

3-RV.2018.205

P 85

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 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Juni 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 128'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen auf CHF 130'000.00 festgesetzt. Es wurde generell festgehalten, dass der Reingewinn mit der eingereichten Excel-Tabelle nicht zuverlässig ausgewiesen worden sei. Berücksichtigt wurde insbesondere, dass im Geschäftsaufwand diverse Kosten enthalten seien, bei denen ein angemessener Privatanteil einzusetzen sei. Bei diversen Auslagen sei darüber hinaus der geschäftliche Zusammenhang nicht nachgewiesen. Insbesondere wurde bei der verbuchten Miete eine Aufrechnung von CHF 8'640.00 vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2018 erhob A. mit Schreiben vom 25. Juli 2018 Einsprache. Er stellte sinngemäss den Antrag, dass unverändert auf den mit der Steuererklärung angegebenen Gewinn abzustellen sei.

3.

Am 15. Oktober 2018 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

4.

Mit Entscheid vom 12. November 2018 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Die Aufrechnung Miete wurde herab- und das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 125'000.00 festgesetzt.

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 den Antrag:

Verzicht auf die Aufrechnungen für Miete von CHF 6'240.00, "Unsicherheiten in der Buchführung" von CHF 5'000.00 und Reduktion des Privatanteils Auto auf CHF 6'400.00.

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 2012 bis 2014 und 2016 (3-RV.2018.202 - 3-RV.2018.204 und 3-RV.2018.206) beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. 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: Steuerkommissarin) 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 2015 vom 6. Januar 2018 deklarierte er gestützt auf eine mit einem Excel-File erstellte Jahresrechnung 2015 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 107'490.00. Im Nachgang zur Steuererklärung reichte der Rekurrent das "Original"-Excel-File ein, "mit dem die Zahlen für die Steuererklärung 2011 von Herrn A. aufbereitet wurden. Somit kann Frau C. anhand der Formeln die Korrektheit der Totale nachvollziehen" (E-Mail vom 17. Januar 2018). Am 9. Februar 2018 wurden die Excel-Sheets für die Jahre 2015 und 2016 eingereicht (E-Mail vom 9. Februar 2018).

3.2.

3.2.1.

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2015 (und 2016) das folgende:

"2015 und 2016

Excel-Tabelle Buchhaltung ist separat gespeichert (Ordner ie)

2015: Gewinn nach Abschluss 120'077, Ziffer 2 total bei 130'000 belassen

2016: Gewinn gemäss Abschluss 120'557, Ziff. 2 total bei 130'000 belassen

2015 nach Ermessen 130'000. Siehe Abweichungsbegründung. Abweichung ausgewiesener Gewinn und gerundeter Gewinn! Buchhaltung geführt wie im 2011 mit Excel-Tabelle.

30.04.2018 ie
Miete Geschäft aufgrund Schätzungsprotokoll
CHF 1'200 Miete Geschäft akzeptiert 25% von CHF 4'800 (pro Monat)
CHF 14'400 Miete Geschäft akzeptiert pro Jahr
CHF 960 Nebenkosten 32 m2 x CHF 30
CHF 15'360 Total Geschäftsmiete pro Jahr akzeptiert
(= Einliegerwohnung)
CHF 24'000 Miete gebucht
CHF 8'460 Aufrechnung Miete"

Aus der in den Notizen erwähnten Abweichungsbegründung 2015 ergibt sich zum Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit das folgende:

"Die Buchhaltung wurde analog der Steuerperiode 2011 nicht ordnungsgemäss geführt.

Es liegt keine klare Trennung der Bankkonten privat und Geschäft vor. Die geschäftlichen und privaten Auslagen werden über das gleiche Bankkonto erfasst.

In der eingereichten Aufstellung ergibt sich ein Gewinn von CHF 120'077. In der Steuererklärung wurde ein Gewinn von CHF 107'490 unter Ziffer 2 als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Es ist nicht nachvollziehbar wie gerundet ein Gewinn von CHF 107'490 entstehen soll.

Unter Berücksichtigung der obgenannten Fakten haben wir das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen mit CHF 130'000 eingeschätzt."

Weiter wurde für AHV-Beiträge ein Geschäftsaufwand von CHF 18'982.00 erfasst.

3.2.2.

Gestützt auf diese Feststellungen machte das Gemeindesteueramt Q. dem Rekurrenten mit Schreiben vom 4. Mai 2018 einen Veranlagungsvorschlag (nicht bei den Akten; Aufgrund der Datierung der Abweichungsbegründung stimmt dieser mit den Details zu Steuerveranlagung 2015 überein). Dabei wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ("Reingewinn nach Ermessen") mit CHF 130'000.00 eingesetzt.

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 habe eine Stellungnahme mit Belegen zu den Anwaltskosten, der Miete sowie den Autokosten in Aussicht gestellt. 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.

3.3.2.

Mit E-Mail vom 26. Mai 2018 nahm der Treuhänder dann erstmals zum Veranlagungsvorschlag Stellung. Es wurde ausgeführt: "Frau C. [hat] in den einzelnen Jahren Anmerkungen gemacht, welche ohne Detailinformationen von ihr unmöglich zu kommentieren sind. In den Jahren 2013 und 2014 hat sie ausnahmsweise einen klaren Hinweis zu Buchungen gegeben, bei der die Zuordnung 'privat' oder 'geschäftlich' angezweifelt wird. Dies betrifft Gerichts und Anwaltskosten, welche auf den Konten 6500 und 6700 verbucht 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 geltend gemacht, die Buchhaltung sei zulässigerweise mit Hilfe eines Excel-Files nach der "Stafelmethode" erstellt worden. Diese sei bis zu einem Umsatz von CHF 500'000.00 zulässig. Ob Bankkonti privat und/oder geschäftlich genutzt werden, sei nicht relevant. Entscheidend sei, dass alle Kontobewegungen gemäss den Bankauszügen nach privater und geschäftlicher Verwendung getrennt würden. In den Excel-Files seien die Transaktionen der L.-Konti in "Geschäfts-Aufwand", "Investitionen", "Geschäfts-Ertrag" und "privat oder Bargeldbezüge" aufgeteilt. Die WIR-Konten enthielten ausschliesslich Geschäftskosten. Bezüglich der von den Steuerbehörden angeführten Reingewinndifferenz von CHF 120'077.00 und CHF 107'490.00 wurde um eine detaillierte Information ersucht, da keine Formel- und/oder Übertragungsfehler festgestellt werden konnten. Die Kosten für AHV, IV, EO, ALV und FAK würden ab dem Jahr 2017 auf einem Rückstellungskonto erfasst.

3.4.

3.4.1.

Mit der Veranlagung vom 25. Juni 2018 wurde ein Reingewinn nach Ermessen von CHF 130'000.00 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst.

3.4.2.

Aus den "Notizen 24105779" ergibt sich zur Veranlagung 2015 das folgende:

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

3.4.3.

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

"Anlässlich eines Telefongesprächs mit Frau C. 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.

Aus den Veranlagungsbegründungen geht teilweise (bei den Gerichts- und Anwaltskosten) hervor, dass die eingereichten Unterlagen nicht schlüssig beweisen, dass diese im Zusammenhang mit Gewinnerzielung angefallen sind. Was die Zahlungen an die Obergerichtskasse S. anbetrifft, möchte Herr A. ebenfalls die notwendigen Unterlagen beschaffen – diese sind nach unserer Abklärung noch bis vor 15 Jahren verfügbar.

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 C., um folgende Fragen mit ihr zu besprechen:

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

b) Frau C. stellte fest, dass offenbar im Arbeits-EXCEL des Jahres 2015 ein Fehler vorhanden ist. Ich habe trotz intensiver Suche diesen Fehler nicht gefunden und möchte mit Frau C. das EXCEL-File anlässlich eines Telefongesprächs überprüfen. Ich hänge das für die Steuererklärung verwendete File diesem eMail nochmals an."

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 um CHF 22'500.00 angepasst worden sei (keine Veränderung gegenüber dem Veranlagungsvorschlag vom 4. Mai 2018). Im Wesentlichen wurde auf die Begründungen in der Stellungnahme vom 16. Juni 2018 zum Veranlagungsvorschlag verwiesen. Zur Berechnung der Geschäftsmiete wurde ergänzt, die Miete nur für die Wohnung habe CHF 3'400.00 inklusive Nebenkosten betragen, während sich diese für das ganze Haus auf CHF 4'800.00 exklusive Nebenkosten belaufe (inklusive Nebenkosten ca. CHF 5'400.00). Für die Büromiete seien deshalb CHF 2'000.00 eingesetzt worden.

Darüber hinaus 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, "Vollständigkeitsnachweis" der L. und der M. über sämtliche Konti, der detaillierte Mietvertrag für Privat- und Geschäftsräume sowie ein Nachweis der geschäftlich genutzten Räume anhand von geeigneten Unterlagen (Pläne, Fotos) 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 wurde erklärt, dass in denjenigen Jahren, in denen nur ein Fahrzeug vorhanden gewesen sei, sämtliche Kosten in der Buchhaltung ausgewiesen seien. In den Jahren, in denen ein zweites Fahrzeug vorhanden gewesen sei, seien die Kosten für das zweite Fahrzeug auf dem privaten Verrechnungskonto verbucht worden. Die Telefon- und Kommunikationsrechnungen seien grundsätzlich über die Bankkonti abgewickelt worden. In den Jahren der Staffelmethode seien die Kosten in der Kolonne "privat" aufgelistet worden. Weiter wurde auf die Mietkosten und die geschäftliche Nutzung der Mieträume eingegangen und der Mietvertrag eingereicht. Zu Beginn habe der Rekurrent nur die grosse Wohnung an der X-Strasse 7 gemietet, gemäss Mietvertrag mit einer Miete von CHF 3'400.00 exklusive Nebenkosten. Später habe er das ganze Haus für CHF 4'800.00/Mt. exklusive Nebenkosten gemietet. Die monatlichen Nebenkosten hätten CHF 600.00 betragen. Die Differenz von CHF 2'000.00 sei als Geschäftsaufwand verbucht worden. Die Einliegerwohnung werde als Büro benutzt. In der grossen Wohnung werde noch Platz für das Sekretariat verwendet. Es seien die effektiven Kosten des geschäftlichen Mietaufwandes zu berücksichtigen und es sei nicht auf den Steuerwert der Liegenschaft abzustellen. Die Mietzinszahlungen seien ausgewiesen und entsprächen den Mietverträgen. Belege über die geschäftlich genutzten Räume wurden nicht eingereicht.

3.5.4.

Aus der E-Mail des Treuhänders vom 13. September 2018 ergibt sich, dass für das Jahr 2015 keine mit den "Informationen zu den Steuerveranlagungen 2012 bis 2014" vergleichbare Aufstellung bestand.

3.5.5.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2018 (zu Unrecht als "Einsprache" bezeichnet) nahm der Rekurrent zu den Aufrechnungen erneut Stellung. Im Wesentlichen wurde auf die Stellungnahme vom 16. Juni 2018 verwiesen. Die für die Buchführung verwendete "Staffelmethode" wurde wiederum als zulässig bezeichnet. Auf die von der Vorinstanz festgestellte Differenz von CHF 120'277.00 zum Gewinn aus den Excel-Files von CHF 107'490.00 sei unverändert nicht eingegangen worden. Der Rekurrent habe keine Informationen dazu erhalten. Der geschäftliche Anteil an der Miete sei aufgrund der Monatsmiete von CHF 4'800.00 und 12 % Nebenkosten (= CHF 576.00) mit total CHF 5'376.00 berechnet worden. Die Einliegerwohnung diene ganz dem Geschäft. Ein Zimmer in der Wohnung werde zusätzlich als Archiv und Sekretariat verwendet. 3 ½-Zimmer seien damit geschäftlich, 4 ½-Zimmer privat genutzt. Der geschäftliche Anteil betrage dementsprechend CHF 2'352.00. Verbucht seien lediglich CHF 2'000.00 worden. Mit der Verlegung des Geschäftssitzes von S. nach Q. seien die Mietkosten und Autospesen erheblich reduziert worden. Zu den zusätzlich berücksichtigten Aufrechnungen wie zum Beispiel den Privatanteil Fahrzeuge habe der Rekurrent wiederholt detaillierte Angaben gewünscht, diese jedoch nicht erhalten. Seit August 2015 verfüge er über zwei Fahrzeuge, wobei der Mercedes als Privatauto und der Lexus als Geschäftsauto verwendet werde. Die Kosten seien korrekt aufgeteilt.

Mit einem zweiten Schreiben vom 5. Oktober 2018 reichte der Rekurrent Vollständigkeitsbescheinigungen der L. und der M., eine Aufstellung über die im Jahr 2015 verbuchten Telefonkosten, den Mietvertrag für Einfamilienhäuser vom 27. Juni 2013 und Unterlagen zu den privat und geschäftlich genutzten Räumen 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 Fahrzeuge und Telekommunikation betreffen, seien vollständig in der eingereichten Buchhaltung enthalten. Zu den Fahrzeugkosten habe er ausführlich in der Einsprache Stellung genommen. An Telekommunikationskosten seien CHF 3'532.05 als Geschäftsaufwand und CHF 2'765.40 als Privataufwand erfasst.

3.5.6.

Aus dem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 ergibt sich:

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

Miete wird überprüft. Einlegerwohnung Fr. 2'000.-/inkl. NK. Nach Juli 2014 gemietet."

3.5.7.

Mit E-Mail vom 31. Oktober 2018 führte der Vertreter des Rekurrenten im Einspracheverfahren aus:

"Es macht den Anschein, dass das unten stehende eMail (mit angehängten EXCEL-Files) vom 9. Februar 2018 nicht an Frau C. weitergeleitet wurde – anlässlich unserer letzten Besprechung hatte Frau C. den Ausdruck eines EXCEL-Files, welches nicht mit Summary des hier angehängten Files für das Jahr 2015 übereinstimmte. Für 2015 konnten wir feststellen, dass die CHF 107'490 richtig sind und ich gehe davon aus, dass Frau C. auch akzeptiert."

3.6.

Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 12. November 2018 teilweise gutgeheissen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mit der Steuererklärung eine Erfolgsrechnung eingereicht worden sei. Die Veranlagung habe aber nach Ermessen vorgenommen werden müssen. An der Einspracheverhandlung vom 15. Oktober 2018 seien die wesentlichen Punkte der Einsprache nochmals diskutiert worden. Dem Einsprecher seien bereits anlässlich der Einsprache in der Vorperiode die Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung erläutert worden. Bereits im Einspracheverfahren 2010 sei erklärt worden, dass die Buchhaltung die Mindestanforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung nicht erfülle. Die Buchhaltung sei konsequent nach der vereinbarten 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. Dementsprechend seien angemessene Privatanteile festzusetzen.

Die Buchhaltung sei analog der Steuerperioden 2010 und 2011 mittels einer Excel-Tabelle erstellt worden. Es seien zwei Belegordner (Belege nicht nummeriert) und Kassenzettelsammlungen in Couverts eingereicht worden. Diese seien nicht nach Sachkonten erfasst. Die Erfolgsrechnung sei mittels Excel-Tabelle (Grundtabelle) erstellt. In der Grundtabelle sei das Bankkonto abgebildet. Diverse Ausgaben wie Miete, Fahrzeugkosten, Spesen, Telefon, Versicherungen, Barhonorare von insgesamt CHF 68'306.14 seien mit einem Betrag in der Erfolgsrechnung erfasst. Die Buchhaltung sei nicht ordnungsgemäss geführt. Sie habe nachträglich zu Steuerzwecken aufbereitet werden müssen, was nicht zulässig sei. Bei der mit der Steuerklärung eingereichten Buchhaltung habe ein Vorzeichenfehler zum Ausweis eines zu hohen Nettoeinkommens geführt. Damit würden ebenfalls die Unsicherheiten der geführten Excel-Buchhaltung gezeigt.

Die in der Excel-Tabelle als Privataufwand ausgewiesenen Beträge seien nicht als Aufwand in der Erfolgsrechnung enthalten. Da sämtliche privaten Belege vom Rekurrenten analog der Vorperioden vernichtet worden seien, könnten keine allenfalls privat bezahlten Fahrzeugkosten mehr nachgewiesen werden. Die geschäftlichen Mietkosten wurden im Einspracheverfahren von CHF 8'640.00 auf CHF 6'240.00 reduziert.

Weiterhin wurden Auslagen als teilweise nicht geschäftsmässig begründet eingestuft. Die eingereichte Zettelsammlung sei weder geordnet, noch sei ersichtlich, für welchen Auftrag die Auslagen angefallen seien. Aufgrund der fehlenden Angaben zum Zahlenden sei bei diesen Positionen ein angemessener Privatanteil einzusetzen. Die Buchhaltung sei unübersichtlich. Privatanteile für Telefon, Fahrzeug, Miete und Spesen seien nicht ausreichend verbucht worden.

Die Höhe der Ermessensveranlagung sei im Einspracheverfahren überprüft worden. In Würdigung der eingereichten Unterlagen wurde das ermessensweise festgesetzte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 125'000.00 ("Gewinn CHF 107'490 + Aufrechnung Miete CHF 6'240 + Unsicherheiten Buchführung inkl. Privatanteile im Rahmen Vorperioden CHF 12'000") reduziert.

3.7.

Mit Rekurs wird im Wesentlichen geltend gemacht, die vorinstanzliche Aufrechnung der Miete beruhe auf einem grundsätzlichen Fehler. Die Miete für die Wohnung von CHF 3'400.00 sei inklusive Nebenkosten, die Miete für das ganze Haus exklusive Nebenkosten vereinbart worden. Die korrekte Berechnung ergebe eine Büromiete von CHF 2'000.00. Dieser Wert sei auch im Mietvertrag aufgeführt, welcher anlässlich der Besprechung vom 15. Oktober 2018 der Steuerkommissarin übergeben worden sei. Auf die Aufrechnung von CHF 6'240.00 sei daher zu verzichten. Die allgemeine Aufrechnung unter Verweis auf die Vorperiode von CHF 12'000.00 wurde ebenso bestritten. In der Vorperiode seien Aufrechnungen für den Privatanteil Geschäftswagen, für Spesen, sowie Anwalts- und Gerichtskosten (Konti 6500 und 6700) erfolgt. Die Aufrechnung von CHF 5'000.00 für Anwalts- und Gerichtskosten im Jahr 2014 sei nicht angefochten worden. In der Vorperiode gebe es in diesem Umfang damit keine anrechenbaren Kosten, welche durch "Unsicherheiten Buchführung" im Jahr 2015 begründet werden könnten. Die Aufrechnung von CHF 12'000.00 sei damit um CHF 5'000.000 auf CHF 7'000.00 zu reduzieren. Bezüglich Privatanteil Auto wurde an einer Berechnung mit der Mehrwertsteermethode festgehalten. Es wurde die Reduktion des Privatanteils auf CHF 6'400.00 verlangt.

3.8.

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung auf die Begründung im angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung der Vorinstanz. In der Vernehmlassung der Vorinstanz wird erwähnt, dass die Nebenkosten der Miete der Wohnung bzw. des ganzen Hauses zu prüfen seien.

3.9.

Die Replik wurde von einer zu diesem Zweck neu bevollmächtigten Vertreterin verfasst, wobei ausschliesslich auf die Begründungen und Anträge im Rekurs, in der Einsprache und in der Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag verwiesen wurde. Am Antrag auf Streichung der Aufrechnung Miete von CHF 6'240.00 wurde festgehalten, ebenso bezüglich Privatanteil Auto und zur allgemeinen Aufrechnung. Weitere Begründungen wurden nicht abgegeben.

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 Verwaltungsverfahren [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-Sheet 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. Im angefochtenen Einspracheentscheid wurde festgehalten, an der Einspracheverhandlung seien die wesentlichen Punkte der Einsprache diskutiert worden. Auch davon findet sich nahezu (nur Ausführungen zur Miete und "Vorzeichenfehler") nichts im Protokoll vom 15. Oktober 2018. Ob der Mietvertrag vom 27. Juni 2013 – wie vom Rekurrenten im Rekurs erwähnt – an der Einspracheverhandlung übergeben wurde, ergibt sich weder aus dem Protokoll, noch aus der Vernehmung des Gemeindesteueramtes Q.. 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. Dessen ungeachtet wurde die Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit durch Aufrechnung von Privatanteilen für Miete und einen Betrag für "Unsicherheiten Buchführung inkl. Privatanteile im Rahmen der Vorperioden CHF 12'000.00" zum mit dem Excel-File ausgewiesenem Gewinn vorgenommen. In den Vorperioden wurden Privatanteile für Fahrzeuge, Telekommunikation, Spesen, Anwalts- und Gerichtskosten jeweils in unterschiedlicher Höhe ermittelt.

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 pflichtgemäßem 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 pflichtgemäßem 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 nach Korrektur eines "Vorzeichenfehlers" auf den Gewinn gemäss dem eingereichten Excel-File von CHF 107'490.00 ab. Die "Buchhaltung" bzw. Aufzeichnungen wurden damit nicht vollständig als nicht ordnungsgemäss abgelehnt. Hinzugerechnet wurde ein Privatanteil für Miete, welcher im Einspracheentscheid detailliert berechnet wurde. Sodann wurden CHF 12'000.00 für "Unsicherheiten Buchführung inkl. Privatanteile in den Vorperioden" aufgerechnet. Korrekturen erfolgten damit weitgehend auf der Aufwandseite (Privatanteile). Die "Unsicherheiten in der Buchführung" bestanden ebenfalls im Wesentlichen auf der Aufwandseite (nicht nummerierte Belege, "Kassenzettelsammlungen", ungenügende Abgrenzung des privaten vom geschäftlichen Aufwand).

Auf der Ertragsseite wurde ausweislich der Akten keine Aufrechnung von nicht verbuchten Erträgen vorgenommen. 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. 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 für Miete und weiteren nicht quantifizierten Privatanteilen sowie eines nicht zahlenmässig definierten Zuschlages für "Unsicherheiten Buchhaltung" zum mit dem Excel File ausgewiesenen Gewinn keine umfassende Ermessensveranlagung vorgenommen, sondern im Wesentlichen dem geltend gemachten Aufwand lediglich teilweise die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen. Damit liegt nur im Umfang des Zuschlages für "Unsicherheiten Buchhaltung" eine Ermessensveranlagung vor, für deren Anfechtung die qualifizierten Anforderungen gelten könnten. Eine Überprüfung der Aufrechnungen für Privatanteile kann aber unabhängig davon vorgenommen werden.

5.5.

5.5.1.

Im Rekursverfahren ist somit auf die Frage des geschäftsmässig begründeten Aufwandes einzugehen. Dabei ist der von der Vorinstanz ange-

brachte Verweis auf die Aufrechnung von Privatanteilen "im Rahmen Vorperioden" insofern unklar, als damit kein konkreter Vergleichszeitraum angegeben wird. Für einen Vergleich mit "Vorperioden" wird nachfolgend auf die Jahre 2012 bis 2014 eingegangen, welche ebenfalls in separaten Rekursverfahren im Streite liegen.

In den Jahren 2012 bis 2014 wurden von der Steuerkommission Q. nicht immer die gleichen Aufrechnungen (Kategorien) in gleicher Höhe vorgenommen. Weiter stösst der Verweis auf "Vorperioden" insoweit ins Leere, als in den genannten Rekursverfahren für die Jahre 2012 bis 2014 (3-RV.2018.202 – 204) Korrekturen vorgenommen werden mussten.

5.5.2.

In den Vorperioden 2012 bis 2014 wurden von der Steuerkommission Q. folgende Privatanteile (Einspracheentscheide) aufgerechnet:

	2012	2013	2014
PA Auto	10'400.00	9'800.00	7'000.00
PA Telekommunikation	1'700.00	1'800.00	0.00
PA Spesen	500.00	0.00	400.00
PA Konto 6500 (Gerichtskosten)	0.00	2'600.00	2'000.00
PA Konto 6700 (Anwaltskosten)			3'000.00
PA Miete	0.00	0.00	0.00

In den Vorperioden 2012 bis 2014 werden die entsprechenden Aufrechnungen mit Urteilen des Spezialverwaltungsgerichtes vom 27. Mai 2021 (3-RV.2018.202 bis 204) wie folgt korrigiert:

	2012	2013	2014
PA Auto	6'890.00	6'400.00	7'000.00
PA Telekommunikation	0.00	1'800.00	0.00
PA Spesen	500.00	0.00	400.00
PA Konto 6500 (Gerichtskosten)	0.00	2'600.00	2'000.00
PA Konto 6700 (Anwaltskosten)	0.00	0.00	3'000.00
PA Miete	0.00	0.00	0.00

5.6.

Nach dem Gesagten ist die Aufrechnung von CHF 12'000.00 für "Unsicherheiten Buchhaltung inkl. Privatanteile im Rahmen der Vorperioden" selbst als Schätzung nicht nachvollziehbar. Demensprechend wird in einem ersten Schritt die Aufrechnung von Privatanteilen geprüft. In einem zweiten Schritt ist der Ermessenszuschlag zu eruieren und hinsichtlich Angemessenheit zu prüfen. Dass ein solcher ermessensweiser Zuschlag aufgrund

der Unzulänglichkeiten der Buchführung (keine zeitnahe Erstellung der Erfolgsrechnung; Fehlen einer Bilanz bzw. Vermögensaufstellung; Mängel bei den Belegen) zulässig ist, kann nicht ernsthaft bezweifelt werden.

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.

Verkehrsbussen stellen (überhaupt) keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (SGE vom 26. Mai 2016 [3-RV.2015.161], mit Verweis auf VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2008.238]; allgemein zum Abzug von Bussen: Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2016 in StE 2016 B 72.14.2). Dementsprechend sind die im L.-Konto Nr. bbb als "geschäftlich" erfassten Verkehrsbussen im Gesamtbetrag von CHF 240.00 (10. August 2015, 7. Oktober 2015 und 8. Dezember 2015) zum Gewinn hinzuzurechnen.

7.2.

Das gleiche gilt – unter Verweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2016 (StE 2016 B 72.14.2) – für die im Jahr 2015 auf Rechnung des Bezirksgerichtes N. vom 29. April 2015 bezahlten CHF 3'250.80 (Gerichtsgebühr CHF 3'000.00, übrigen Gebühren CHF 214.80, Kosten der Beweisführung CHF 36.00). Beim Verfahren ST.2010.31 handelt es sich gemäss vom Rekurrenten eingereichtem Urteil des Bezirksgerichtes N. um ein Strafverfahren (Veruntreuung, ungetreuer Geschäftsbesorgung, Misswirtschaft und Unterlassung der Buchführung). Die entsprechenden Kosten sind damit nicht geschäftsmässig begründet.

7.3.

Ebenso ist die bar bezahlte Rechnung der E. AG vom 9. Oktober 2015 offensichtlich nicht geschäftsmässig begründet, geht es doch dabei um die Steuererklärung von Frau F. (wohl Lebenspartnerin des Rekurrenten; vgl. zum privaten Charakter des Aufwandes auch die Rechnung der G. AG vom 1. Dezember 2015). Der Betrag von CHF 311.05 ist ebenfalls vorab aufzurechnen, da er nicht dem privaten Aufwand zugewiesen wurde.

7.4.

In der Erfolgsrechnung 2015 werden Spesen von CHF 4'275.80 ohne Privatanteil geltend gemacht. Einen Privatanteil von CHF 400.00, wie in der Vorperiode aufgerechnet, würde der Rekurrent akzeptieren (Rekursantrag/Begründung in Ziff. 2.1.).

Der Verwendungsnachweis von Spesen setzt nicht nur das Sammeln von Belegen voraus. Vielmehr haben aus den einzelnen Belegen, die einkommenssteuerrechtlich zur Begründung von Berufsauslagen anerkannt werden sollen, überprüfbare Hinweise hervorzugehen, in welchem Zusammenhang der Aufwand angefallen ist. Nur Auslagen, die direkt oder unmittelbar für die Erzielung von Einkommen aufgewendet werden, sind im Sinne von § 36 StG geschäftsmässig begründet. Es kann nicht daran vorbeigesehen werden, dass es nach den Regeln der Beweislastverteilung dem Steuerpflichtigen obliegt, die geschäftsmässige Begründetheit von Auslagen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Quittierte Rechnungen und Belege ohne Angabe des Zahlenden sind grundsätzlich 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).

Die vom Rekurrenten in "Monatscouverts" eingereichten Belege genügen den genannten Anforderungen an Spesenbelege zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit offensichtlich nicht. Vor diesem Hintergrund ist selbst die Aufrechnung bis zum Gesamtbetrag der geltend gemachten Spesen von CHF 4'275.80 möglich.

8.

8.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2015 Mieter eines 5 ½-Zimmer-Einfamilienhauses mit einer 2 ½-Zimmer-Einliegerwohnung. Gemäss Mietvertrag vom 27. Juni 2013 betrug der Mietzins für die gesamte Liegenschaft netto CHF 4'800.00. Nicht im Mietzins eingeschlossen und separat zu bezahlen sind die Heizkosten, elektrischer Strom, ARA-Gebühren, Wasserverbrauch, Kehrriechtabfuhr, Serviceverträge und Schneeräumung. Im Mietvertrag vom 27. Juni 2013 ist folgende Bestimmung enthalten:

"Der Vermieter gewährt dem Mieter ein Vor-miet recht für die 2.5 Zimmerwohnung in der gleichen Liegenschaft, EFH X-Strasse 7 b. Die 2.5 Zimmerwohnung ist mit einem festen Mietpreis von 2000.00 Fr. inkl. Nebenkosten zu den gleichen Konditionen wie oben zu mieten und wird voraussichtlich im Juli 2014 frei."

Die Einliegerwohnung war nach den Angaben des Rekurrenten im Jahr 2014 hinzugemietet worden.

8.2.

Der Rekurrent macht geltend, er habe die Einliegerwohnung ausschliesslich geschäftlich genutzt. Zusätzlich sei ein Zimmer im 5 ½-Zimmer-Einfamilienhaus als Sekretariat und Archiv benutzt worden. Die Miete für die gesamte Liegenschaft wurde in der Erfolgsrechnung (Excel-File) mit CHF 2'000.00 dem geschäftlichen und mit CHF 2'800.00 dem privaten Bereich zugeordnet.

8.3.

8.3.1.

Die Steuerkommission Q. berechnete den Privatanteil an den Mietkosten im Einspracheverfahren wie folgt:

"CHF	1'400	Miete Geschäft akzeptiert (pro Monat)
CHF	16'800	Miete Geschäft akzeptiert pro Jahr
CHF	<u>960</u>	Nebenkosten 32 m2 x CHF 30
CHF	17'760	Total Geschäftsmiete pro Jahr akzeptiert
CHF	<u>24'000</u>	Miete gebucht (CHF 2'000 pro Monat)
CHF	6'240	Aufrechnung Miete"

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, vor der Hinzumietung der Einliegerwohnung zu geschäftlichen Zwecken sei für das 5 ½- Zimmer-Einfamilienhaus allein gemäss Auszug aus dem L.-Konto im Jahr 2014 ein Mietzins von CHF 3'400.00 bezahlt worden. Der auf die Einliegerwohnung entfallende Mietanteil könne daher nur CHF 1'400.00 betragen.

8.3.2.

Der Rekurrent geht im Rekurs von folgender Berechnung aus:

CHF	4'800.00	Nettomiete für das Haus
CHF	600.00	Nebenkosten (Erfahrungswert ca 12 %)

CHF	5'400.00	Gesamtkosten für das Haus
- CHF	3'400.00	Miete incl. Nebenkosten für 5 1/2-Zr. Wohnung

CHF	2'000.00	Miete für Büro

Dieser Wert entspreche dem Mietvertrag. Zu berücksichtigen sei, dass die Miete von CHF 3'400.00 inklusive Nebenkosten bezahlt worden sei.

8.4.

Aufgrund der ausdrücklichen Vereinbarung im Mietvertrag vom 27. Juni 2013 ist davon auszugehen, dass für die Einliegerwohnung eine Miete von CHF 2'000.00 inklusive Nebenkosten als Geschäftsaufwand zu bezahlen war. Diesen Betrag hat der Rekurrent geltend gemacht. Insofern kann keine Aufrechnung vorgenommen werden. Da der Rekurrent für die Nutzung eines zusätzlichen Büros für Sekretariat und Archiv im 5 ½-Zimmer-Einfamilienhaus keinen zusätzlichen Geschäftsaufwand geltend macht, ist ein sol-

cher auch nicht zusätzlich zu berücksichtigen. Immerhin ist im Zusammenhang mit Aufwendungen für das Büro, wie den "Austausch Kühlschrank im Büro Q." (Rechnung T. Küchen vom 11. August 2015; in der Aufstellung L. Konto Nr. bbb als "Baumaterial" ausgewiesen), ebenfalls nichts zu korrigieren.

9.

9.1.

In einer Bilanz wurden per 31. Dezember 2015 in den Aktiven keine Fahrzeuge ausgewiesen. In der Steuererklärung 2015 wurden zwei Fahrzeuge deklariert (Mercedes und Lexus [vgl. Eingabe des Rekurrenten vom 5. Oktober 2018] bzw. Porsche 911 Carrera 4 [vgl. Details zur Steuerveranlagung 2015 und Steuerdeklaration]). Tatsächlich verfügte der Rekurrent im Jahr 2015 über drei Fahrzeuge: Einerseits einen Mercedes-Benz E 320 Elégance und einen Porsche 911 Carrera 4, ausgestattet mit dem Wechselschild mit der Nummer AG aaa (Rechnung des Strassenverkehrsamtes des Kantons Aargau vom 8. November 2014; Prämienrechnung der Mobiliar vom 6. Dezember 2014), und anderseits eine geleaste Lexus IS 250 Edition, welchen der Rekurrent gemäss Rechnung der H. AG vom 15. April 2015 per Vertragsende vom 30. April 2015 zum Restwert zu Eigentum erwarb. Nach den Angaben des Rekurrenten soll es sich beim Lexus um ein Geschäfts- und beim Porsche und Mercedes um Privatfahrzeuge handeln.

9.2.

Vorab ist festzuhalten, dass keine Abschreibungen auf einem Geschäftsfahrzeug geltend gemacht werden können, wenn eine Bilanz und/oder eine Abschreibungstabelle fehlen. Die als Abschreibung auf dem Lexus geltend gemachten CHF 1'400.00 (vgl. erste Seite "Erfolgsrechnung 2015") können aufgrund des Fehlens einer Bilanz und/oder einer Abschreibungstabelle nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand berücksichtigt werden. Es ist nachfolgend auf den Privatanteil für Fahrzeuge einzugehen.

9.3.

9.3.1.

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]).

9.3.2.

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."

9.3.3.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2015 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).

9.3.4.

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 2015 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.

9.3.5.

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.

9.3.6.

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.

9.4.

9.4.1.

Die Steuerkommission Q. erfasste in den Steuerperioden 2012 bis 2014 jeweils einen Privatanteil von rund einem Drittel der gesamten verbuchten Fahrzeugkosten. Zur Begründung wurde dabei ausgeführt, der Rekurrent habe sämtliche Fahrzeugkosten dem Geschäftsaufwand belastet. Die Mehrwertsteuermethode könne nicht angewendet werden. Ohne den vollständigen belegmässigen Nachweis könnten keine weiteren Fahrzeugkosten berücksichtigt werden. In der Steuerveranlagung 2015 wurde wie dann auch 2016 ein Privatanteil in eine pauschale Aufrechnung miteinbezogen.

Es ist nicht ersichtlich, in welchem Umfang und nach welcher Methode die Vorinstanz einen Privatanteil für Fahrzeuge in den aufgerechneten Pauschalbetrag von CHF 12'000.00 einbezogen 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.

9.4.2.

Der Rekurrent machte jeweils für die Jahre 2012 bis 2014 einen Privatanteil Fahrzeuge von CHF 6'400.00, gestützt auf einen Neuwert des Fahrzeuges von CHF 66'660.00 nach der Mehrwertsteuermethode berechnet, geltend.

9.4.3.

Beim Geschäftsfahrzeug handelt es sich um einen Lexus IS 250 Edition, welcher am 19. April 2011 in Verkehr gesetzt wurde. Die Fahrzeugkosten für den Lexus belaufen sich gemäss Aufstellung des L.-Kontos Nr. ccc (vgl. auch Belegordner) auf CHF 14'558.15. Für Benzin wurden insgesamt CHF 3'012.70 (abzüglich eines Privatanteils von CHF 1'200.00) angegeben. Bei einem durchschnittlichen Benzinpreis von rund CHF 1.50 (<https://www.avenergy.ch/de/preise-statistiken/preise/bleifrei-95-monatsmittel-und-jahresmittel>) wurden demnach rund 2'200 Liter bezogen. Bei einem Durchschnittsverbrauch des Lexus von rund 9 l/100km ergeben sich daraus rund gefahrene 24'500 km (geschäftlich und privat).

Der Kilometerstand des Lexus betrug am 12. Dezember 2014 131'010 km (Rechnung der I. AG vom 14. Dezember 2014) und am 17. November 2015 159'864 km (Rechnung der I. AG vom 18. November 2015). Die jährliche Fahrleistung (Umrechnung der Fahrleistung vom 12. Dezember 2014 bis zum 17. November 2015 [340 Tage] auf 12 Monate [365 Tage]) belief sich demensprechend auf 30'976 km, was in etwa der durchschnittlichen Fahrleistung in den Jahren 2012 und 2013 entspricht. Wie allerdings mit den als geschäftlich aufgeführten Benzinkosten diese Fahrleistung erreicht werden konnte, bleibt offen.

Ein Fahrtenbuch besteht nicht, weshalb die effektive Methode zur Festlegung eines Privatanteils ausgeschlossen ist. Der Rekurrent hat zur privaten Fahrleistung mit 4'000 km (Schreiben des Rekurrenten vom 5. Oktober 2018 zur Steuerperiode 2014; bei den Akten des Rekursverfahrens 3-RV. 2018.204) nur eine approximative Angabe gemacht. Eine überdurchschnittliche private Fahrleistung steht damit aber nicht zur Diskussion. Unter diesen Umständen ist auf die Mehrwertsteuermethode abzustellen.

9.4.4.

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

Zeitraum vom 1. Januar – 31. Dezember 2015	
0.008 x 12 x CHF 66'660.00	CHF 6'400.00

9.5.

Zusammenfassend ist die Aufrechnung des Privatanteils für den Lexus nach der Mehrwertsteuermethode für ein Fahrzeug auf CHF 6'400.00 festzusetzen. Nicht ausser Acht gelassen werden kann jedoch, dass der Rekurrent über weitere private Fahrzeuge verfügte. Die jährliche Fahrleistung des Mercedes E 320 allein dürfte bei jährlich ca. 8'000km liegen (Rechnungen der J. AG vom 10. Juni 2015 [224'951 km] und der Garage K. vom 7. August 2015 [225'896 km; Stichtag 24. Juli 2015]). Angaben zum Porsche fehlen. Vor diesem Hintergrund muss, davon ausgegangen werden, dass mindestens teilweise für das Zweit- und Drittfahrzeug Aufwendungen getätigt wurden, die nicht "privat" erfasst wurden. Eine Anpassung ist deshalb notwendig. Es ist somit von einem aufzurechnenden Privatanteil von CHF 7'000.00 auszugehen.

10.

Für Telekommunikation wurden in der Vorperiode von der Steuerkommission Q. keine Aufrechnungen vorgenommen. Im Jahr 2015 hat der Rekurrent bei Gesamtkosten von CHF 6'297.45 Kosten von CHF 3'532.05 dem geschäftlichen und CHF 2'765.40 dem privaten Bereich zugewiesen.

Unter diesen Umständen ist kein zusätzlicher Privatanteil für Telekommunikation aufzurechnen.

11.

11.1.

Aufgrund dieser Ausführungen ist der aus dem Excel-File resultierende Gewinn in Bezug auf den nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand wie folgt zu korrigieren.

Gewinn gemäss Excel-File	CHF	107'490.00
Aufrechnung Bussen	CHF	240.00
Aufrechnung Aufwand Steuererklärung F.	CHF	311.05
Aufrechnung Rechnung BG N.	CHF	3'250.80
Aufrechnung Abschreibung Fahrzeug	CHF	1'400.00
Aufrechnung Spesen	CHF	4'275.80
Gewinn nach Aufrechnungen	CHF	116'967.65

11.2.

Weiter sind folgende Privatanteile am geltend gemachten Geschäftsaufwand zu berücksichtigen:

Privatanteil Miete	CHF	0.00
Privatanteil Telekommunikation	CHF	0.00
Privatanteil Fahrzeuge	CHF	7'000.00

Der Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erhöht sich damit auf CHF 123'967.65.

11.3.

Damit verbleiben für den im Betrag von CHF 12'000.00 neben den Privatanteilen (bei voller Aufrechnung der Spesen) enthaltenen ermessensweisen Zuschlag für "Unsicherheiten Buchhaltung" noch rund CHF 1'000.00. Aufgrund der formellen Mangelhaftigkeit der Buchhaltung einerseits und der nicht dokumentierten, in der Regel pauschalen Honorarerträge andererseits ist die ermessensweise Aufrechnung sehr gering ausgefallen. Das gilt auch dann noch, wenn bei den Spesen von einer teilweisen geschäftsmässigen Begründetheit auszugehen ist.

11.4.

Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

12.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 335.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 735.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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