

3-RV.2019.177

P 71

Urteil vom 22. April 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Hess
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 13. September 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Oktober 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 266'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 266'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 423'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 434'000.00) veranlagt. Es wurden dabei verschiedene Aufrechnungen bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit vorgenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2018 erhob A. mit Schreiben vom 9. November 2018 Einsprache. Er stellte die Anträge, das Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit sei auf den ursprünglich deklarierten Betrag zu reduzieren, es sei ihm Einsicht in die entsprechenden Unterlagen zu gewähren und der von ihm zur Verfügung gestellte Datenträger sei ihm zu retournieren.

3.

Mit Entscheid vom 13. September 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. September 2019 (Zustellung am 18. September 2019) zog der Rekurrent mit Rekurs vom 15. Oktober 2019 (Postaufgabe am 15. Oktober 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellte folgenden Antrag:

"Die durch die Steuerkommission Q. erfolgte Abweisung meiner Einsprache ist vollumfänglich zurück zu ziehen, meiner Einsprache zu 100 % statt zu geben."

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

5.

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

6.

A. reichte mit Schreiben vom 23. Januar 2020 eine Replik ein.

7.

Aufforderungsgemäss reichte A. mit Schreiben vom 8. Februar 2021 weitere Unterlagen ein.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten 2015 und die Akten des Ordnungsbussenverfahrens (3-BU.2020.4) beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung 2016 ein steuerbares Einkommen von CHF 0.00 (Einkünfte aus Nebenerwerb von CHF 7'825.00 und Verluste aus selbständiger Tätigkeit von CHF 45'230.00) und ein steuerbares Vermögen von CHF 412'180.00. Die Steuerkommission Q. verfügte in der Veranlagung ein Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 253'958.00. Sie rechnete dabei je einen Privatanteil Auto von CHF 4'500.00, Telefon von CHF 400.00 und "nicht überprüfbare Auslagen" von CHF 5'000.00 auf, sowie einen übersetzten Mietanteil von CHF 2'400.00 und Einnahmen "gemäss Excelaufstellung" des Rekurrenten von CHF 286'888.00.

2.2.

Der Rekurrent brachte in der Einsprache vor, dass die entsprechende Excelaufstellung fehle und dass er im Jahr 2016 kein Einkommen in der Höhe von CHF 286'888.00 erzielt habe. Er macht geltend, die Zusammenarbeit mit der C. sei per Ende 2015 beendet worden. Er habe Anfang 2016 begonnen, alte und neue Kunden zu akquirieren, auf eigene Rechnung aber im Namen von D./E. in S.. Diese habe jedoch nicht über die nötigen Zusammenarbeitsverträge mit für ihn wesentlichen Versicherern verfügt, weshalb zuerst diese Vereinbarungen ausgehandelt werden mussten. Die im Jahr 2016 erzielten Provisionen seien derart marginal gewesen, dass damit nicht einmal seine anteiligen Büroinfrastrukturkosten an die D./E. gedeckt gewesen seien, geschweige denn ein Anteil ausbezahlt worden sei. Seine einzigen Einkünfte im 2016 habe er aus der Tätigkeit beim F. erzielt.

2.3.

Im Einspracheverfahren verlangte das Gemeindesteueramt Q. vom Rekurrenten Unterlagen ein, unter anderem "sämtliche Belege zur selbstständigen Tätigkeit 2016 (Einnahmen und Ausgaben)" und stellte ihm zudem einen Vermögensvergleich mit einem Einkommensmanko von CHF 54'049.00 zur Stellungnahme zu. Der Rekurrent liess sich nicht vernehmen und reichte auch keine Unterlagen ein. In der Folge wurde die Einsprache abgewiesen. Die Steuerkommission Q. führte im Einspracheentscheid aus, objektiv betrachtet habe der Rekurrent in der Steuererklä-

rung zu wenig Einkommen deklariert, um die Vermögensentwicklung nachvollziehen zu können. Eine Überprüfung der Aufrechnung im Veranlagungsverfahren sei aufgrund der unkooperativen Haltung des Rekurrenten nicht möglich gewesen.

2.4.

Im Rekurs und in der Replik hielt der Rekurrent an seinen bisherigen Ausführungen fest. Zur Ergänzung beschrieb er die Chronologie des Einspracheverfahrens. Weiter führte er im Wesentlichen aus, dass das von der Veranlagungsbehörde aufgeführte Einkommensmanko mit Vermögensverzehr im Geschäftskonto und im Privatkonto von insgesamt rund CHF 140'000.00 erklärt werden könne.

Auch vor Spezialverwaltungsgericht wurde der Rekurrent aufgefordert, sämtliche Belege zur Buchhaltung 2016, sowie sämtliche Abrechnungen zu Auszahlungen durch die E. GmbH und die D. GmbH einzureichen. Der Rekurrent reichte am 8. Februar 2021 Unterlagen ein.

3.

3.1.

3.1.1.

Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an. Wer buchführungspflichtig ist, hat diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendig sind, um namentlich das Ergebnis des Geschäftsjahres festzustellen. Auch für selbständig Erwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (vgl. VGE vom 8. April 2008 [WBE.2007.287]).

3.1.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

3.1.3.

In formeller Hinsicht ist bei der Gewinnermittlung insbesondere auch der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg" zu beachten, welcher als oberstes

Prinzip einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung bezeichnet wird. Buchungen dürfen danach nur aufgrund von Belegen ausgeführt werden. Gemäss dem Belegprinzip muss bei konventioneller Buchhaltung für jeden Buchungsvorgang ein Beleg vorhanden sein. Die Buchung muss durch ein separat ausgestelltes und sichtbar kontrollierbares Dokument ausgelöst werden. Externe oder Aussenbelege, die aus dem Verkehr mit Geschäftsfreunden und anderen aussenstehenden Personen stammen, sind zu datieren und in der Regel mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen. Ausserdem sind Betrag, Gegenstand und eventuell die Person zu nennen, welche den Beleg ausgestellt hat (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.359], mit Hinweisen).

3.2.

3.2.1.

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).

3.2.2.

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; 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]).

3.3.

3.3.1.

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.).

3.3.2.

Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, diese Tatsachen rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV. 2007.49], mit Hinweis; siehe auch Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]).

3.3.3.

Der Selbständigerwerbende hat konkret nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind, damit sich die Steuerbehörden vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen steuerpflichtiger Person und Leistungsempfänger für die Leistung ausschlaggebend waren (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Oktober 2013 [2C_1082/2012]).

3.3.4.

Kann nicht der absolute Beweis erbracht werden, so liegt es im Ermessen der Steuerbehörde, den Abzug entsprechend der Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs (bzw. die Aufrechnung eines Pri-

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

4.

4.1.

Der Rekurrent wies mit der von ihm eingereichten Erfolgsrechnung lediglich Einnahmen von CHF 7'653.75 ("Retro") und einen Verlust von CHF 45'229.60 aus. In der Bilanz per 31. Dezember 2016 wurde ein Eigenkapital von CHF 286'888.47 gezeigt. Im Kontoblatt "EK inkl. Privatbezug" wurde ein Saldo von CHF 286'888.47 genannt. Im Jahr 2015 hatte der Rekurrent keine Bilanz eingereicht.

Der Rekurrent hat eine Zunahme des Eigenkapitals von CHF 286'888.47 in seiner Excelaufstellung "EK inkl. Privatbezug" gebucht. Diese Aufstellung ist Teil seiner Jahresrechnung. Diese "Zunahme" kann entweder aus Kapitaleinlagen oder aus Ertrag gebildet worden sein. Jedenfalls wurde ein Mittelzufluss verbucht. Da keine Kapitaleinlagen ausgewiesen sind, ist von Ertrag auszugehen.

In Widerspruch dazu behauptet der Rekurrent, er habe lediglich die Einnahmen aus dem Schwimmbad gehabt. Die Provisionen der D./E. – solche wurden offenbar erzielt, so dass entsprechende Abrechnungen vorliegen müssen – hätten nicht einmal ausgereicht, um die Büroinfrastruktur zu finanzieren. Der Rekurrent widerspricht damit seinen eigenen Buchungen.

4.2.

Der Rekurrent macht geltend, die Zunahme des Eigenkapitals sei nicht auf Einnahmen zurückzuführen. Nachdem wie ausgeführt aufgrund der Buchungen von einem Mittelzufluss ausgegangen werden muss, hat der Rekurrent nachzuweisen, dass es sich um einen nicht steuerbaren Mittelzufluss handelt.

Gemäss dem Belegprinzip und den Regeln einer ordnungsgemässen Buchführung müssen für die einzelnen Buchungen Belege vorliegen, so auch für Buchungen der Ertragsseite. Der Rekurrent reichte, trotz Aufforderung im Veranlagungs- und im Rekursverfahren lediglich Aufwandbelege ein, jedoch keine Belege der Ertragsseite, insbesondere keine Provisionsabrechnung. Da der Rekurrent keinerlei Belege einreichte, die die Zunahme des Eigenkapitals erklären würde, gelingt der Nachweis eines steuerfreien Mittelzuflusses nicht. Die Zunahme des Eigenkapitals von CHF 286'888.47 wurde deshalb zurecht von der Vorinstanz als Einkommen qualifiziert und aufgerechnet. Der Rekurs ist diesbezüglich abzuweisen.

5.

5.1.

Weiter rechnete die Steuerkommission Q. folgende Privatanteile auf: Auto CHF 4'500, Telefon CHF 400.00, "nicht überprüfbare Auslagen" CHF 5'000.00, sowie die Aufrechnung des übersetzten Mietanteils von CHF 2'400.00. Der Rekurrent beantragt die Veranlagung gemäss seiner Steuererklärung, geht jedoch weder in der Einsprache noch im Rekurs auf die Aufrechnungen ein.

5.2.

Bei diversen Buchungen ist unklar, ob es sich um geschäftsmässig begründete Kosten handelt. Beispielsweise wurden die Abonnemente der Aargauer Zeitung, der Bilanz und der Basler Zeitung abgezogen. Weiter finden sich Swisscomrechnungen von zwei verschiedenen Mobiltelefonnummern in der Buchhaltung (aaa und bbb) und auch Spesenbelege für zwei verschiedene Fahrzeuge (Mercedes-Benz E 500 und BMW X1). Der Rekurrent arbeitete nach eigenen Angaben auf eigene Rechnung und damit als Einmannbetrieb, weshalb die geschäftsmässige Begründetheit dieser Kosten äusserst fraglich ist. Die Rechnungen bezüglich des Mercedes-Benz sind, soweit ersichtlich, zudem an die C. AG adressiert, wurden aber dennoch in der Buchhaltung des Rekurrenten erfasst, obwohl er geltend macht, die Zusammenarbeit mit der C. sei per Ende 2015 beendet worden. Weiter wurde auch eine Verkehrsbusse abgezogen sowie diverse Eintritte von kulturellen Anlässen (Cirque du Soleil, Super10Kampf, Konzert Night of the Proms in Frankfurt). Es wäre am Rekurrenten, die geschäftsmässige Begründetheit dieser Spesen nachzuweisen, was er jedoch unterlässt (insbesondere keine Angaben von Kunden). Die Steuerkommission Q. rechnete die erwähnten Privatanteile zu Recht auf.

6.

Die Aufrechnung des Einkommens und der Privatanteile erweisen sich nach dem Gesagten nicht als völlig übersetzt. Der Rekurs ist somit abzulehnen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'000.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'220.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
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, 22. April 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann