

3-RV.2018.209
P 64

Urteil vom 22. April 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Hess
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent A. _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
 vom 19. November 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Januar 2018 wurde A. von der Steuerkommission R. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 105'100.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem Sponsoringbeiträge an die C. (C. AG) von CHF 45'200.00 und Spenden an D. Organisationen von CHF 5'760.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Januar 2018 erhob A. mit Schreiben vom 21. Februar 2018 Einsprache und stellte den Antrag,

"Verzicht auf Aufrechnung von Fr. 45'200 Spenden C. und Fr. 5'760 Spenden D. Club. Das steuerbare Einkommen ist neu mit Fr. 54'185 (Kanton; bisher Fr. 105'145) bzw. 55'182 (Bund; bisher Fr. 106'772) zu veranlagern."

3.

Mit Entscheid vom 19. November 2018 wies die Steuerkommission R. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 19. November 2018 (Zustellung am 21. November 2018) hat A. mit Rekurs vom 18. Dezember 2018 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den

"Antrag: Verzicht auf Aufrechnung von Fr. 45'200 Spenden C. und Fr. 5'760 Spenden an D. Clubs (total Fr. 50'960). Das steuerbare Einkommen ist neu mit Fr. 54'185 (Kanton; bisher Fr. 105'145) bzw. 55'812 (Bund; bisher Fr. 106'772) zu veranlagern."

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Soweit der Rekurrent eine Reduktion des für die direkte Bundessteuer 2014 massgebenden Einkommens beantragt, kann auf den Rekurs nicht eingetreten werden. Der angefochtene Einspracheentscheid betrifft ausschliesslich die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Es fehlt damit an einem Anfechtungsobjekt.

3.

3.1.

Der Rekurrent verbuchte in der Jahresrechnung 2014 neben "Div. Werbeaufwand" von CHF 6'000.00 (Konto 6600) im Konto 6620 "Anlässe Sponsoring" weitere CHF 54'544.30 als Aufwand.

3.2.

Im Veranlagungsverfahren rechnete die Steuerkommission R. CHF 45'200.00 als "Spenden C. (Privat)" und CHF 5'760.00 als "Spenden D. Club (Privat)" zum Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzu. In der Abweichungsbegründung wurde ausgeführt, "[d]iese Auslagen stehen in keinem geschäftsmässig begründeten Zusammenhang mit Ihrer selbständigen Tätigkeit, sondern sind privaten Interessen zuzuordnen. Entsprechend stellen die Auslagen private Lebenshaltungskosten dar (...)".

3.3.

Mit der Einsprache machte der Rekurrent geltend, die Zuwendungen an D. Vereine im S. (TV Q., HC U. und SC V.) seien Teil seines Werbekonzeptes. Er generiere seine KMU-Mandate zu einem grossen Teil aus diesen Kreisen. Er habe keine weiteren Auslagen für Werbung. Der TV Q. und die B. GmbH gehörten seit langem zu seinen Kunden. Bei der Zuwendung an C. handle es sich um einen ausserordentlichen Aufwand im Sinne einer Notlösung, da diverse Investoren sehr kurzfristig aus dem Hallenprojekt ausgestiegen seien. Es sei darum gegangen, das Projekt und damit die Zukunft des TV Q. zu sichern. Es gebe keine privaten Motive für die Spenden. Weiter diene der Einsatz auch der Allgemeinheit, da vor allem der TV Q. im Dorf sehr aktiv die Förderung des Gemeinwohls betreibe und dies bei der Analyse des tiefen Leerwohnungsbestandes in der Gemeinde Q. in den Medien herausgestrichen werde.

3.4.

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, entgegen den Behauptungen des Rekurrenten seien neben den D. Spenden weitere Werbeaufwendungen getätigt worden. So seien im Konto 6600 pauschal CHF 6'000.00 verbucht worden. Bei den CHF 45'200.00 handle es sich gemäss Steuermeldung des KStA, Sektion juristische Personen (JP), vom 9. Dezember 2015 um einen Crowdfunding-Beitrag an die C. AG für den Bau einer Sporthalle. Ein geschäftlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rekurrenten fehle. Bezüglich der Spenden an D. Vereine im Gesamtbetrag von CHF 5'760.00 wurde ausgeführt, dass die Generierung von Mandaten damit grundsätzlich möglich sei, die Zahlungen jedoch entgegen den Ausführungen in der Einsprache ausschliesslich vom "offensichtlichen D.-Fan" aus privaten Motiven geleistet worden seien. Der Rekurrent sei in Würdigung seiner für den TV Q. geleisteten Dienste im Jahr 2016 zum Ehrenmitglied ernannt worden. Die Mandate aus D. Kreisen würden somit generiert, weil man ihn kenne. Ohnehin gehörten der TV Q. und die B. GmbH seit Jahren zu seinen Kunden, so dass die Spenden nicht für die Akquisition aufzuwenden seien. Die Spenden an die D. Vereine und der Beitrag an C. seien überwiegend, wenn nicht ausschliesslich aus privaten Gründen erfolgt.

3.5.

Im Rekurs hielt der Rekurrent unverändert daran fest, dass die Zuwendungen an die D. Vereine TV Q., HC U. und SC V. Teil des Werbekonzeptes seien. Ohne Einsicht in die Grundbelege werde zudem zu Unrecht behauptet, dass weitere CHF 6'000.00 für zusätzliche Werbung aufgewendet worden seien. Bei den CHF 6'000.00 handle es sich um eine Aufwandabgrenzung für "Briefschaften". Damit allein könnten im Treuhandbereich keine Mandanten gewonnen werden. Neben dem D. in der Region sponsore er ebenfalls den Radrennfahrer F. und den Tennisspieler G. sowie den Kulturkreis R. und damit ausschliesslich Organisationen in der Region.

Nach dem Ausfall von Investoren habe das Projekt C. "nur dank unseren Zuwendungen" umgesetzt und dem TV Q. die Zukunft gesichert werden können. Weshalb das Sponsoring für die Handballspielhalle nichts mit dem Werbekonzept zu tun haben solle, sei nicht logisch, sondern eine willkürliche Feststellung. Gegenüber langjährigen Werbepartnern bestehe eine gewisse Verantwortung. Es habe sich aber um eine einmalige und aussergewöhnliche Notmassnahme gehandelt. Auf der anderen Seite seien seine übrigen Betriebsaufwendungen sehr gering.

Es wurde unverändert daran festgehalten, dass die Beiträge im Gesamtbetrag von CHF 50'960.00 nicht privat motiviert seien.

3.6.

Das KStA beurteilte die Aufwendungen in seiner Vernehmlassung als "privater Natur". Es fehle an einem Sponsoringvertrag mit definierten Werbemassnahmen zu Gunsten der Einzelunternehmung des Rekurrenten. Gegenleistungen in Form von Werbung seien beim Crowdfunding völlig atypisch.

Sollte im Rekursverfahren von indirekter Werbung ausgegangen werden, müsse das ungewöhnliche Verhältnis der Aufwendungen zur Unternehmensgrösse berücksichtigt werden. Bei einem Umsatz im Jahr 2014 von CHF 259'900.75 habe in Berücksichtigung der aufgewendeten Mittel für Zuwendungen ein Gewinn von CHF 65'809.70 resultiert. Die umstrittenen Aufwendungen hätten damit einem Fünftel des Umsatzes und annähernd der Hälfte des Gewinnes (vor Spende) entsprochen. Damit könne nicht mehr von einem vertretbaren Verhältnis der Beträge zur Unternehmensgrösse ausgegangen werden. Auch die Art des Adressatenkreises stehe der Annahme entgegen, es handle sich vollumfänglich um geschäftsmässig begründete Aufwendungen.

3.7.

In der Replik wurde vom Rekurrenten ergänzt, dass er insbesondere weder im Militär, noch in der Politik, noch in Berufsverbänden aktiv sei, und seine Mandate mit Werbemassnahmen im regionalen D. Bereich akquiriere. Seine Werbelogos erschienen auf der Homepage des Vereins und in dessen Newsletter sowie anderen Publikationen. Als langjähriger Sponsoringpartner werde an Spielen bei jedem geschossenen Tor dieser gesponsorten Spieler der Firmenname ausgerufen. Mit seinem Engagement für C. habe er teilweise die Aufgaben der öffentlichen Hand, Bereitstellung von Infrastruktur, übernommen.

4.

4.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Zuwendungen an D. Clubs und der Beitrag an C. geschäftsmässig begründet sind.

4.2.

4.2.1.

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden bei den selbständig Erwerbenden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Gewinnungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei interessiert, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens ge-

deckt ist. Darauf, ob sich der Aufwand bei zweckmässiger betrieblicher Organisation hätte vermeiden lassen, kommt es nicht an. Vielmehr ist entscheidend, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.54]).

4.2.2.

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; SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.54]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 36 StG N 7 ff.). Als Gewinnungskosten geltend gemachten Aufwendungen kann dabei nicht nur integral wegen ihrer privaten Veranlassung die geschäftsmässige Begründung fehlen. Es ist vielmehr auch denkbar, dass Aufwendungen, obwohl sie im Grundsatz geschäftlich veranlasst sind, teilweise – ihrem Umfang nach – privat veranlasst sind und ihnen deshalb die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen ist (VGE vom 12. September 2012 [WBE.2011.366]).

4.2.3.

Die Beweislast für steuermindernde Tatsachen (hier die Erfolgsminderung) obliegt im Grundsatz der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 140 II 248, Erw. 5.5, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat im Urteil vom 1. Februar 2018 (2C_942/2017 = ASA 86 S. 18) zum Beweis geschäftsmässiger Aufwendungen – wenn auch in Bezug auf eine juristische Person – das folgende ausgeführt:

"3.2 Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (Urteil 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1 mit Hinweisen). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 mit Hinweisen).

3.3 In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten es grundsätzlich an dieser liegt, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.3 mit Hinweisen)."

4.2.4.

Will die Steuerbehörde einem verbuchten Aufwand die geschäftsmässige Begründetheit absprechen, muss sie dementsprechend darlegen, dass ein realer Aufwand, der durch die entsprechende Aufwandbuchung abgebildet wird, auch nach Studium der Belege, auf welche die Buchhaltung aufbaut, nicht erkennbar ist (Beweislast auf Seiten der Steuerbehörde). Dabei genügt es nicht, wenn die Steuerbehörde Umstände darlegt, die aus betriebswirtschaftlicher Perspektive allenfalls einen etwas geringeren Aufwand zu rechtfertigen vermöchten. Die Steuerbehörde kann sich nicht an die Stelle des Unternehmens setzen und die Opportunität unternehmerischer Entscheidungen in Zweifel ziehen (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.21], Erw. 2.3.).

Gelingt der Steuerbehörde indessen der Nachweis von Tatsachen, welche überhaupt oder masslich den entsprechenden Aufwand als nicht nachvollziehbar bzw. inexistent erscheinen lassen, tritt ein Beweislastwechsel ein. Dann obliegt es der Gesellschaft, die natürliche Vermutung für den fehlenden Aufwandcharakter zu entkräften, indem sie Umstände benennt und nachweist, welche die entsprechende Aufwandbuchung zu rechtfertigen vermögen.

4.3.

In seinem Urteil vom 19. Juli 2012 (3-RV.2012.53) hat das Spezialverwaltungsgericht den Begriff Sponsoring definiert:

"Unter dem Begriff Sponsoring wird die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen und anderen Zuwendungen durch Unternehmen verstanden, die damit Personen, Gruppen, Organisationen und dergleichen in sportlichen, kulturellen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und damit gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben (Urteil der Bundesgerichts vom 1. Juli 2004 [2A.526/ 2003], mit Hinweisen; nStP 2006 S. 134). Das Ziel des Sponsorings liegt einerseits in der Profilierung des Unternehmens in der Öffentlichkeit und andererseits in einem kommerziellen und marketingmässigen Nebeneffekt für das Unternehmen (nStP 2006 S. 134; Basler Kommentar zum Obligationenrecht I [Art. 1 - 529 OR], 5. Auflage, Basel 2011, Einl. vor Art. 184 ff. N 381 ff.)."

4.4.

4.4.1.

Das Verwaltungsgericht hat sich zur steuerlichen Behandlung von Sponsoringbeiträgen schon in seiner Entscheid vom 18. November 1997 (BE. 1995.000187/Art. 89) geäussert:

"Zu den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gehören nebst Werbeausgaben für einzelne Produkte oder Dienstleistungen auch Werbemassnahmen, welche die Firma als Ganzes auf dem Markt günstig positionieren sollen (ASA 64/199596, S. 230; BGE 115 Ib 117 f. = StE 1989,

B 72.14.2 Nr. 9). Als geschäftsmässig begründet können nebst der Imagewerbung auch Sponsorbeiträge anzusehen sein (StE 1997, B 72.14.2 Nr. 19; StE 1997, B 72.14.1 Nr. 16; Koch, a.a.O., § 24 N 128 ff.). Demgegenüber sind Zuwendungen, die den Charakter einer eigentlichen freiwilligen Leistung (im engeren Sinne) an soziale Einrichtungen, politische Parteien oder Organisationen mit kirchlichen Zwecken - regelmässig ohne berechnete Erwartung eines dem Unternehmen zukommenden Erfolges - privater Natur (StE 1997, B 72.14.1 Nr. 16 mit Hinweisen; vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, a.a.O., § 45 N 115; Koch, a.a.O., § 24 N 130).

(...)

Mangels Zusammenhang mit der Gesellschaft sind Zuwendungen, die als freiwillige Zuwendungen der hinter der Gesellschaft stehenden Personen erscheinen, nicht geschäftsmässig begründet (ASA 64/1995-96, S. 231). Sind die Aufwendungen im Verhältnis zur Grösse des Unternehmens sowie zu Art und Umfang des Adressatenkreises für Werbemassnahmen sehr hoch, so liegt die Vermutung nahe, es würden damit nicht Ziele des Unternehmens verfolgt, sondern solche von natürlichen Personen, die hinter der Gesellschaft stehen (StE 1997, B 72.14.2 Nr. 19; StE 1997, B 72.14.1 Nr. 16, ASA 64/1995-96, S. 231 mit Hinweis). Dabei bleibt der juristischen Person indes bei der Beurteilung der Angemessenheit der Aufwendungen bezüglich ihrer Höhe ein gewisser Spielraum (StE 1997, B 72.14.2 Nr. 19; BGE 115 Ib 118 mit Hinweis)."

4.4.2.

Das Bundesgericht hat weiter zum Sponsoring an (Sport-)Vereine im Urteil vom 3. Mai 2016 (2C_795/2015 und 796/2015 = StR 2016 S. 631) festgehalten:

"5.

5.1. Die Beschwerdeführerin sponserte in den Steuerperioden 2010 und 2011 den H. (H.) mit jeweils Fr. 10'000.-- (Mitgliedschaft 'Member Club', inklusive zwei Sitzplätze auf der VIP-Tribüne in der Kategorie VIP-Mitte). Darüber hinaus ist sie Mitglied des 'Executive Club' des H. mit Anrecht auf zwei weitere Sitzplätze auf der VIP-Tribüne, wofür sie dem H. im Steuerjahr 2010 Fr. 26'666.-- und im Steuerjahr 2011 Fr. 40'000.-- überwies. Die Vorinstanz erachtete die Mitgliedschaft im 'Member Club' als geschäftsmässig begründet, da die mit der Mitgliedschaft verbundenen Sitzplätze im VIP-Bereich für Networkingzwecke einsetzbar seien. Dagegen erachtete die Vorinstanz die Mitgliedschaft im 'Executive Club' als blosses Mäzenatentum ohne konkrete Gegenleistung und nur als insoweit geschäftsmässig begründet, als die Pflichtige damit zwei weitere Sitzplätze im VIP-Bereich erhielt. Da dies zum jährlichen Preis von Fr. 10'000.-- aber auch ohne Mitgliedschaft im 'Executive Club' möglich gewesen wäre, erfolgte eine Aufrechnung der Kosten des 'Executive Club' (abzüglich je Fr. 10'000.-- für die zusätzlichen Sitzplätze). Damit sind noch Fr. 16'666.-- (2010) bzw. Fr. 30'000.-- (2011) streitig.

5.2. Zuwendungen für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke mit der Absicht, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zu betreiben, um das Image der steuerpflichtigen Person in der Öffentlichkeit zu verbessern oder um in diesem Zusammenhang verkaufsfördernde Massnahmen zu treffen, stellen grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect haben (BGE 115 Ib 111 E. 6 S. 118; Urteil 2A.232/1995 vom 2. April 1996 E. 4, in: ASA 66 S. 458;

BRÜLISAUER/POLTERA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 58 Rz. 151; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 64 Rz. 158). Indirekte Werbung stellt das sog. Sponsoring dar, wobei als Sponsorobjekt häufig der Sport verwendet wird. Das Ziel des Sponsoring liegt einerseits in der Profilierung der Unternehmung in der Öffentlichkeit und andererseits in einem kommerziellen oder marketingmässigen Nebeneffekt für die Unternehmung (BRÜLISAUER/POLTERA, a.a.O., Art. 58 Rz. 152).

5.3. Die Vorinstanz hat diese Praxis grundsätzlich richtig wiedergegeben und weiter ausgeführt, ein positiver Werbeeffect könne - bei fehlendem Aussenauftritt - dadurch erzielt werden, dass die steuerpflichtige Person Zugang zu Sponsorenvereinigungen (Memberclubs) erhält, in denen sie geschäftliche Beziehungen pflegen (Networking) oder Lobbyarbeit für ihre geschäftlichen Ziele betreiben kann. Die Vorinstanz hat aber die vollständige Anerkennung des Werbeaufwandes in Form des H.-Sponsoring mit dem Argument abgelehnt, die im IT-Bereich tätige und im Kanton W. domizilierte Beschwerdeführerin weise weder zu X. noch zum E. Sport besondere Bezüge auf; es sei nicht ersichtlich, weshalb ihr eine Sponsorenvereinigung für den H. Geschäftskontakte für Lobbyarbeit oder Networking vermitteln sollte. Die beweispflichtige Beschwerdeführerin habe insbesondere nicht hinreichend substantiiert, inwiefern ihr die Mitgliedschaft beim 'Executive Club' konkrete Aufträge vermittelt haben soll.

5.4. Die Vorinstanz verkennt indes mit dieser Argumentation, dass die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen wie auch im bundesgerichtlichen Verfahren konkret geltend gemacht hat, dass in den Geschäftsjahren 2010 bis 2012 aufgrund von Kontakten zu Entscheidungsträgern, die ebenfalls Mitglieder im 'Executive Club' sind, diverse Projekte akquiriert und Umsätze von rund Fr. 12 Mio. generiert werden konnten. Auch wenn die exakte Herkunft dieser Umsätze letztlich nicht detailliert nachweisbar ist, hat die Beschwerdeführerin damit doch aufzeigen können, dass sie - über den nachweislich regen Gebrauch der VIP-Sitzplätze hinaus - Kundenwerbung und Networking betrieben hat und damit den Ausgaben zumindest indirekt ein Werbeeffect zukommt. Dies gilt umso mehr, als der Fiskus im Zusammenhang mit den hier in Frage stehenden Zuwendungen nicht zu stark in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen darf (BGE 115 Ib 111 E. 6 S. 118; Urteil 2A.232/1995 vom 2. April 1996 E. 4b, in: ASA 66 S. 458; BRÜLISAUER/POLTERA, a.a.O., Art. 58 Rz. 153).

5.5. Auch der Einwand der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin weise weder zu X. noch zum E. Sport einen Bezug auf, überzeugt nicht: Die Beschwerdeführerin ist als IT-Spezialistin in der ganzen Schweiz (und auch international) tätig und somit nicht auf ihr Domizil im Kanton W. beschränkt. Sodann mag es zwar zutreffen, dass zwischen dem Geschäftsfeld der Beschwerdeführerin und dem E. Sport kein direkter Zusammenhang ersichtlich ist; dies ist indes auch nicht notwendig, reicht es doch aus, wenn die Mitgliedschaft im 'Executive Club' dazu führt, dass dank Networking Aufträge vermittelt werden können (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 64 Rz. 158 in fine). Indem die Vorinstanz die geschäftsmässige Begründetheit der vier VIP-Sitzplätze anerkannt hat, hat sie damit ebenfalls zum Ausdruck gebracht, dass sowohl zur Region X. wie zum E. Sport ein gewisser Bezug zur Beschwerdeführerin besteht.

5.6. Damit ist der Beschwerdeführerin der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit insgesamt gelungen. Da die aufgewendeten Mittel für

die Mitgliedschaft im 'Executive Club' (2010: Fr. 26'666.-- bzw. 2011: Fr. 40'000.--) auch in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zur Unternehmensgrösse stehen, ist die Beschwerde in Bezug auf die Aufrechnungen beim Werbeaufwand (Fr. 16'666.-- [2010] bzw. Fr. 30'000.-- [2011]) gutzuheissen und der steuerbare Reingewinn entsprechend zu reduzieren.

4.5.

Allen Urteilen ist gemeinsam, dass Aufwendungen für direkte oder indirekte Werbemassnahmen mit oder ohne Aussenauftritt als geschäftsmässig begründet gelten. Neben unmittelbarer Kundenwerbung und dem allgemeinen Ziel der positiven Positionierung auf dem Markt gehört dazu auch das Networking. Zusätzlich muss der Aufwand jedoch auch in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zur Unternehmensgrösse mit dem Endweck der Verkaufsförderung stehen. Fehlt es aber an diesem Zusammenhang stehen die privaten Interessen im Vordergrund, so dass von Lebenshaltungskosten auszugehen ist.

5.

5.1.

Vorerst ist auf die im Konto 6620 verbuchten Spenden an D. Clubs und kulturelle Einrichtungen einzugehen. Diese sind durchaus geeignet, um den Namen der Einzelunternehmung bekannt zu machen. Davon ist die Vorinstanz denn auch zu Recht in den Jahren 2012 und 2013 ausgegangen, indem die entsprechenden Aufwendungen im Konto 6620 jeweils ungekürzt gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Auch wenn die Steuerkommission R. berechtigt war, die Aufwendungen in der Steuerperiode 2014 neu zu beurteilen (SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.64], mit Hinweisen), sind keine nachvollziehbaren Gründe für eine von der bisherigen Auffassung abweichende Neubeurteilung ersichtlich. Solche wurden von der Vorinstanz auch nicht dargetan.

Der Rekurrent konnte mit seinen Sponsoringbeiträgen konkrete Öffentlichkeitsarbeit betreiben, um seine Einzelunternehmung in D. Kreisen bekannt zu machen bzw. seine jahrelange Geschäftsposition zu behaupten. Der Rekurrent hat glaubhaft dargelegt, dass er werbewirksame Gegenleistungen für sein Engagement erhalten hat. Das Verhältnis von Werbeaufwand zu Umsatz und Gewinn – so in der Vernehmlassung des KStA erwähnt – ist im Umfang der nicht als Aufwand akzeptierten CHF 5'760.00 offensichtlich nicht ungewöhnlich. Die Zahlungen stellen damit geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Der Rekurs ist damit in diesem Umfang gutzuheissen.

5.2.

Anders verhält es sich bezüglich der an die C. AG bezahlten CHF 45'200.00. Vorerst ist festzuhalten, dass der Rekurrent damit keine Beteiligungsrechte an der C. erwarb. Im Wertschriftenverzeichnis sind

keine solchen deklariert. Es handelte sich damit um einen à-fonds-perdu-Beitrag.

Gemäss der Steuermeldung des KStA JP vom 18. Dezember 2015 verpflichtete sich der Rekurrent zu einer Zahlung von CHF 100'000.00 an die C. AG. Bezahlt wurden von ihm CHF 80'000.00. Damit leistete er – stellt man auf die Steuermeldung ab – mit Abstand den grössten Beitrag.

Im Gegensatz zu den periodisch ausgerichteten Spenden steht dieser auch vom Rekurrenten als einmalig und ausserordentlich bezeichnete Beitrag von CHF 45'200.00 in keinem Verhältnis zum Umsatz und zum Gewinn der Einzelunternehmung. Vergleicht man die vorliegend zu beurteilenden Verhältnisse mit denjenigen im zitierten Bundesgerichtsentscheid wird das mehr als deutlich. Bei jährlichen Beiträgen von bis zu CHF 40'000.00 wurden dort Umsätze von CHF 12 Mio. generiert. Der Rekurrent machte bisher nicht ansatzweise geltend, welche Umsätze im Zusammenhang mit seinem Engagement zu Gunsten der C. AG generiert werden konnten.

Allein deshalb ist der Beitrag an die C. AG nicht geschäftsmässig begründet, sondern entspringt vielmehr seiner (privaten) Passion für den D. Sport. Insofern handelt es sich um private Lebenshaltungskosten. In diesem Punkt ist der Rekurs daher abzuweisen.

5.3.

Nicht angepasst wurde von der Vorinstanz trotz Aufrechnung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit die AHV-Rückstellung. Zu berücksichtigen sind zusätzliche AHV-Beiträge von CHF 4'384.00 (9.7 % von CHF 45'200.00)

5.4.

Das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit reduziert sich damit um CHF 10'144.00 (Aufrechnung Spenden von CHF 5'760.00 + zusätzliche AHV-Rückstellung CHF 4'384.00).

5.5.

Neu zu berechnen ist sodann der Selbstbehalt an den geltend gemachten und gewährten Krankheitskosten von CHF 7'723.00. Das korrigierte Nettoeinkommen beträgt neu CHF 89'744.00 (CHF 99'888.00./ CHF 10'144.00). Der Selbstbehalt an den Krankheitskosten ist damit von CHF 5'257.00 auf CHF 4'723.00 (CHF 89'744.00 x 5 : 95) zu reduzieren. Das steuerbare Einkommen vermindert sich damit um weitere CHF 534.00.

5.6.

In teilweiser Guttheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 94'467.00, gerundet CHF 94'400.00 festgesetzt.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu rund 20 %. Er hat daher 80 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Soweit auf den Rekurs eingetreten werden kann, wird in teilweiser Gutheissung des Rekurses das steuerbare Einkommen auf CHF 94'400.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'055.00, zu 80 % mit CHF 844.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt R.

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, 22. April 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann