

3-RV.2019.175

P 96

Urteil vom 21. Juli 2022

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Schatzmann Richter Herzog Gerichtsschreiberin Bernhard
------------------	--

<u>Rekurrentin</u>	A. _____
--------------------	-----------------

vertreten durch Dr. iur. Anton Greber, Kreuzstrasse 26,
Postfach, 8024 Zürich

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 30. August 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Februar 2017 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (1. Juni bis 31. Dezember 2014) zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 71'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 122'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 4'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 7'000.00) veranlagt. Dabei erfolgten "Aufrechnungen gemäss Buchprüfung vom 6.2.2017" im Betrag von CHF 50'000.00. Die Aufrechnung wurde entsprechend der Dauer der Steuerpflicht satzbestimmend mit CHF 85'714.00 (CHF 50'000.00 x 360 ./ 210) erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Februar 2017 erhob A. mit Schreiben vom 16. März 2017 Einsprache. Sie stellte den Antrag, auf die ermessensweise Aufrechnung sei zu verzichten. Das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei gestützt auf den neu erstellten Abschluss auf der Basis eines Reingewinnes von CHF 27'692.00 festzusetzen. Sodann wurde beantragt, es sei per 31. Dezember 2014 ein Bargeldbestand von CHF 40'000.00 zu erfassen.

3.

Mit Entscheid vom 30. August 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. Sie erhöhte das steuerbare Einkommen auf CHF 178'342.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 305'509.00). Das steuerbare und das satzbestimmende Vermögen blieben unverändert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. August 2019 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 20. September 2019) hat A. mit Rekurs vom 23. Oktober 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit den Anträgen:

- "1. Es sei der Einspracheentscheid vom 30. August 2019 der Steuerkommission der Gemeinde Q. betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 aufzuheben;
2. Es sei das steuerbare Einkommen für die Bemessung der Kantons- und Gemeindesteuern für das Jahr 2014 auf CHF 81'767 zum Satz von CHF 140'826 festzusetzen;
3. Es seien die Kosten- und Entschädigungsfolgen dem Rekursgegner zu belasten."

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat innert erstreckter Frist eine Replik erstatten lassen.

7.

7.1.

A. hat mit Eingabe vom 22. November 2021 beim Verwaltungsgericht eine Rechtsverzögerungsbeschwerde einreichen lassen mit den Anträgen:

- "1. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdegegner mit seinem Verhalten den Erlass eines Entscheides im rechtshängigen Verfahren in Sachen A. - 3-RV.2019.175 / ck - unrechtmässig verzögert hat; und
2. Der Beschwerdegegner sei anzuweisen, unverzüglich einen rechtskonformen Entscheid im Verfahren in Sachen A. – 3-RV.2019.175 / ck -zu erlassen;
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners."

7.2.

Mit Entscheid vom 11. März 2022 wies das Verwaltungsgericht die Rechtsverzögerungsbeschwerde ab.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Kantonalen Steueramt die Akten der C. GmbH betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 beigezogen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat von A. die Buchhaltungsordner 2014 eingeholt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 1. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrentin ist am 1. Juni 2014 in Q. von S. kommand zugezogen. Sie führte in selbständiger Erwerbstätigkeit einen Pferdehandel. Am tt.mm. 2014 wurde die Einzelunternehmung der Rekurrentin in die C. GmbH umgewandelt. Nach den Angaben der Rekurrentin musste die C. GmbH im Jahr 2016 ihre Tätigkeit wegen schlechten Geschäftsganges wieder einstellen.

3.

Die Rekurrentin lässt den Einspracheentscheid sowohl in formeller, wie auch in materieller Hinsicht rügen. Vorerst ist auf die formellen Rügen (Verletzung des rechtlichen Gehörs [Verletzung des Rechts auf Vorladung vor die Steuerkommission im Einspracheverfahren, Verletzung der Begründungspflicht]) einzugehen. Anschliessend sind die materiellen Rügen zu behandeln.

4.

Mit Schreiben des Vertreters der Rekurrentin an den Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA vom 28. November 2018 (Rekursbeilage 12) liess die Rekurrentin im Einspracheverfahren die Einsetzung eines ausserordentlichen Steuerkommissärs verlangen. Das Gesuch wurde vom Sektionsleiter Natürliche Personen des KStA mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 abgelehnt (Rekursbeilage 13). In der Folge hat sich der Vertreter der Rekurrentin mit dem Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA telefonisch in Verbindung gesetzt, "um die Situation zu besprechen".

Die Rekurrentin hat insbesondere mit der Replik ausführen lassen, dass im Rekursverfahren keine Verletzung der Ausstandspflicht durch den Steuerkommissär geltend gemacht wird. Das zu Recht: Im Schreiben des Leiters der Unterabteilung Veranlagung des KStA vom 21. Dezember 2018 wurde festgehalten "Bitte teilen Sie uns mit, falls Sie Ihr Schreiben als konkretes Ausstandsbegehren verstanden haben wollen, dann werden wir dies zur Behandlung an die entsprechende Stelle [damit wurde auf die Unzuständigkeit des KStA hingewiesen] weiterleiten." Eine entsprechende Mitteilung seitens der Rekurrentin erfolgte ausweislich der Akten nicht. Hingegen macht der Vertreter der Rekurrentin ausdrücklich geltend, seinem Ersuchen um eine Besprechung sei nicht entsprochen worden.

5.

5.1.

Gemäss § 190 Abs. 1 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuerveranlagung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt. Doch auch wenn sich dieses nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission diesem Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (VGE vom 24. Oktober 2001 [BE. 2001.00062]; SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50]).

Wird einem Vorladungsbegehren im Einspracheverfahren nicht stattgegeben und die steuerpflichtige Person nicht angehört, stellt dies eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Dies führt grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und zur Rückweisung an die Vorinstanz unter Kostenfolge zu Lasten des Staates (SGE vom 27. April 2017 [3-RV.2016.25]).

5.2.

5.2.1.

Die Rekurrentin lässt mit Rekurs und Replik geltend machen, am 15. Januar 2019 habe der Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA in einem Telefongespräch mit dem Vertreter der Rekurrentin einer Besprechung unter der Voraussetzung zugestimmt, dass vorerst zum Buchprüfungsbericht eine schriftliche Stellungnahme eingereicht werde. Mit Schreiben vom 24. April 2019 sei zum Buchprüfungsbericht Stellung genommen worden. Eine Kopie dieses Schreibens sei dem Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA zugestellt worden. Entgegen der Zusagen der Steuerbehörden habe jedoch keine Besprechung stattgefunden. Dass die Steuerkommission Q. keine Kenntnis von der Vereinbarung mit dem KStA gehabt haben will, sei nicht ganz nachvollziehbar, da der Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA mit dem Steuerkommissär in Verbindung gestanden habe. Dessen ungeachtet sei die Vereinbarung einer Besprechung aufgrund der Aufsichtsfunktion des KStA auch für die Steuerkommission Q. verbindlich gewesen. Indem der Einspracheentscheid von der Steuerkommission Q. mit den Aufrechnungen ohne vorherige Anhörung gefällt worden sei, habe die Steuerbehörde treuwidrig gehandelt. Aufgrund der Ausführungen in der Vernehmlassung der Steuerkommission Q. sei zudem zu schliessen, dass sie von einem Vorladungsbegehren Kenntnis gehabt haben müsse.

5.2.2.

In der Vernehmlassung wurde von der Vorinstanz geltend gemacht, ein Vorladungsbegehren sei nie gestellt worden. Weiter wurde ausgeführt, dass weder der Einsprache noch der Stellungnahmen zu verlangten Aktenergänzungen ein Vorladungsbegehren zu entnehmen sei. Es werde erstmals zur Kenntnis genommen, dass beim KStA im Verfahren Vorladung verlangt worden sei. Der Vertreter der Rekurrentin habe sich mit der materiellen Stellungnahme vom 24. April 2019 an die zuständige Behörde gewandt, ohne jedoch ein Vorladungsbegehren auch nur zu erwähnen. Sie könne sich daher heute nicht mehr auf einen Verfahrensmangel berufen.

5.3.

Es ist unbestritten, dass für die Behandlung der Einsprache die Steuerkommission Q. zuständig war (§ 164 StG/§§ 192 und 194 StG). Aus den Akten ergibt sich kein direkt an die Steuerkommission Q. gerichtetes Begehren.

Hingegen lässt die Rekurrentin geltend machen, es sei am 15. Januar 2019 mündlich beim Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA und damit dem KStA als Aufsichtsbehörde eine Besprechung des Sachverhaltes verlangt und somit ein nach Treu und Glauben auch für die Steuerkommission Q. verbindliches Vorladungsbegehren gestellt worden.

5.4.

Vorerst ist festzustellen, dass sich in den Akten keine Hinweise auf ein am 15. Januar 2019 vom Vertreter mit dem Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA geführtes Telefongespräch, geschweige denn über den Inhalt dieses Gespräches finden lassen.

Aus dem zeitlichen Ablauf ergibt sich weiter, dass sich der Vertreter mit Schreiben vom 28. November 2018 an das KStA wandte und die Einsetzung eines ausserordentlichen Steuerkommissärs verlangte. Ein Vorladungsbegehren ist diesem Schreiben nicht zu entnehmen. In der Folge wurde dieses Schreiben dem Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA zur Behandlung übergeben. Dieser nahm mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 dazu Stellung, ohne dass dabei eine Besprechung mit der Steuerkommission erwähnt wurde.

Es trifft zu, dass der Vertreter der Rekurrentin nach dem Telefongespräch vom 15. Januar 2019 mit Schreiben vom 24. April 2019 zum Buchprüfungsbericht des Steuerkommissärs vom 19. Oktober 2018 Stellung nahm. Dabei wurde zwar einleitend auf das Schreiben vom 28. November 2018 an das KStA verwiesen und die "mangelnde Objektivität von Herrn D." erwähnt. Ebenso wurde erwähnt, dass anlässlich des längeren Telefongespräches das weitere Vorgehen festgelegt worden sei. "Wir vereinbarten, dass ich eine Stellungnahme mit einer Kopie an ihn [Leiter der Unterabteilung Veranlagung des KStA] einreichen würde, was hiermit erfolgt." Ein

Vorladungsbegehren bzw. eine Besprechung wurde dieser Formulierung entsprechend anlässlich dieses Telefongespräches offenbar nicht vereinbart. Davon durfte und musste nach der zitierten Formulierung die für die Einsprachebehandlung zuständige Steuerkommission Q. jedenfalls ausgehen. Etwas Anderes ist nicht nachgewiesen.

Daran ändert das in der Replik angefügte Zitat aus der Vernehmlassung der Steuerkommission Q. nichts. Zum einen wurde im entsprechenden Abschnitt der Vernehmlassung einleitend festgestellt, dass nie ein Begehren um Vorladung gestellt worden sei. Zum anderen wird das in der Replik eingefügte Zitat aus dem Zusammenhang gerissen, zumal einleitend ausgeführt wird, "[w]eder aus der Einsprache noch aus einer der später verfassten Antworten auf Aktenergänzungen geht ein erkennbares Begehren um Vorladung hervor." Mit dem folgenden Verweis auf das Schreiben vom 28. November 2018 konnte sich die Steuerkommission Q. in formeller Hinsicht dann nur auf das Gesuch um Einsetzung eines ausserordentlichen Steuerkommissärs beziehen. Darüber hinaus ist der zitierten Passage nur zu entnehmen, dass die Steuerkommission Q. von sich aus eine Besprechung als nicht notwendig erachtete.

5.5.

Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör lässt sich nicht feststellen. An diesem Ergebnis ändern auch die vom Vertreter der Rekurrentin angeführte Aufsichtsfunktion des KStA und der Grundsatz von Treu und Glauben nichts. Wie ausgeführt sind für die Behandlung von Einsprachen die Steuerkommissionen zuständig. Dieses Wissen muss dem in rechtlichen und steuerlichen Belangen sehr erfahrenen Vertreter zweifellos angerechnet werden. Es insbesondere deshalb unverständlich, dass er kein schriftliches Vorladungsbegehren an die Steuerkommission Q. stellte.

6.

6.1.

Im Rekurs wird in Rz 33 ausgeführt, die Vorinstanz sei betreffend Stalleinrichtung/Stallmobiliar von einer "unterlassenen Aufwertung von Aktiven" ausgegangen. Auf die im Schreiben vom 24. April 2019 vorgebrachten Argumente sei die Steuerkommission im Einspracheentscheid dann überhaupt nicht eingegangen. Damit sei die Begründungspflicht verletzt worden. Weiter wird mit der Replik ausgeführt, die Vorinstanz habe sich auch im Rekursverfahren nicht abschliessend zu den Argumenten der Rekurrentin (siehe insbesondere Ziff. 7 Satzbestimmendes Einkommen) geäußert.

6.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die

Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

6.3.

Das Schreiben des Vertreters der Rekurrentin vom 24. April 2019 blieb nicht unbeachtet, zumal die Stellungnahme verdankt wurde und die Aufforderung zur Aktenergänzung vom 7. Mai 2019 auslöste. Es ist sodann festzustellen, dass das Schreiben vom 24. April 2019 (Stellungnahme zum Buchprüfungsbericht vom 18. Oktober 2018) im Einspracheentscheid erwähnt ist. Die Stellungnahme blieb damit offensichtlich nicht unberücksichtigt.

Weiter verweist die Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid auf verschiedene Unterlagen, so für den mathematischen Nachweis auf die Exceltabelle "Sichtung neuer Abschluss Geschäftsjahr 2014 – Pferdehandel, Abschluss 1.6.2014 - 31.12.2014" sowie für die steuerlichen Begründungen auf die dreizehnseitige "Begründung der Korrekturen im Einspracheverfahren", beide datiert mit 20. August 2019. In der Begründung der Korrekturen im Einspracheverfahren" wird auf S. 2 unter dem Titel "Konto # 1500 Stall-Einrichtung" ausdrücklich auf die mit Schreiben vom 24. April 2019 erhobenen Einwände eingegangen.

6.4.

Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt damit offensichtlich nicht vor. Ob die Begründung korrekt war, ist nicht im Rahmen der (formellen) Begründungspflicht zu prüfen, sondern der Beurteilung der von der Rekurrentin erhobenen materiellen Einwendungen. Ebenso wird die Begründungspflicht im Rekursverfahren nicht verletzt, wenn sich die Vorinstanz in der

Vernehmlassung nicht zu Vorbringen der Rekurrentin äussert. Allenfalls können sich Fragen der Beweislast stellen.

7.

7.1.

Die Vorinstanz hat bei der Beurteilung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit, so ist dem Einspracheentscheid zu entnehmen, auf den mit E-Mail vom 13. April 2018 und mit Schreiben vom 24. April 2018 eingereichten "dritten Geschäftsabschluss" abgestellt. Dazu wurde die Aufstellung "Sichtung neuer Abschluss Geschäftsjahr 2014" erstellt.

7.2.

Die Steuerkommission Q. hat im Einspracheverfahren zum Ergebnis des neu erstellten Abschlusses von CHF 71'031.00 folgende Aufrechnungen vorgenommen (in CHF):

"Kto 1500	Aufrechnung in Höhe des aktivierten Inventars	14'100
	Aufrechnung Liquidationsgewinn Inventar (Mehrfachentnahme)	14'100
Kto 1530	Aufrechnung in Höhe des/der aktivierten Fahrzeuge	39'500
Kto 4200	Aufrechnung fehlender Erlös auf nicht geklärtem Aufwand	25'000
Kto 6200	Aufrechnung Mietzins ohne Nachweis	6'750
Kto 6200	Aufrechnung nicht anerkannte Garagenrechnung	2'886
	Teilweise Aufrechnung Rückst. E. AG	875
Kto	Aufrechnung Rückstellung Honorar Rechtsanwalt F.	3'000
	Korrekturen im Aufwand	106'211"

Mit diesen Aufrechnungen resultierte ein neuer Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 177'242.00.

7.3.

Mit Rekurs wurde die Aufrechnung betreffend Mietzins von CHF 6'750.00 und die Aufrechnung der Garagenrechnung von CHF 2'866.00 anerkannt. Nachfolgend ist darauf nicht zurückzukommen, hingegen ist auf die übrigen Aufrechnungen einzugehen.

8.

8.1.

Mit dem in § 27 Abs. 3 StG enthaltenen Verweis auf § 68 StG werden die Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung bei juristischen Personen bei selbständig Erwerbenden für analog anwendbar erklärt. Zum Zweck der Gewinnermittlung wird dementsprechend vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Ausgangspunkt der Veranlagung bildet dabei die von der steuerpflichtigen Person geführte Buchhaltung. Sie ist für die

steuerpflichtige Person verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen kann. Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 2015 [2C_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10). Nach dem bundesrechtlichen Massgeblichkeitsgrundsatz ist eine Bilanz zu berichtigen, wenn und soweit sie gegen die zwingenden Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung verstösst (= Bilanzberichtigung). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die Bilanzberichtigungen von der Steuerbehörde von Amtes wegen vorzunehmen (M. Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 S. 540 ff.).

8.2.

Im Zusammenhang mit nachträglichen Korrekturen der Handelsbilanz gibt es auch die Möglichkeit der Bilanzänderung, d.h. des Ersatzes eines gewählten handelsrechtlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlich zulässigen Ansatz. Bilanzänderungen können nur durch die Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden und werden nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. der Bilanz zugelassen (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 DBG N 22 ff. mit Rechtsprechungsnachweisen). Der Steuerpflichtige wird bei der mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen Willensäusserung behaftet und kann diese Willenskundgebung nur bei Vorliegen eines Willensmangels modifizieren (Urteil des Bundesgerichtes vom 13. September 2011 [2C_515/20120], mit Verweisen = StR 2011 S. 954 = StE 2011 B 23.41 Nr. 5; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.328]). Nach Art. 960 OR sind sodann alle Aktiven bei der Bilanzerrichtung höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt.

8.3.

Die Gewinnermittlung knüpft an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu R. Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000., S. 195; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum R. Benz, a.a.O., S. 195; B. Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

Aus der formellen Massgeblichkeit der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz ergibt sich in beweisrechtlicher Hinsicht zunächst eine Vermutung dafür, dass die in dieser verbuchten Aufwendungen und Erträge auch

in steuerlicher Hinsicht tatsächlich Aufwendungen und Erträge darstellen. Mit Blick auf die Aufwendungen ist damit zunächst von einer tatsächlichen Vermutung für deren (steuerlich gesehen) geschäftsmässige Begründetheit auszugehen (P. Locher, Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 58 DBG N 170, mit Hinweisen).

8.4.

8.4.1.

Es steht fest, dass der mit der Steuererklärung eingereichte Abschluss nicht ordnungsgemäss war. Davon geht offensichtlich auch die Rekurrentin aus, zumal der Abschluss vollständig neu erstellt wurde. Die Steuerkommission Q. musste dementsprechend eine ermessensweise Festsetzung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit vornehmen.

8.4.2.

Ebenso ist unbestritten, dass erst der im Einspracheverfahren eingereichte dritte Jahresabschluss als Basis für die Gewinnermittlung verwendet werden kann. Davon sind die Vorinstanz und die Rekurrentin übereinstimmend und zu Recht ausgegangen. Dementsprechend ist die Prüfung der Aufrechnungen gestützt auf diesen Abschluss vorzunehmen.

8.5.

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; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 58 DBG N 170).

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.

9.

9.1.

9.1.1.

Die Rekurrentin deklarierte mit der Steuererklärung 2014 Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb von CHF 20'383.00 und einen Geschäftskontokorrentsaldo von CHF 80'682.00. Mit der Veranlagung wurden pauschal CHF 50'000.00 gemäss "Buchprüfung vom 6. Februar 2017" mit der Begründung "Aufrechnung nach Ermessen, Abschlussunterlagen ungeeignet" zu den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit hinzugerechnet. Aufgezählt wurden im Bericht die vorgelegten Unterlagen und die fehlenden Antworten auf Fragen. Insbesondere wurde auf das Fehlen jeglichen Kassabuches sowie auf den fehlenden Finanzierungsnachweis der zu Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2014 getätigten Auslagen und der zu Gunsten der C. GmbH aufgewendeten Auslagen hingewiesen (vgl. auch Aufforderung zur Aktenergänzung vom 21. November 2016).

9.1.2.

Mit der Einsprache stellte die Rekurrentin eine überarbeitete und vollständige Buchhaltung für den Zeitraum vom 1. Juni 2014 bis 6. November 2014 inklusive Kassabücher in Aussicht. Auf der Basis des überarbeiteten Abschlusses habe sie einen Reingewinn von CHF 27'692.00 erzielt. Weiter ersuchte die Rekurrentin um Aufrechnung eines Bargeldbestandes von CHF 40'000.00 per 31. Dezember 2014. Der geschätzte Betrag repräsentiere den während der geschäftlichen Tätigkeit in S. sowie den während der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz erwirtschafteten Cash-Flow.

Die gesamte Barschaft sei im Frühjahr 2015 gestaffelt als Privateinlagen für die kurzfristige Finanzierung von diversen Auslagen und Anschaffungen innerhalb der C. GmbH verwendet und gegen Ende des Geschäftsjahres wieder teilweise als Privatbezug entnommen worden. Der Pferdehandel werde hauptsächlich bar abgewickelt. Die Rekurrentin verweist diesbezüglich auf drei Kaufverträge über insgesamt EUR 30'700.00.

Die erwirtschaftete Barschaft habe ihr ab Juni 2014 erlaubt, die ersten geschäftlichen Auslagen vorzufinanzieren. Die anfänglich zu Gunsten der C. GmbH via Kontokorrent der Rekurrentin getätigten Auslagen seien durch den aus der Zeit in S. sowie der 5 Monate Einzelfirma in der Schweiz erzielten Ertrag finanziert worden. Das sei insbesondere möglich gewesen, da die Lebenshaltungskosten in S. sehr tief gewesen seien und die Rekurrentin seit der Rückkehr in die Schweiz unentgeltlich wohne.

Während der Tätigkeit der Einzelfirma sei kein Geschäftskonto eröffnet worden. Am 20. Juni 2014 sei einmalig ein Teil eines Pferdeeinkaufs über das Privatkonto der Rekurrentin bei der G. und ein weiteres Pferd am

22. September 2014 mit einer Teilzahlung über das Bankkonto einer Kollegin bezahlt worden.

Bei den Dienstleistungsrechnungen für fremde Pferde handle es sich um Rechnungen für die privat gehaltenen Pferde. Die Pferde seien für tierärztliche Untersuchungen in die Schweiz gebracht worden. Die entsprechenden Belege seien aus der Buchhaltung entfernt worden. Zusätzlich sei ein Privatanteil an den Kosten des Hufschmiedes erfasst worden.

Mit Ausnahme von zwei Pferdekäufen seien sämtliche übrigen Geschäfte bar und vor Ort in S. abgewickelt worden. Das Pferd "XH" sei beim Transport in die Schweiz schwer verletzt worden. Das habe mangels Versicherung zu einem Totalverlust geführt.

9.1.3.

Mit Schreiben vom 24. April 2018 wurde die unterzeichnete Jahresrechnung 2014 betreffend "A. Pferdehandel" von der Vertreterin eingereicht. Es wurde ein Gewinn von CHF 71'030.99 ausgewiesen. Mit Schreiben vom 17. Mai 2018 wurden die Kontenblätter zur Jahresrechnung 2014, nicht jedoch – wie mit der Aktenergänzung verlangt – die Debitoren- und Kreditorenrechnungen eingereicht. Weitere mit Schreiben vom 2. August 2018 verlangte Unterlagen wurden mit Schreiben vom 30. August 2018 nachgereicht. Aufgrund dieser Unterlagen wurde der Buchprüfungsbericht vom 18. Oktober 2018 erstellt, welcher dem Vertreter der Rekurrentin mit Schreiben vom 19. Oktober 2018 unter Beilage von zwei Belegordnern zugesandt wurde.

9.2.

9.2.1.

Am 5. August 2016 wurde die Steuererklärung 2015 der am tt.mm. 2014 gegründeten C. GmbH (Geschäftsjahr tt.mm. 2014 bis 31. Dezember 2015) eingereicht. Es wurden ein Verlust von CHF 8'493.00 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 35'785.00 deklariert. Mit dem Formular 112 vom 28. Juli 2016 wurde ein Kontokorrentguthaben der Rekurrentin gegenüber der C. GmbH von CHF 80'195.00 angegeben.

9.2.2.

Am 11. April 2018 wurde eine rektifizierte (am 6. April 2018 unterzeichnete) Steuererklärung 2015 eingereicht. Neu wurden ein Verlust von CHF 48'411.00 und ein Kapital von CHF 20'000.00 ausgewiesen.

9.2.3.

Der Aktennotiz des Revisors des KStA JP vom 30. Mai 2018 ist zu entnehmen, dass ein korrigierter Abschluss 2015 eingereicht worden sei. Eine Be-

urteilung desselben sei momentan nicht relevant, da ein Verlustvortrag ausgewiesen werde. Erst bei einem allfälligen Eintritt in die Gewinnzone stelle sich die Frage nach einer Bilanzänderung oder Bilanzberichtigung.

9.3.

Am 24. April 2019 liess die Rekurrentin eine Stellungnahme zum Buchprüfungsbericht einreichen.

9.4.

Die "Begründung der Korrekturen im Einspracheverfahren Beurteilung des neu erstellten Geschäftsabschlusses 'A. Pferdehandel' vom 20. August 2019" (nachfolgend "Begründung der Korrekturen vom 20. August 2019") wurde zum Bestandteil des Einspracheentscheides erklärt.

9.5.

Nachfolgend wird auf die umstrittenen Aufrechnungen eingegangen.

10.

10.1.

10.1.1.

Mit dem Buchprüfungsbericht wurde eine Aufrechnung von 14'100.00 "in Höhe des aktivierten Inventars" und eine Aufrechnung von CHF 14'100.00 "Liquidationsgewinn Inventar (Mehrfachentnahme)" vorgenommen. Zur Begründung wurde in der Abweichungsbegründung ausgeführt, das "Inventar per 7.11.2014 Stalleinrichtung" in Höhe von CHF 14'100.00 sei über das Gegenkonto Privatkonto einbilanziert und aktiviert worden. Der Nachweis der Werthaltigkeit dieser Aktivierung sei nicht erbracht worden, da auf die Aktenergänzung vom 2. August 2018 keine Antwort eingegangen sei. Die Aktivierung sei folglich zu Unrecht erfolgt und werde als nicht über die Erfolgsrechnung verbuchte Aufwertung ausgelegt. Vor Privatentnahme und nach Abschreibung belaufe sich der Saldo auf CHF 12'000.00. In diesem Umfang seien die Stall-Einrichtungen gleichentags mit CHF 12'000.00 über das Konto 1500 "Stall-Mobiliar +/- Einrichtung" mit dem Buchungstext "Übernahme Bestand Stalleinrichtung aus Einzelfirma" (Gegenkonto Privatkonto) in die C. GmbH eingebracht worden. Sodann sei auf dem Konto 1510 "Pferde-Zubehör" nochmals das ursprünglich in der Einzelunternehmung aktivierte Inventar mit dem Buchungstext "Kauf diverses Inventar" mit CHF 14'100.00 per tt.mm. 2014 in die C. GmbH eingebucht worden. Die nochmalige Entnahme des Inventars aus der Einzelunternehmung respektive die Mehrfacheinbringung desselben Inventars führe zu einem nicht verbuchten Liquidationsgewinn.

An dieser Aufrechnung wurde auch im Einspracheverfahren gestützt auf die Begründung der Korrekturen vom 20. August 2019 festgehalten. Im ursprünglich eingereichten Geschäftsabschluss seien keine Stalleinrichtun-

gen ausgewiesen worden, ebensowenig seien solche in der Steuererklärung der Rekurrentin vermerkt. Der Vermögensvergleich lasse keinen Spielraum für die Neuanschaffung von Stalleinrichtungen aus privaten Mitteln zu. Trotz Aufforderung zur Aktenergänzung sei weder der Nachweis für den physischen Besitz, noch über den mutmasslichen Verkehrswert der einbilanzierten Gegenstände erbracht worden. Dementsprechend gelte die ganze Einbringung als unterlassene Aufwertung von Aktiven. Die Mehrfacheinbringung des "Stall-Mobiliar +/- Einrichtung" werde in der Stellungnahme der Rekurrentin vom 24. April 2019 bestätigt. Aktiven und Passiven der Einzelunternehmung seien in die C. GmbH eingebracht worden. Es sei dabei vorgängig über deren Privatentnahme abzurechnen. Wenn in der liquidierten Einzelunternehmung die Privatentnahme fehle, nachfolgend aber die Einbringung in die C. GmbH zu Gunsten des Kontokorrentes der Rekurrentin erfolge, sei die Buchung der Privatentnahme in der Einzelunternehmung unterlassen worden. Es gehe nicht um die Einbringung eines Nonvaleurs, sondern um die nicht korrekte Verbuchung der Privatentnahme.

10.1.2.

Mit Rekurs wurde geltend gemacht, in der ersten Jahresrechnung 2014 sei die Stalleinrichtung nicht aufgeführt worden, da diese als Milchbüchlirechnung ohne Aktivierung von Wirtschaftsgütern geführt worden sei. Hingegen sei die Stalleinrichtung in der Inventarliste per tt.mm. 2014 mit weiteren für den Pferdebetrieb typischen Objekten mit realistischen Werten enthalten gewesen. Da die Stalleinrichtung in der Buchhaltung der C. GmbH aktiviert worden sei, sei es nur logisch, dass diese ebenfalls in der neu erstellten Jahresrechnung 2014 der Einzelunternehmung aktiviert worden sei. Die aktivierten Objekte befänden sich seit Jahren im Eigentum der Rekurrentin. Für die betriebliche Notwendigkeit der aktivierten Gegenstände spreche die natürliche Vermutung. Vom für die Veranlagung der C. GmbH zuständigen Revisor seien keine Zweifel an der Werthaltigkeit der aktivierten Objekte geäussert worden. Der Wert von CHF 14'100.00 sei für einen Betrieb, der in sechs Monaten einen Umsatz von mehr als CHF 280'000.00 erzielt habe, durchaus vertretbar. Es sei von den Steuerbehörden nicht ansatzweise begründet worden, weshalb ein legitimer Verdacht für den fehlenden Bestand der aktivierten Objekte bestehen sollte. Wenn der Bestand der Objekte verneint werde, liege darin ein Ermessensmissbrauch. Der Bestand und die Werthaltigkeit der Objekte könne nicht gleichzeitig in Zweifel gezogen werden. Ein nicht existierendes oder überbewertetes Aktivum könne handelsrechtlich nicht aufgewertet werden. Die Aufwertung über den Verkehrswert verstosse gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts. Das Steuerrecht sehe keine Korrektornorm im Sinne einer steuerlichen Aufwertung vor. Aufwertungen seien handelsrechtlich zu verbuchen. Das sei hier nicht der Fall. Werde ein nicht existierendes oder überbewertetes Aktivum handelsrechtlich verbucht, sei der entsprechende

Buchwert falsch, weil er gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstosse. Wo es keinen Wert gebe, gebe es auch kein Steuersubstrat.

Die Übertragung der Stalleinrichtung auf die C. GmbH sei zum Buchwert von CHF 12'000.00 nach Abschreibungen von CHF 2'100.00 erfolgt. Die Aufrechnung von CHF 14'100.00 entbehre jeglicher Grundlage.

Entgegen der Auffassung der Steuerbehörden liege aufgrund einer doppelten Erfassung der Stalleinrichtung bei der C. GmbH keine nicht verbuchte Privatentnahme vor. Vielmehr handle es sich bei der doppelten Erfassung der Stalleinrichtung bei der C. GmbH um eine Fehlbuchung des Treuhänders anlässlich der Übertragung der Aktiven von der Einzelunternehmung auf die juristische Person. Er sei irrtümlich davon ausgegangen, dass es sich bei der Stalleinrichtung und beim Stallzubehör um zwei unterschiedliche Aktivposten handle. Da es sich beim Stallzubehör um in der Einzelunternehmung bereits aktivierte Gegenstände handle, bestehe kein Grund für die Annahme einer Privatentnahme. Die Existenz von nicht aktivierten Gütern könne bei der Einzelunternehmung nicht allein aufgrund der Verbbuchung in der C. GmbH angenommen werden.

10.1.3.

In der Vernehmlassung wurde entgegnet, dass die eingegebenen Werte des Stallzubehörs nicht realistisch seien, da Gebrauchsgegenständen wie einer Bürste, einem Striegel oder einer Mistkarre nach jahrelangem Gebrauch lediglich ein symbolischer Wert zukomme bzw. dieser nach erstmaligem Gebrauch bei nahezu Null liege. Gleich verhalte es sich bei Geschirr und Zaumzeug, denen nur in Bezug auf ein spezifisches Pferd ein Gebrauchswert zukomme. Es sei dabei unerheblich, ob die besagten Güter für einen Einsatz in einem Pferdestall geeignet seien. Es gehe vielmehr allein um die Bestimmung des Verkehrswertes im Zeitpunkt der Einbringung. "Personalisierten" Gebrauchsgegenständen komme praktisch kein Wert mehr zu. Sodann sei die Aufwertung eines Aktivums zu Gunsten der Erfolgsrechnung zu buchen, was vorliegend unterlassen worden sei.

Massgebend sei nicht, dass ein Sachverhalt in der C. GmbH doppelt erfasst worden sei, sondern dass sich die Rekurrentin damit einen Kapitalanspruch habe gutschreiben lassen, der offensichtlich aus einer Entnahme aus der Einzelunternehmung stamme. Mit der Buchung werde dieser Sachverhalt dargestellt. Im Endeffekt sei die Kapitalgutschrift in der juristischen Person in Rechtskraft erwachsen.

10.1.4.

In der Replik wurde ausgeführt, mit dem Buchprüfungsbericht vom 18. Oktober 2018 sei vorerst nur die Werthaltigkeit der Stalleinrichtung in Frage gestellt worden. Mit dem Einspracheentscheid sei neu auch der Bestand in

Frage gestellt worden. In der Vernehmlassung werde demgegenüber wieder die Werthaltigkeit in Frage gestellt. Zu Unrecht werde mit der personalisierten Eigenschaft der Stalleinrichtung die geschäftliche Funktion in Frage gestellt. Gemäss der eingereichten Inventarliste handle es sich bei den meisten Gegenständen nicht um Gebrauchsgegenstände, sondern um aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter. Die Vorinstanz habe nicht ansatzweise aufgezeigt, weshalb die Aktiven überbewertet seien. Es sei realitätsfremd zu behaupten, die Aktiven hätten überhaupt keinen Wert.

Die Annahme einer nicht verbuchten Privatentnahme sei nicht gerechtfertigt. Die Vorinstanz bleibe den Nachweis schuldig, dass es überhaupt ein nicht verbuchtes Aktivum in der Einzelunternehmung gegeben habe. Auf jeden Fall könne die Falschverbuchung in der C. GmbH nicht als einziger Beweis für die Existenz eines Aktivums in der Einzelunternehmung herangezogen werden. Das doppelt verbuchte Aktivum und die Zunahme des Kontokorrents auf der Passivseite seien je erfolgsneutral auszubuchen. Es habe kein Vermögenszuwachs stattgefunden

10.2.

Nach den Darlegungen in Rekurs und Replik ist davon auszugehen, dass die als "Stalleinrichtungen" bzw. Stallzubehör" verbuchten Positionen die identischen Objekte (Aktiven) betreffen. Insofern ist die doppelte Verbuchung in der C. GmbH und entsprechend die Gutschrift auf dem Kontokorrent Gesellschafter zu berichtigen. Die doppelte Erfassung ist – da die entsprechenden Objekte gar nicht physisch (doppelt) vorliegen – handelsrechtswidrig, so dass eine Bilanzberichtigung vorzunehmen ist. Daraus ergibt sich auch, dass keine doppelte Privatentnahme abzurechnen ist. Die entsprechende Aufrechnung ist zu streichen und der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen.

10.3.

Weiter ist auf den Bestand und die Bewertung der mit "Inventarliste Stall A., X-Strasse 15, Q." vom tt.mm. aufgezählten Gegenstände einzugehen. Dabei haben die Behörden den Sachverhalt grundsätzlich so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen).

Mit der Rekurrentin ist dabei davon auszugehen, dass die Haltung von Pferden zu Handelszwecken sowie das Angebot der Pferdepension ohne die in

der Inventarliste aufgeführten Gegenstände objektiv nicht möglich ist. Insofern ist am Bestand der inventarisierten Objekte nicht zu zweifeln.

Bezüglich der Bewertung ist zu beachten, dass vom Nutzwert der aktivierten Utensilien und nicht – wie es die Vorinstanz in der Vernehmlassung zu tun scheint – von einem Liquidationswert auszugehen ist. Insofern kommt auch Schubkarren, Stallwerkzeug und Pflegeprodukten ein Wert zu. Im Ergebnis erscheinen die eingesetzten Werte nicht unhaltbar. Dementsprechend ist auf die angegebenen Werte abzustellen. Die Aufrechnung ist daher aufzuheben und der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen.

11.

11.1.

11.1.1.

Aufgerechnet wurden im Veranlagungsverfahren insgesamt CHF 40'000.00 für Fahrzeuge. Zur Begründung (vgl. Abweichungsbegründung) wurde ausgeführt, der Nachweis über die Finanzierung und indirekt über den Bestand der per tt.mm. 2014 aktivierten Fahrzeuge über CHF 39'500.00 sei trotz Aufforderung zur Aktenergänzung nicht erbracht worden. Die Aktivierung sei zu Unrecht erfolgt. Vor Privatentnahme und nach Abschreibung belaufe sich der Saldo auf CHF 27'700.00. Am tt.mm. 2014 seien die Fahrzeuge über das Konto 1530 Fahrzeuge (Kauf Peugeot Boxer Transporter CHF 27'700.00; Kauf VW Golf CHF 7'000.00; Kauf Humbaur HP 2000 CHF 5'300.00) in die C. GmbH eingebucht worden. Per 31. Dezember 2014 sei die Buchung für den Anhänger Humbaur und den VW Golf um CHF 500.00 korrigiert worden, Die dadurch entstandene Differenz von CHF 500.00 (CHF 12'300.00 – CHF 11'800.00) sei als Netto-Liquidationsgewinn aus Mehrfachentnahme aufzurechnen.

Im Einspracheverfahren wurde die Aufrechnung von CHF 500.00 ("Mehrfachentnahme") gestützt auf die Begründung der Korrekturen vom 20. August 2019 aufgehoben, hingegen an der Aufrechnung von CHF 39'500.00 festgehalten. Mit der Einbilanzierung eines Gutes in die Einzelunternehmung sei nach aussen neues Vermögen geschaffen worden, indem die Einzelunternehmung ein der Rekurrentin zurechenbares höheres Eigenkapital ausweise. Steuerlich sei der Verkehrswert des in die Einzelunternehmung einzubilanzierenden Aktivums nachzuweisen. Bis heute sei weder der seinerzeitige Erwerb der Fahrzeuge, noch der Verkehrswert im Zeitpunkt der Einbringung nachgewiesen. Wenn weder der Kauf noch die Finanzierung der Fahrzeuge nachgewiesen werden könne, gelte die Einbringung als unterlassene Aufwertung zu Gunsten der Erfolgsrechnung,

11.1.2.

Mit Rekurs wird ausgeführt, es sei offensichtlich, dass für die Ausübung des Pferdehandels Fahrzeuge für den Transport von Pferden notwendig seien. An der Betriebsnotwendigkeit des Transporters (Peugeot Boxer, AG ggg)

und des Anhängers (Humbaur, AG bbb) könne kein Zweifel bestehen. Der Transporter und der VW Golf seien mit Wechselnummer betrieben worden. Auch der geschäftlich genutzte VW Golf sei in die C. GmbH eingebracht worden. Der Bestand der Fahrzeuge sei vom für die C. GmbH zuständigen Revisor des KStA nicht beanstandet worden. Die Aufrechnung von CHF 39'500.00 entbehre jeder Grundlage.

11.1.3.

In der Vernehmlassung wurde einzig darauf hingewiesen, dass nicht der Bestand der Fahrzeuge, sondern der den Fahrzeugen zugewiesene Verkehrswert hinterfragt werde.

11.1.4.

Mit der Replik wird festgestellt, dass mit der Vernehmlassung der Fahrzeugbestand nicht mehr in Frage gestellt werde, womit gegenüber dem Einspracheentscheid eine abweichende Position eingenommen werde. Die Vorinstanz gebe nicht an, wieso die Fahrzeuge überbewertet sein sollten. Im Fall einer Überbewertung müsste eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden. Es verbleibe somit kein Raum für handelsrechtlich oder steuerrechtlich begründete Aufrechnungen in der Einzelunternehmung. Diese Betrachtung sei unabhängig davon, zu welchen Werten die übertragenen Aktiven in die C. GmbH übernommen worden seien, da ausschliesslich die in der Steuerbilanz festgelegten Werte massgeblich seien.

11.2.

Umstritten ist nach den Darlegungen in Rekurs/Replik und Vernehmlassung noch der Wert der per tt.mm. 2014 in die C. GmbH eingebrachten Fahrzeuge. Dass die drei Fahrzeuge (Peugeot, Pferdeanhänger, VW Golf) zum Geschäftsvermögen der Rekurrentin (Einzelunternehmung) gehörten ist unbestritten. Demnach ist der den Fahrzeugen zugewiesene Wert zu überprüfen.

11.3.

Eine Recherche auf www.aaa.ch ergibt für drei Peugeot Boxer 3.0 HDI 335 Werte per 4. Juli 2022 zwischen CHF 9'800.00 und CHF 19'900.00. Das Fahrzeug mit einem Preis von CHF 19'900.00 und einem Kilometerstand von 106'800 km wurde im Juni 2014 in Verkehr gesetzt. Das Fahrzeug mit einem Wert von CHF 9'800.00 wurde im November 2006 in Verkehr gesetzt und weist einen Kilometerstand von 112'500 km auf. Der aktuelle Neupreis eines Peugeot Boxer beträgt je nach Ausstattung CHF 35'000.00 bis CHF 40'000.00.

Der von der Rekurrentin in die C. GmbH eingebrachte nur vierjährige Peugeot Boxer hatte per tt.mm. 2014 einen Kilometerstand von 70'000 km. Insofern ist der auf CHF 27'200.00 festgelegte Wert realistisch und nicht zu beanstanden.

11.4.

Für den Pferdeanhänger Humbaur HP 2000 MX, Jg. 2013, mit 4'000 km kann der Zeitschrift "Tierwelt" ein Vergleichsangebot für einen 2009 in Verkehr gesetzten Pferdeanhänger des gleichen Typs für CHF 8'900.00 entnommen werden. Der Wert von CHF 5'300.00 dürfte damit am unteren Limit liegen und ist nicht zu korrigieren.

11.5.

Eine Recherche auf www.aaa.ch ergibt für einen VW Golf 2.0 TFSI GTI zwei verwendbare Vergleichspreise von CHF 5'500.00 (Inverkehrsetzung Juni 2006; 220'600 km) und von CHF 6'500.00 (Inverkehrsetzung Mai 2005; 249'000 km).

Der von der Rekurrentin eingebrachte VW Golf des gleichen Typs war im Jahr 2014 rund zehnjährig und hatte einen gegenüber den genannten vergleichbaren Fahrzeugen einen deutlich tieferen Kilometerstand (70'000 km). Ein Wert von CHF 7'000.00 ist damit nicht zu beanstanden.

11.6.

Sind die Werte der Fahrzeuge entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht zu beanstanden, bleibt kein Raum für eine Aufrechnung. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

12.

12.1.

12.1.1.

Aufgerechnet wurden im Veranlagungsverfahren CHF 25'000.00 als fehlender Erlös aufgrund eines nicht belegmässig nachgewiesenen Pferdeeinkaufs (Kauf "I. T., Euro 8'600"). Auf dem Beleg vom 17. Juni 2014 über den Kauf von vier Pferden über total EUR 17'000.00 (Einfuhr der Pferde am 20. Juni 2014) wurde der gesamte Kaufpreis quittiert, obwohl eine Teilzahlung von EUR 8'600.00 erst mit Valuta vom 20. Juni 2014 dem Bankkonto belastet worden sei. Aus dem Konto 4201 "Einkauf Pferde in Euro" und dem Konto 3000 "Pferdeverkauf" lasse sich der Kauf und Verkauf von vier Pferden (XA, XB, XC, XD) nachvollziehen, wobei die Gewinnspanne 293 % betragen habe. Damit sei jedoch die Frage, welche Pferde mit Aufwandbuchung auf dem Konto 4200 "Einkauf Pferde" gemeint seien, nicht beantwortet. Es lasse sich nicht feststellen, welches der verkauften Pferde dem verbuchten Aufwand von EUR 8'600.00 zuzuweisen sei, weshalb von einem fehlenden Erlös auszugehen sei. Der fehlende Erlös sei ausgehend vom verbuchten Aufwand mit der festgestellten Gewinnmarge von 293 % mit CHF 25'000.00 zu berechnen.

An dieser Auffassung wurde auch mit dem Einspracheentscheid und der Begründung der Korrekturen vom 20. August 2019 festgehalten.

12.1.2.

Im Rekurs wird dagegen erklärt, die Steuerkommission Q. sei zu Unrecht von einer Nichtverbuchung des Erlöses aus dem Verkauf eines Pferdes ausgegangen. Beim Kauf der mit der Rechnung vom 17. Juni 2014 aufgeführten vier Pferde sei ein Teil des Kaufpreises mit EUR 8'600.00 per Bank und der Rest mit EUR 8'400.00 bar bezahlt worden. Leider habe der Treuhänder den ganzen Betrag als Barzahlung verbucht. Die Annahme, es gebe im Pferdehandel nur Barzahlung oder Barkasse, sei nicht zutreffend. Ausnahmen seien, wie vorliegend, möglich. Die Rekurrentin habe in einer regelmässigen Geschäftsbeziehung mit der Verkäuferin der Pferde gestanden. Die teilweise Bankzahlung werde von der Verkäuferin bestätigt. Der angeblich fiktive Verkauf eines Pferdes werde von der Steuerkommission nicht belegt. Die Aufrechnung von CHF 25'000.00 sei unbegründet.

12.1.3.

Vernehmlassungsweise wurde geltend gemacht, die Rekurrentin habe nicht erklärt, weshalb die Gesamtrechnung von EUR 17'000.00 und die Teilzahlung von EUR 8'600.00 als Aufwand für dieselben vier Pferde verbucht worden seien. Entweder liege eine Mehrfacherfassung des identischen Aufwandes für dieselben Pferde im Umfang von EUR 8'600.00 vor oder es seien weitere Pferde importiert worden, deren Verkaufserlös nicht verbucht worden sei.

Aus den bisher eingereichten Abschlüssen ergäben sich Differenzen bezüglich des Kaufes und Verkaufes der Pferde "XE", "XI", "XF" und "XG". Für die zwei zuletzt genannten Pferde lasse sich nur ein Aufwand, jedoch kein Erlös ausmachen. Gleichzeitig sei aber auch keine Gutschrift aus zurückgegebenen Pferden festzustellen.

12.1.4.

Mit der Replik wurde geltend gemacht, der Einkauf von Pferden sei nicht doppelt erfasst worden. Die Einkaufspreise für Pferde bei Frau I. beliefen sich auf EUR 3'000.00 bis EUR 4'500.00. Schon aus diesem Grund könne der Betrag von EUR 8'600.00 nicht dem Einkaufspreis für ein Pferd entsprechen. Die Rekurrentin habe zwei Pferde zurückgeben müssen, die durch zwei andere Pferde ersetzt worden seien. Es wird zugestanden, dass ein doppelt erfasster Aufwand von EUR 8'600.00 (verbucht mit CHF 10'627.25) aufzurechnen sei. Dementsprechend wurde der im Rekursverfahren gestellte Antrag angepasst.

12.2.

Aufgrund der Akten steht fest, dass in Bezug auf den Kauf von vier Pferden vom 17. Juni 2014 EUR 8'600.00 im Aufwand doppelt erfasst wurden. Das wird von der Rekurrentin mit der Replik und auch von der Vorinstanz mit der Vernehmlassung "alternativ" anerkannt. Insofern ist das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit um CHF 10'627.00 zu korrigieren. Es

stellt sich aber die Frage, ob darüber hinaus eine Aufrechnung für fehlenden Erlös vorzunehmen ist.

12.3.

Gemäss der Rechnung von I. vom 17. Juni 2014 wurden vier Pferde an die Rekurrentin verkauft. Dabei handelte sich um die Pferde XA (Stute ccc), XC (Stute ddd) XB (Wallach eee) und XD (Wallach fff). Aufgrund der Veranlagungsverfügung der Mehrwertsteuer vom 20. Juni 2014 ist davon auszugehen, dass diese Pferde von der Rekurrentin gekauft und in die Schweiz eingeführt wurden. Aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs kann die Veranlagungsverfügung der MWSt vom 7. Juni 2014 nichts mit dem Kaufvertrag vom 17. Juni 2014 zu tun haben.

Der Kauf von vier Pferden am 17. Juni 2014 wurde von der Verkäuferin mit Schreiben vom 23. Oktober 2019 bestätigt. Deren Kauf wurde zudem in der Buchhaltung vom 1. Juni bis 6. November 2014 in der Version vom 6. August 2015 ausgewiesen. Nicht feststellen lässt sich sodann, ob die genannten vier Pferde im Jahr 2014 verkauft wurden. Aufgrund einer Aktennotiz auf der Mehrwertsteuerveranlagung vom 17. Juni 2014 ist darauf zu schliessen, dass ein Pferd wieder ins Ausland verbracht wurde. Ob es zurückgegeben oder verkauft wurde, lässt sich aus der Notiz nicht abschliessend feststellen.

Aufgrund dieser Abläufe ist von den beweisbelasteten Steuerbehörden nicht nachgewiesen, dass eines der vier am 17. Juni 2014 gekauften Tiere ohne Verbuchung des Erlöses verkauft worden wäre. Eine Aufrechnung ergibt sich auch nicht in Bezug auf die gemäss Veranlagungsverfügung der Mehrwertsteuer vom 7. Juni 2014 eingeführten Pferde, von denen offenbar zwei zurückgegeben worden sein sollen. Zum einen fehlt ein Kaufvertrag, zum anderen ist nicht dargetan, zu welchen Konditionen die Pferde zurückgegeben wurden. Insoweit ist nicht einmal ausgeschlossen, dass sich die Pferde per 6. November 2014 noch im Besitz der Rekurrentin befanden.

Zusammenfassend ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen ist um CHF 14'373.00 (CHF 25'000.00 ./. CHF 10'627.00) zu reduzieren.

13.

13.1.

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).

13.2.

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]).

13.3.

13.3.1.

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. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

13.3.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten

Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

13.3.3.

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 ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung im Ergebnis steuererhöhend auswirkt.

13.4.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die geltend gemachten Buchführungs- und Beratungskosten zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zu zählen sind.

14.

14.1.

14.1.1.

In der Abweichungsbegründung wurde im Veranlagungsverfahren festgestellt, mit dem von der E. AG vollständig neu erstellten Abschluss (am 15. Mai 2018 eingereicht) sei die "Wirkung des bisher eingereichten Geschäftsabschlusses untergegangen". Damit erwiesen sich die Aufwände für die Arbeiten der J. GmbH als nicht mehr geschäftsmässig begründet und seien aufzurechnen. Zudem sei der Honoraranspruch für den von der J. erstellten Abschluss 2014 von CHF 2'386.80 auch in der C. GmbH geltend gemacht worden. Auch deshalb sei der Aufwand in der Einzelunternehmung nicht geschäftsmässig begründet. Hingegen sei die Rückstellung für den auf die Einzelunternehmung entfallenden Anteil im Grundsatz zu anerkennen. Da sich der entsprechende Beleg der mit der Erstellung des neuen Geschäftsabschlusses beauftragten Treuhandgesellschaft nicht bei den Akten befinde, werde der Aufwand für die Nacherstellung des Geschäftsabschlusses auf CHF 1'500.00 festgelegt, so dass CHF 1'000.00 aufzurechnen seien.

Mit dem Einspracheentscheid wurde mit der Begründung der Korrekturen vom 20. August 2019 die Aufrechnung auf CHF 875.00 reduziert. Die E.

AG habe insgesamt vier Geschäftsabschlüsse für die Jahre 2014 bis 2016 erstellt (drei für die Einzelunternehmung und einen für die C. GmbH. Von den eingereichten Belegen zeige keiner – insbesondere nicht die Faktura mit der Rechnungsnummer 3610 – eindeutig auf, dass die verrechneten Aufwendungen den Geschäftsabschluss 2014 betreffen. Ausgehend vom gesamten Aufwand von CHF 6'500.00 (ohne MWSt) für vier Abschlüsse, belaufe sich der Aufwand für einen Abschluss auf CHF 1'625.00 ohne MWSt. In diesem Umfang werde die Rückstellung anerkannt.

14.1.2.

Im Rekurs wird unter Verweis auf das Schreiben vom 5. Juni 2019 (Rekursbeilage 16) dargelegt, die E. habe drei Rechnungen in der Höhe von total CHF 6'500.00 (ohne MWSt) gestellt. Die Rechnung vom 25. August 2017 (Nr. 3610) habe sich auf die Erstellung der Jahresrechnung der Einzelfirma und nicht der C. GmbH bezogen. Sie habe die Neuerstellung der Jahresrechnung 2014 der Einzelunternehmung zum Gegenstand gehabt. Die Rechnungen Nrn. 3642 und 3726 hätten die Buchhaltungen 2015 und 2016 betroffen. Im Rekurs wurde sodann diesbezüglich präzisiert, die dritte Rechnung vom 26. Februar 2018 (Nr. 3726) habe ebenfalls noch Arbeiten zur Erstellung des Jahresabschlusses 2014 enthalten. Die Rückstellung von CHF 2'500.00 sei in vollem Umfang begründet.

14.1.3.

Mit der Vernehmlassung wurde nochmals darauf hingewiesen, dass Arbeiten im Hinblick auf die Gestaltung der Geschäftsabschlüsse der C. GmbH keinen Geschäftsaufwand der Einzelunternehmung sein könnten. Mit der Replik wurde am bisherigen Standpunkt festgehalten.

14.2.

14.2.1.

Die Steuerkommission Q. hat eine Rückstellung für Buchhaltungsarbeiten im Umfang von CHF 2'500.00 als nicht geschäftsmässig begründet erachtet. Gemäss § 36 Abs. 2 lit. b StG i.V.m. § 21 Abs. 1 StGV gehören Rückstellungen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für im massgeblichen Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, vorgenommen werden. Mit der Rückstellung wird ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust der laufenden Geschäftsperiode gewinnmindernd angerechnet, obwohl er geldmässig erst in einer späteren Periode verwirklicht wird. Bei Vornahme des Abschlusses ist noch unbekannt, zu welchem Zeitpunkt, in welcher Grösse oder ob überhaupt dereinst ein Verlust oder eine wirkliche Leistungspflicht entsteht. Die Veranlagungsbehörde hat nur einzugreifen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellung nicht erfüllt sind oder wenn der Steuerpflichtige das Verlustrisiko offensichtlich überbewertet hat.

Rückstellungen sind im Gegensatz zu Abschreibungen nicht definitiv, sondern provisorisch. Sie sind aufzulösen, wenn sie nicht oder nicht mehr im bisherigen Umfang geschäftsmässig begründet sind; die Auflösung kann von den Steuerbehörden erzwungen werden. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung kann denn auch jederzeit überprüft werden, ohne dass neue Tatsachen eingetreten sind (VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29]).

14.2.2.

Es ist im Grundsatz unbestritten, dass der Buchhaltungsaufwand zum Aufwand einer Einzelunternehmung gehört. Umstritten ist lediglich der Umfang der geschäftsmässigen Begründetheit und damit die Höhe der Rückstellung.

14.2.3.

Vorerst ist für die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit des bei der Einzelunternehmung geltend gemachten Aufwandes nicht entscheidend, ob die gleiche Rechnung der J. GmbH auch der neu gegründeten C. GmbH belastet wurde. Über die geschäftsmässige Begründetheit bzw. über das allenfalls Vorliegen einer geldwerten Leistung hat die Veranlagungsbehörde der C. GmbH zu entscheiden. Entscheidend sind vorliegend allein die Kosten der von der Rekurrentin im Interesse der Einzelunternehmung in Anspruch genommenen Dienstleistungen. Dabei ist festzuhalten, dass die von der J. AG erbrachten Leistungen sich (erst) im Nachhinein als wenig nützlich erwiesen haben, im Zeitpunkt der Beauftragung von der Rekurrentin aber als geschäftsmässig begründet erachtet wurden. Eine Korrektur im Aufwand ist insofern nicht geboten.

14.2.4.

Die E. AG hat die Rechnung vom 25. August 2017, Nr. 3610, als "Vorausrechnung i.S. Buchhaltung" für "Frau A. Belege sortieren erfassen" im Betrag von CHF 2'500.00 zuzüglich CHF 200.00 MWSt gestellt. Die Rechnung beinhaltet keinen Hinweis darauf, für welches Geschäftsjahr die Arbeiten angefallen sind. Demgegenüber bezieht sich die Rechnung der E. AG vom 27. September 2017, Nr. 3642, mit dem Vermerk "i.S. A., Buchhaltung GmbH nachführen für die Jahre 2015 und 2016, sortieren der Belege" ausschliesslich auf die C. GmbH und ist dementsprechend nicht zu berücksichtigen. Die Rechnung vom 26. Februar 2018, Nr. 3276, wurde als "Restrechnung für A. Jahresabschlüsse 2014 - 2016 Buchungsverkehr 2015 und 2016 nachbuchen, 2014 Abschluss nochmals überarbeiten da Belege unvollständig und falsch abgelegt waren Abschlüsse 2015 und 2016 Nachtragsbuchungen" gestellt. Daraus lässt sich nicht schliessen, dass sich die Aufwendungen für das Jahr 2014 tatsächlich auf die Einzelunternehmung bezogen haben. Zu schliessen ist aus den drei von der E. AG gestellten Rechnungen aber zweifellos, dass für die Arbeiten an der Jahresrechnung 2014 der Einzelunternehmung nur der mit Rechnung vom

25. August 2017 fakturierte Aufwand in Frage kommt. Der mit rund 20 Stunden à CHF 120.00 ausgewiesene Aufwand für eine Buchhaltung ist dabei angemessen. Damit erscheint die Rückstellung als geschäftsmässig begründet. Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen.

15.

15.1.

15.1.1.

Im Konto 6560 Beratungshonorar verbuchte Aufwände für rechtliche Beratungen seien der Rekurrentin als Privatperson zuzurechnen und betreffen nicht den Geschäftsbereich der Einzelunternehmung. Da bereits die Rückstellung für die Aufwendungen der E. AG teilweise als geschäftsmässig begründet anerkannt worden seien, könnten die Aufwendungen für die anwaltliche Vertretung nicht mehr berücksichtigt werden. Rückwirkend werde kein "Aufwand für eine bereits erloschene Gesellschaft [anerkannt], wenn der Liquidationsprozess und die Nachfolgeregelung zwischenzeitlich abgeschlossen sind". Dementsprechend wurde die Rückstellung von CHF 5'000.00 aufgerechnet.

An dieser Aufrechnung wurde auch mit der Begründung der Korrekturen vom 20. August 2019 und mit dem Einspracheentscheid im Umfang von CHF 3'000.00 festgehalten. Arbeiten im Zusammenhang mit der Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2014 sowie weitere Arbeiten, die nicht im Zusammenhang mit der Erstellung der Buchhaltung stünden seien nicht abziehbar. Abziehbar seien die Aufwände im Zusammenhang mit der Suche nach einer geeigneten Treuhandstelle, das Nachbesprechen der neuen Geschäftsabschlüsse und die Hilfe bei der Suche nach Unterlagen.

15.1.2.

Im Rekurs wird wiederum unter Verweis auf das Schreiben vom 5. Juni 2019 erklärt, der Aufwand der Vertreterin betreffend Einsprache für das Steuerjahr 2014 beziehe sich ausschliesslich auf die Einzelfirma. Der Aufwand umfasse die gesamte steuerliche Beurteilung in materieller und verfahrensrechtlicher Hinsicht. Die geschäftsmässige Begründetheit sei nicht davon abhängig, ob steuerliche Qualifikationen einzelner Positionen relevant seien oder nicht. Auch der Beratungsaufwand von juristischen Personen bei geldwerten Leistungen werde dem Geschäftsbereich zugeordnet.

15.1.3.

Mit der Vernehmlassung und mit der Replik wurde am bisher jeweils vertretenen Standpunkt festgehalten.

15.2.

Bei den Dienstleistungen des Vertreters handelt es sich einerseits um allgemeine (auch private) Steuerberatung und andererseits um die "Abschlussplanung" für die Einzelunternehmung und für die Umwandlung der Einzelunternehmung in die C. GmbH per tt.mm. 2014.

Aus der "Detaillierung der Honorarnote Nr. 20180205" geht hervor, dass nicht die Einzelunternehmung der Rekurrentin betreffende Aufwendungen fakturiert wurden (geschwärzte Einträge), so das "Prüfen der Buchhaltung der C. GmbH, inkl. Cash-Flow und Kontenführung", die "E-Mail vom 22. September 2017 an die Klientin betreffend provisorische Steuerrechnung 2017", "Telefonat vom 3. Januar 2018 an Steueramt Kanton Aargau betreffend Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2016. Erstellung und Versand der Steuererklärungen 2015 und 2016 [11. April 2018]", die "Korrespondenz mit ESTV betreffend Mehrwertsteuerabrechnungen Telefonate vom 31. Januar 2018 und 7. Mai 2018 sowie E-Mail vom 1. Februar 2018]", "E-Mail vom 7. Mai 2018, Telefonat vom 15. Mai 2018 und Schreiben vom 18. Mai 2018 an Steueramt Kanton Aargau betreffend Aktenergänzung zur Steuererklärung 2016", die "E-Mail vom 18. Mai 2018 an Klientin betreffend Rechtsschutzversicherung" und die "Korrespondenz mit RA K. betreffend Übertragung der Stammanteile an der C. GmbH [E-Mails vom 16. Mai 2018, 28. Mai 2018, 30. Mai 2018 und 7. Juni 2018]". Der entsprechende Aufwand wurde zu Recht nicht geltend gemacht.

Als die Einzelunternehmung betreffend wurden aber darüber hinaus auch die (offenbar allgemeine) "Besprechung mit der Klientin, inkl. Vorbereitung", das "Telefonat vom 22. Mai 2017 mit der Klientin betreffend Nachweis der Einkommens- und Vermögenssituation", die "Telefonate vom 3. August 2017 und 7. August 2017 mit Klientin betreffend Neuerstellung der Buchhaltung 2014-2016", die "Besprechung vom 15. August 2017 mit Herrn L. betreffend Neuerstellung der Buchhaltung der Einzelfirma und der GmbH von 2014-2016, inkl. Vorbereitung und Übergabe der Akten" und die "Besprechung vom 30. Oktober 2017 mit Herrn L. betreffend Jahresabschlüsse 2014-2016" bezeichnet. Daraus erhellt unschwer, dass im geltend gemachten Aufwand wesentliche Positionen nicht oder nicht ausschliesslich die Einzelunternehmung der Rekurrentin, sondern allgemeine steuerliche Fragen oder aber die am tt.mm. 2014 gegründete C. GmbH betreffen müssen. Der entsprechende Aufwand kann dementsprechend nicht der Jahresrechnung 2014 der Einzelunternehmung belastet werden.

Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz zu Recht eine Kürzung der geltend gemachten Rückstellung vorgenommen. Diese Kürzung ist in der Höhe durchaus vertretbar, weshalb der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen ist.

16.

16.1.

Zusammenfassend ergeben sich folgende Aufrechnungen (in CHF):

Aufrechnung in Höhe des aktivierten Inventars	0
Aufrechnung Liquidationsgewinn Inventar (Mehrfachentnahme)	0
Aufrechnung in Höhe des/der aktivierten Fahrzeuge	0
Aufrechnung doppelt geltend gemachter Aufwand	10'627
Aufrechnung Mietzins	6'750
Aufrechnung Garagenrechnung	2'886
Teilweise Aufrechnung Rückstellung E. AG	0
Aufrechnung Rückstellung Honorar Rechtsanwalt F.	3'000
Total Aufrechnung	23'263

16.2.

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist dementsprechend von CHF 177'242.00 um CHF 82'948.00 auf CHF 94'294.00 zu vermindern. Das steuerbare Einkommen beträgt CHF 95'394.00 (CHF 178'342.00 ./ CHF 82'948.00), gerundet CHF 95'300.00. Weiter ist das satzbestimmende Einkommen bei unterjähriger Steuerpflicht zu bestimmen.

17.

17.1.

Die Vorinstanz hat sämtliche Aufrechnungen als ordentliche Einkommens-teile in die Berechnung des Steuersatzes miteingezogen. Demgegenüber wird im Rekurs ausgeführt, bei unterjähriger Steuerpflicht würden nur die ordentlichen Einkommens-teile zur Satzbestimmung umgerechnet. Die Auf-rechnungen für Stallzubehör, Fahrzeuge und fehlenden Erlös aus Pferde-verkauf seien eventualiter als ausserordentliche Faktoren zu betrachten und nicht umzurechnen. An diesen Standpunkten wurde mit Vernehmlassung und Replik festgehalten.

17.2.

Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres massgebend (§ 59 Abs. 2 StG). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben. Für regelmässig fliessende Einkünfte bestimmt sich der Steuersatz dabei nach dem auf 12 Monate berechneten Einkommen. Nicht regelmässig fliessende Einkünfte werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet (§ 58 Abs. 3 StG). Für die Abzüge gilt § 58 Abs. 3 StG sinngemäss (§ 58 Abs. 4 StG). Die Sozialabzüge werden anteilmässig gewährt. Für die Satzbestimmung werden sie voll angerechnet (§ 42 Abs. 1^{bis} StG).

Das Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres ist für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit

auch dann massgebend, wenn wegen der Aufnahme oder Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit oder bei einer Änderung des Zeitpunktes des Geschäftsabschlusses ein mehr oder weniger als 12 Monate umfassendes Geschäftsjahr resultiert. Das Ergebnis wird in seinem tatsächlichen Umfang für die Bemessung des für die Steuerperiode massgeblichen Einkommens herangezogen (§ 36 Abs.1 StGV). Bei unterjähriger Steuerpflicht und unterjährigem Geschäftsjahr werden die regelmässig fliessenden Einkünfte für die Satzbestimmung auf 12 Monate umgerechnet. Die Umrechnung erfolgt aufgrund der Dauer der Steuerpflicht. Übersteigt jedoch die Dauer des unterjährigen Geschäftsjahres jene der unterjährigen Steuerpflicht, werden die regelmässig fliessenden Einkünfte für die Satzbestimmung auf Grund der Dauer des Geschäftsjahres auf 12 Monate umgerechnet (§ 36 Abs. 2 StGV).

Als regelmässig fliessend gelten Einkünfte, die über die Dauer des ganzen Jahres mehr oder weniger kontinuierlich fliessen. Als unregelmässig fliessend geltend Einkünfte, die nur einmal jährlich zufließen, insbesondere auch Liquidationsgewinne (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 58 StG N 9 und 10). Zu den ausserordentlichen Faktoren gehören insbesondere Kapitalgewinne sowie buchmässig realisierte Wertvermehrungen, die Auflösung von Rückstellungen sowie die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 41 DBG N 17)

17.3.

Bei den Aufrechnungen für den doppelt geltend gemachten Aufwand für den Pferdekauf vom 17. Juni 2014 im Umfang von CHF 10'627.00, der Aufrechnung des Mietzinses von CHF 6'750.00, der Aufrechnung der Garagenrechnung von CHF 2'886.00 und der Rückstellung für das Honorar des Vertreters von CHF 3'000.00 handelt es sich nach dem Gesagten nicht um ausserordentliche Einkommensteile. Vielmehr sind diese mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verbunden. Insofern sind diese zur Satzbestimmung auf 12 Monate umzurechnen.

17.4.

Das steuerbare Einkommen von CHF 95'394.00 ist somit nach der Dauer der Steuerpflicht (1. Juni 2014 - 31. Dezember 2014/210 Tage) umzurechnen. Das satzbestimmende Einkommen beträgt CHF 163'533.00 (CHF 95'394.00 : 210 x 360).

18.

Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen bleiben unverändert.

19.

19.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin gemessen an den Rekursanträgen zu rund 85 %. Dementsprechend hat sie die Kosten des Rekursverfahrens zu 15 % zu tragen. Der Rest ist auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

19.2.

19.2.1.

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

19.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 22'500.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem erhöhten erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in sinngemässer Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 4'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind 85 % mit CHF 3'400.00 (inkl. MWSt und Auslagen) auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare Einkommen auf CHF 95'300.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 163'533.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'800.00, der Kanzleigebühr von CHF 400.00 und den Auslagen von CHF 100.00, total CHF 2'300.00, zu 15 % mit CHF 345.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung von CHF 3'400.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (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, 21. Juli 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard