragen die Rekurrenten die Beweislast für die als Aufwand geltend gemachten Fahrzeugkosten. Die Steuerkommission Q. hat dagegen bei der Berechnung des Privatanteils ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat glaubhaft zu machen und zu begründen.

7.4.

7.4.1.

Die Steuerkommission Q. rechnete im Veranlagungs- und Einspracheverfahren einen Privatanteil für die Fahrzeugkosten von CHF 10'400.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten hinzu, was rund einem Drittel der gesamten verbuchten Fahrzeugkosten von CHF 31'239.00 (Unterhalt und Reparaturen CHF 26'246.00 und Benzin CHF 4'993.00) entspricht. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Rekurrent habe sämtliche Fahrzeugkosten dem Geschäftsaufwand belastet und selbst keinen Privatanteil verbucht. Die Mehrwertsteuermethode könne nicht angewendet werden. Ohne den vollständigen belegmässigen Nachweis könnten keine weiteren Fahrzeugkosten berücksichtigt werden.

Es ist nicht ersichtlich, wie die Vorinstanz im Veranlagungsverfahren den Privatanteil ermittelt hat. Insbesondere ist nicht klar, welche Untersuchungsmassnahmen sie getroffen hat (z.B. Einforderung eines Fahrtenbuches, Angabe der gesamten Fahrleistung mit Angabe von privat gefahrenen Kilometern, Leasingvertrag). Abklärungen wurden erst mit der Aufforderung zum Nachweis privat bezahlter Kosten im Einspracheverfahren getroffen. Unter Verweis auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 22. März 2018 (3-RV.2018.9) ist festzustellen, dass im Veranlagungsverfahren nicht ohne jede Untersuchung Privatanteile an Fahrzeugkosten aufgerechnet werden dürfen, ansonsten der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV und auch die Untersuchungspflicht gemäss § 190 Abs. 1 StG verletzt werden. Das gilt auch dann, wenn die Verletzung der Untersuchungspflicht im Einspracheverfahren geheilt wird.

7.4.2.

Der Rekurrent macht geltend, bei einem Neuwert des Fahrzeuges von CHF 60'000.00 (3 Monate) bzw. 66'660.00 (9 Monate) betrage der Privatanteil CHF 6'240.00. Aufgrund der hohen geschäftlichen Belastung sei ohnehin von einer geringen privaten Fahrleistung auszugehen.

7.4.3.

Beim Geschäftsfahrzeug handelt es sich um einen Lexus IS 250 Edition, welcher am 19. April 2011 in Verkehr gesetzt wurde. Der Kilometerstand am 10. Februar 2012 betrug 32'194 km (vgl. Rechnung der K. AG vom 5. März 2012) und am 2. Oktober 2012 47'974 km (Rechnung der K. AG vom 2. Oktober 2012). Die jährliche Fahrleistung (Umrechnung der Fahrleistung vom 10. Februar 2012 bis zum 2. Oktober 2012 [235 Tage] auf 12 Monate [2012: 366 Tage]) belief sich dementsprechend auf 24'576 km.

Ein Fahrtenbuch besteht nicht, weshalb die effektive Methode zur Festlegung eines Privatanteils ausgeschlossen ist. Der Rekurrent hat zur privaten Fahrleistung mit 6'000 km (Schreiben des Rekurrenten vom 5. Oktober 2018) nur eine approximative Angabe gemacht. Eine überdurchschnittliche private Fahrleistung steht damit aber nicht zur Diskussion. Unter diesen Umständen ist auf die Mehrwertsteuermethode abzustellen.

7.4.4.

Vorab ist festzustellen, dass ein Betrag von CHF 650.00 für den Kauf und die Montage eines Skiträgers (Rechnung der K. AG vom 14. Februar 2012) als nicht geschäftsmässig begründet aufzurechnen ist. Es ist nicht einzusehen, welchem geschäftlichen Zweck ein im Februar 2012 gekaufter Skiträger dienen könnte.

7.4.5.

Sodann ist bezüglich des nach der Mehrwertsteuermethode festzusetzenden Privatanteils auf die von den Steuerbehörden unbestrittenen Angaben des Rekurrenten zum Neuwert und zum zeitlichen Gebrauch des jeweils geleasteten Fahrzeuges abzustellen.

Zeitraum vom 1. Januar – 31. März 2012:	
0.008 x 3 x CHF 60'000.00	CHF 1'440.00
Zeitraum vom 1. April – 31. Dezember 2012	
0.008 x 9 x CHF 66'660.00	CHF 4'800.00
Total	CHF 6'240.00

7.5.

Zusammenfassend ist die Aufrechnung des Privatanteils auf CHF 6'890.00 (Aufrechnung Skiträger CHF 650.00 + Privatanteil von CHF 6'240.00) festzusetzen. Der Rekurs ist in diesem Punkt damit teilweise gutzuheissen.

8.

8.1.

Geschäfts- oder berufsmässig begründete Telefonkosten sind als Gewinnungskosten abziehbar. Private Anrufe gehören nicht zu den Gewinnungskosten. So ist der privaten Benutzung von Telefonen oder anderen Geschäftseinrichtungen durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Privatanteils im Umfang der anteiligen Aufwendungen Rechnung zu tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7, mit Hinweisen).

8.2.

8.2.1.

Der Rekurrent bestreitet zu Recht nicht, dass ein Privatanteil an den Telekommunikationskosten aufzurechnen ist. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass private Telefonate auch während der Geschäftszeit geführt werden. Das Verwaltungsgericht hat dies auch in einem Fall angenommen, da neben dem geschäftlichen ein privates Mobiltelefon vorhanden war (VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.447], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 24. Februar 2015 [2C_552/2014]). Soweit somit feststeht, dass grundsätzlich ein Privatanteil an den Telefonkosten aufzurechnen ist, stellt sich die Frage, wie hoch dieser zu bemessen ist.

8.2.2.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent im "Konto 6500 Verwaltungs- & Informatikaufwand" Kosten von CHF 11'948.75 verbucht hat. Davon entfallen CHF 7'865.70 auf Telefonrechnungen der L. für fünf Telefonnummern (ein Festanschluss und vier Natelnummern, drei davon geschäftlich). Für Kommunikationskosten wurden dem "Konto 2800 Verrechnungs-Konto A."

CHF 1'539.00 belastet. Die Steuerkommission Q. hat auf diese Zahlen abgestellt. Der verbuchte Privatanteil von CHF 1'539.00 und der von der Steuerkommission Q. zusätzlich aufgerechnete Privatanteil von CHF 1'700.00 entsprechen nach deren Auffassung 34 % der gesamten Kosten.

8.2.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat in einem ähnlich gelagerten Fall einen Privatanteil an den Telefonkosten von 23% als an der oberen Grenze liegend beurteilt (SGE vom 23. April 2015 [3-RV.2014.66]). Im Entscheid vom 20. März 2014 (3-RV.2013.69) führt das Spezialverwaltungsgericht aus, ein Privatanteil an den Kommunikationskosten von 20% sei nicht unangemessen hoch. So habe das Bundesgericht im Entscheid vom 4. Dezember 2009 (2C_452/2009) festgehalten, dass ein Privatanteil an den Telefonkosten von 15% "sehr niedrig" sei.

8.2.4.

Es ist aufgrund der beschriebenen Tätigkeit (insbesondere Baubegleitung/-überwachung) glaubhaft, dass der Rekurrent viele Telefonate mit Kunden führte und viel geschäftlich unterwegs war. Auf der anderen Seite ist der Betrieb von mehreren geschäftlichen Telefonnummern nicht erklärt. Der Rekurrent hat sich dazu nicht geäußert. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, den Privatanteil an den Telefonkosten in Würdigung der gesamten Umstände auf 20 % von CHF 7'865.00, d.h. CHF 1'573.00 festzulegen. Davon sind die verbuchten CHF 1'539.00 in Abzug zu bringen. Auf die Aufrechnung der daraus resultierenden Differenz von CHF 34.00 ist aufgrund der pauschalen Festsetzung von Privatanteilen zu verzichten.

8.2.5.

Im Ergebnis ist der von der Steuerkommission Q. zusätzlich aufgerechnete Privatanteil von CHF 1'700.00 zu streichen. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

9.

9.1.

Der Rekurrent hat Spesen für Kundenbetreuung von CHF 3'242.00 ("Konto 6641 Kundebetreuung") verbucht. Die Steuerkommission Q. hat davon pauschal CHF 500.00 als nicht geschäftsmässig begründet erachtet.

Der Rekurrent hat festgehalten, in den Spesen für Kundenbetreuung seien nur Auslagen für Kundeneinladungen und Kontaktpflege enthalten. Der verbuchte Betrag sei für die Baubranche extrem tief. Die Spesen seien belegt, geschäftsmässig begründet und damit abziehbar. Die Aufrechnung sei zu streichen.

9.2.

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 § 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. 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).

9.3.

Die im "Konto 6641 Kundenbetreuung" verbuchten Belege genügen den Anforderungen an Spesenbelege offensichtlich nicht. Wenn die Vorinstanz nur eine Aufrechnung von CHF 500.00 vorgenommen hat, ist sie dem Rekurrenten bereits stark entgegengekommen, hat jedoch im Grundsatz einen gewissen Kundenbetreuungsaufwand anerkannt. Festzustellen ist so dann, dass Konsumationen an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen ohne ausdrücklichen Nachweis des Gegenteils durch den Rekurrenten regelmässig dem Privatbereich zuzuordnen sind. Darunter fallen – ohne konkrete Angaben zu den Leistungsempfängern und zum geschäftlichen Zusammenhang – folgende verbuchten Ausgaben:

Sonntag, 5. Februar 2012	M.	CHF 137.00
Sonntag, 26. Februar 2012	N. P	CHF 50.80
Samstag, 14. Juli 2012	O.	CHF 224.50
1. August 2012	P.	CHF 144.50
Total		CHF 556.80

Diese "Kontrollrechnung" zeigt, dass eine Aufrechnung von CHF 500.00 keinesfalls übersetzt ist. Diese Aufrechnung ist zu bestätigen.

10.

10.1.

Das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist wie folgt zu berechnen:

Gewinn gemäss eingereichtem Geschäftsabschluss	CHF	86'364.00
Aufrechnung Skiträger	CHF	650.00
Privatanteil Auto	CHF	6'240.00
Privatanteil Kommunikation	CHF	0.00

Privatanteil Spesen	Fr.	500.00
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	CHF	93'754.00

Bei dieser geringen Anpassung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist keine Anpassung der pauschal ermittelten AHV-Rückstellung vorzunehmen.

10.2.

Im Ergebnis reduziert sich das steuerbare Einkommen von CHF 93'000.00 um CHF 1'246.00 (CHF 95'000.00 ./ CHF 93'754.00) auf CHF 91'754.00, gerundet CHF 91'700.00. Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

11.

Abschliessend ist festzustellen, dass nicht von einer Betriebsstätte in T. auszugehen ist, zumal der Rekurrent nie eine solche geltend gemacht hat. Dementsprechend ist bezüglich des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit keine Steuerausscheidung vorzunehmen.

12.

12.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Anträgen zu rund 60 %. Er hat daher 40 % der Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

12.2.

Zudem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'339.25 (inkl. MWSt und Auslagen), wobei sich diese auf fünf materiell nahezu gleichgelagerte Verfahren (3-RV.2018.202 – 206) bezieht.

Bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder stellt der Anwalts-tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikosten-ersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015. 160]).

Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist von einem sehr geringen erforderlichen Aufwand auszugehen, da die Vertreterin erst zur Ausarbeitung einer Replik beigezogen wurde. Mit der Replik wurde zudem im Wesentlichen auf bisherige Ausführungen verwiesen. Insbesondere auch in Berücksichtigung des geringen Streitwertes rechtfertigt es sich, die Parteientschädigung 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 300.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind 60 %, d.h. CHF 180.00 (inkl. MWSt), auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 91'700.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 700.00, zu 40 % mit CHF 280.00 zu bezahlen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 180.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 27. Mai 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard