

**3-RV.2019.67**

P 23

**Urteil vom 24. Februar 2022**

Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Schorno  
                 Richter Biondo  
                 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2      **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch Dr. Balsiger & Partner AG, Pfistergasse 38,  
4800 Zofingen

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 19. Februar 2019**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 20. Juli 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 287'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 287'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 272'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 587'000.00) veranlagt. Dabei wurden unter anderem verbuchte Weiterbildungskosten von CHF 5'875.00 und eine nicht gerechtfertigte Ausbuchung von Umsatz von CHF 77'755.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. hinzugerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 20. Juli 2018 liessen A. und B. mit Schreiben vom 8. August 2018 Einsprache erheben. Sie liessen den Antrag stellen:

"Die Rechnungen der 'beratungspraxis E.' seien als geschäftlicher Aufwand steuermindernd zu berücksichtigen."

Es wurde eine Reduktion des steuerbaren Einkommens auf CHF 281'318.00 verlangt.

### **3.**

Mit Entscheid vom 19. Februar 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 19. Februar 2019 (Zustellung am 22. Februar 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 25. März 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die Anträge:

- I. Die Rechnungen 'E.' seien als geschäftsmässiger Aufwand steuermindernd anzuerkennen.
- II. Feststellen der Doppelbesteuerung und Zuweisung der Erträge an Einzelunternehmung Dr. A. gemäss vorliegender Veranlagung.
- III. Für die Rekursaufwände beantragen wir eine Kostengutsprache."

Weiter wurde die Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 281'318.00 sowie Anpassungen der Veranlagungen der F. AG verlangt.

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

**5.**

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

**6.**

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

**7.**

Aufforderungsgemäss haben A. und B. weitere Unterlagen eingereicht.

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren 3-RV.2019.65 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012, 3-RV.2019.66 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und 3-RV.2019.68 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 beigezogen.

**9.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens in Sachen F. AG (3-RV.2019.157) betreffend Revision der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2015 und direkte Bundessteuern 2012 bis 2015 beigezogen.

---

## 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 11. September 2000 (StGV).

### 2.

#### 2.1.

Der Rekurrent führt in Q. an der X-Strasse 8 eine Arztpraxis. Die Rekurrentin ist in unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Praxis des Rekurrenten tätig. Mit der Steuererklärung 2014 deklarierten die Rekurrenten ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten (Arztpraxis) von CHF 158'650.00. Weiter wurden Einkünfte der Rekurrentin aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Lohnausweis vom 21. Januar 2016) von CHF 74'921.00 und ein Einkommen aus unselbständigem Nebenerwerb des Rekurrenten für die F. AG (nachfolgend: F. AG), Dr. A., Q., von CHF 16'875.00 angegeben.

#### 2.2.

Am tt.mm. 2012 (Tagebucheintrag im Handelsregister) wurde die F. AG mit einem Nominalkapital von CHF 100'000.00 (100 vinkulierte Namenaktien à CHF 1'000.00) gegründet (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 10. Januar 2022). Die F. AG hat den Zweck: "[...]." Der Rekurrent fungiert als Präsident des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift, die Rekurrentin als Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift. Sitz der Gesellschaft ist an der X-Strasse 8 in Q.. Die Rekurrenten deklarierten Aktien der F. AG, Q., im Vermögen mit einem Nennwert von CHF 100'000.00 und einem Steuerwert von CHF 77'358.00 (veranlagt: CHF 141'100.00).

### 2.3.

#### 2.3.1.

Mit der Veranlagung wurden gestützt auf den Bericht des KStA, Buchprüfungen (BP), vom 11. Juni 2018 folgende Aufrechnungen zum Einkommen im Gesamtbetrag von CHF 90'031.00 vorgenommen:

|                                                     |        |
|-----------------------------------------------------|--------|
| "Umsatz EU Dr. A., nicht gerechtfertigte Ausbuchung | 77'755 |
| Kürzung Pauschalspesen auf 1'200 da zusätzlich      |        |
| effektive Spesen verbucht                           | 2'400  |
| Weiterbildung E., private Lebenshaltungskosten      | 5'875  |
| PA RG Dr. G., diverse private Positionen            |        |
| gem. Besprechung                                    | 2'800  |
| H., S., privat                                      | 901    |
| Bussen                                              | 300"   |

An diesen Aufrechnungen wurde im Einspracheverfahren festgehalten.

### **2.3.2.**

Mit Verfügung vom 6. Februar 2017 veranlagte das KStA, Sektion juristische Personen (JP), die F. AG für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 12'615.00 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 525'367.00. Als Gewinn erfasst wurde dabei die Umsatzverschiebung aus der Einzelunternehmung des Rekurrenten von CHF 77'755.00 (Konto 3100 Honorar aus ärztlichen Dienstleistungen). Diese Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen.

Das gegen die rechtskräftige Veranlagung vom 6. Februar 2017 eingereichte Revisionsgesuch wurde vom KStA JP mit Revisionsentscheid vom 4. Februar 2019 und Einspracheentscheid im Revisionsverfahren vom 30. Juli 2019 abgewiesen. Gegen diesen Entscheid hat die F. AG mit Schreiben vom 30. August 2019 Rekurs erheben lassen (pendentes Rekursverfahren 3-RV.2019.157)

### **2.4.**

Im vorliegenden Rekursverfahren sind die Aufrechnungen betreffend Umsatzverschiebung von CHF 77'755.00 aus der Einzelunternehmung Arztpraxis an die F. AG sowie die Weiterbildungskosten von CHF 5'875.00 umstritten. Es ist zu prüfen, ob die geltend gemachten Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind. Darauf ist nachfolgend in dieser Reihenfolge einzugehen.

### **2.5.**

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).

## **2.6.**

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]).

## **2.7.**

### **2.7.1.**

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.).

### **2.7.2.**

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.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt 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). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

### **2.7.3.**

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (vgl. zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 5. August 2021 [2C\_41/2021] mit weiteren Hinweisen).

### **2.7.4.**

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.

### **3.**

#### **3.1.**

##### **3.1.1.**

Gestützt auf den Bericht des KStA BP vom 11. Juni 2018 hat die Vorinstanz für die nicht gerechtfertigte Ausbuchung eines Umsatzes aus der Erfolgsrechnung der Arztpraxis per Ende Jahr CHF 77'755.00 (und Übertragung desselben auf die F. AG) zum Einkommen des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet. Zur Begründung wurde in den Details zur Steuerveranlagung 2014 auf den Buchprüfungsbericht verwiesen. Dort wurde ausgeführt, der Rekurrent habe im Jahr 2012 die F. AG gegründet. Hauptaktivum dieser Gesellschaft seien drei vermietete (Wohnungen/keine Gewerberäume) Liegenschaften in T.. Es handle sich um eine reine Immobiliengesellschaft. Der Rekurrent beabsichtige, nach seiner Pensionierung weiterhin als Arzt tätig zu sein und ärztliche Dienstleistungen auch aus Haftungsgründen über die F. AG abzurechnen. Beim auf die F. AG übertragenen Umsatz handle es sich um Ertrag aus Untersuchungen von Fahrzeuglenkern (Fahrtauglichkeit) und Vorsorgeuntersuchungen. Diese Untersuchungen hätten in der Arztpraxis des Rekurrenten stattgefunden. Die Abrechnung sei im Namen des Rekurrenten erfolgt. Die Zahlungen seien ausnahmslos zu Gunsten der Arztpraxis erfolgt. Erst Ende Jahr habe die F. AG der Einzelunternehmung des Rekurrenten Rechnung gestellt. Diese Rechnung sei nicht bezahlt worden. Lediglich der Debitor sei verbucht worden. Der detaillierte Vergleich der Erfolgsrechnungen 2011 bis 2015 zeige deutlich, dass die Umsatzwegnahme ohne Änderung der Kostenstruktur erfolgt sei. Die Umbuchung des Umsatzes habe einzig zur Verrechnung mit von der F. AG erzielten Verlusten gedient. Im Jahr 2015 sei ein Lohn von CHF 30'000.00 bezogen worden, welcher im vereinfachten Verfahren abgerechnet worden sei.

##### **3.1.2.**

Die Rekurrenten liessen vorerst mit Schreiben vom 6. Juni 2018 ausführen, die Aufrechnung der Umsatzumbuchung könne unter der Voraussetzung akzeptiert werden, dass die Veranlagungen 2012 - 2015 bei der F. AG gegenüberberichtigt würden. Die Revisorin des KStA BP wies mit Schreiben vom 11. Juni 2018 darauf hin, dass die Aufrechnung unabhängig von der Beurteilung durch das KStA JP vorzunehmen sei.

##### **3.1.3.**

Mit der Einsprache wurde die Aufrechnung der Umsatzverschiebung nicht angefochten. Dementsprechend musste sich die Steuerkommission Q. dazu im angefochtenen Einspracheentscheid nicht äussern.

##### **3.1.4.**

Mit Rekurs wurde geltend gemacht, der Rekurrent habe die Fahrtauglichkeitsatteste – damit eine "nicht medizinische Behandlung" – von der Einzelunternehmung an die F. AG ab deren Gründung im Hinblick auf die

Nachfolgeregelung der Arztpraxis und einer Weiterarbeit nach der Praxisübergabe ausgelagert. Die Erbringung von Dienstleistungen im Gesundheitsbereich entspreche dem statutarischen Zweck als auch dem Namen der F. AG. Outsourcing sei nicht verboten. Dementsprechend sei der erzielte Umsatz der F. AG zugewiesen und dort verbucht worden. Die Veranlagungen der F. AG seien für die Jahre 2012 - 2015 inklusive dieses Umsatzes erfolgt. Insoweit liege eine innerkantonale Doppelbesteuerung vor. Der Umsatz könne nicht einmal der selbständigen Erwerbstätigkeit und gleichzeitig bei der F. AG erfasst werden. Es dürfe keine Schlechterstellung erfolgen. Das Gemeindesteueramt Q. sei durch Meldung aufgefordert worden, die Doppelbesteuerung durch eine Steuerauscheidung zu vermeiden. Das KStA JP sei ebenfalls aufgefordert worden, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, was dieses im Revisionsverfahren jedoch abgelehnt habe. Auf jeden Fall verstosse die Besteuerung auch gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es sei den Rekurrenten zwischenzeitlich egal, wo die Steuern zu bezahlen seien, einfach nicht doppelt. Steuerkommission und KStA JP sollen sich absprechen.

### **3.1.5.**

In der Vernehmlassung führte das Gemeindesteueramt Q. unter Verweis auf die Verordnung über die Zulassung von Personen und Fahrzeugen zum Strassenverkehr (Verkehrszulassungsverordnung, VZV) vom 27. Oktober 1976) aus, der Rekurrent sei berechtigt Fahreignungsbegutachtungen vorzunehmen. Der Rekurrent habe diese verkehrsmedizinischen Untersuchungen in seiner Praxis durchgeführt und im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Arzt zeitnah in Rechnung gestellt. Die F. AG sei eine Immobiliengesellschaft. Für die Steuerkommission Q. sei offensichtlich, dass der Rekurrent die verrechneten Leistungen in selbständiger Erwerbstätigkeit erbracht habe. Eine Doppelbesteuerung liege nicht vor. Die Rekurrenten müssten sich das Wissen anrechnen lassen, dass von Anfang an der wirtschaftliche Grund für die Fakturierung einer Leistung durch die F. AG gefehlt habe.

### **3.2.**

Es ist unbestritten geblieben, dass der Rekurrent im Zeitpunkt der Umsatzübertragung auf die F. AG in selbständiger Erwerbstätigkeit als Arzt tätig war. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wird gemäss Lehre und Praxis allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, subsumiert. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Begriffsmerkmale dürfen nicht isoliert

betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (vgl. BGE 125 II 113, E. 5b, S. 120; BGE 138 II 251, E. 2.4.2, S. 256 ff.; 125 II 113, E. 5b, S. 120 f.; je m.w.H.). Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten. Im Einzelfall kann eine selbständige Erwerbstätigkeit auch dann vorliegen, wenn der Betreffende nicht nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, beziehungsweise wenn kein selbständiger Marktauftritt vorliegt und wenn kein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (Urteil des Bundesgerichts vom 17. September 2009 [2C\_271/2009]; Urteil des Bundesgerichts vom 31. August 2005 [2A.46/2005] = ASA 75 S. 75 f. = StE 2006 B 23.1 Nr. 59; BGE 125 II 120; VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.402]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9 ff., mit Hinweisen).

### **3.3.**

Die Frage, ob im Einzelfall selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, beurteilt sich nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei Anhaltspunkte für die steuerrechtliche bzw. AHV-rechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch alleine ausschlaggebend zu sein. Als unselbstständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher und arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt. Es ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, ob eine selbstständige oder eine unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt (VGE vom 4. September 2017 (WBE.2016.352), Erw. II./1.2., bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 15. November 2018 [2C\_873/2017], E. 3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 21. August 2015 [2C\_603/2014], E. 2.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts vom 26. April 2011 [9C\_132/2011], E. 3.2).

### **3.4.**

Es ist vorliegend unbestritten geblieben, dass der Rekurrent die verkehrsmedizinischen und weiteren Begutachtungen in den Räumen der Praxis in Q. vorgenommen hat und in eigenem Namen – und eben nicht im Namen der F. AG – fakturiert hat. Er hat insofern als selbstständig erwerbender Arzt (gegen aussen) am Wirtschaftsverkehr teilgenommen. Allein deshalb ist die Tätigkeit als (verkehrsmedizinischer) Gutachter der selbständigen Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Hinzu kommt, dass die Umsatzverschiebung erst per Ende Jahr rein buchmässig erfolgte. Davon ist die Vertreterin der Rekurrenten denn auch zu Recht im Schreiben vom 6. Juni 2018 ausgegangen und hat selbst eine Anfechtung der Veranlagung mit Einsprache unterlassen. Was die Rekurrenten gegen diese Beurteilung

vorbringen lassen überzeugt nicht. Zu beachten ist insbesondere, dass zwischen der F. AG und dem Rekurrenten ab dem Jahr 2012 kein schriftlicher Arbeitsvertrag bestand. Ein solcher wurde jedenfalls nicht vorgelegt. Gegen einen Arbeitsvertrag und eine unselbständige Erwerbstätigkeit spricht sodann die zwar mit Lohnausweis ausgewiesene Vergütung. Diese ist jedoch kaum angemessen, da sie der für die (verkehrsmedizinische) Begutachtung notwendigen Fachkompetenz, welche der Rekurrent zweifellos aufbrachte und auch aufbringen musste, nicht entspricht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass diese für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaften in T. (Hauptaktivum der F. AG) ausgerichtet wurde. Die Vorinstanz hat daher zu Recht eine Aufrechnung der Umsatzverschiebung vorgenommen. In diesem Punkt ist der Rekurs abzuweisen.

### **3.5.**

Nachdem der aus (verkehrsmedizinischen) Gutachten erzielte Umsatz nach dem Gesagten der selbständigen Erwerbstätigkeit zuzurechnen ist, besteht bezogen auf die Veranlagung der Rekurrenten keine "Doppelbesteuerung" und ebensowenig kann der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt sein. Diese Fragen können sich allenfalls bei der Veranlagung der F. AG stellen. Weder deren Veranlagungen noch Revisionsentscheide sind jedoch Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens. Soweit eine Anpassung der Veranlagungen der F. AG verlangt wird, kann daher auf den Rekurs nicht eingetreten werden.

## **4.**

### **4.1.**

#### **4.1.1.**

Der Rekurrent verbuchte im Jahr 2014 im Konto 6610 Weiterbildung am 13. Januar 2014, 21. Februar 2014, 22. April 2014, 26. Mai 2014, 18. Juli 2014, 15. August 2014, 22. September 2014 (2x), 18. Oktober 2014 und 3. November 2014 jeweils mit dem Buchungstext "Weiterbildung E." total Kosten von CHF 5'287.50. Am 13. Dezember 2014 wurden weitere CHF 587.50 als "Kred. E. Beratungspraxis" gebucht. In "Konto 5811 Berufliche Weiterbildung" wurden per 1. Januar 2015 CHF 587.50 zurückgebucht ("RB Kred. E. Beratungspraxis"). Die Rechnung vom 12. Dezember 2014 betrifft eine Behandlung vom 9. Dezember 2014, welche am 6. Januar 2015 bezahlt wurde. Insgesamt wurden damit Kosten von CHF 5'875.00 geltend gemacht.

#### **4.1.2.**

Mit Schreiben der Vertreterin der Rekurrenten vom 17. März 2017 wurden die Weiterbildungskosten wie folgt begründet:

"Bei dieser Weiterbildung handelt es sich um prozessorientierte Beratung im Bereich Verhalten gegenüber von Patienten und Personal in einer Arztpraxis. Der Kurs fand regelmässig in U. statt. Dorthin ist Dr. A. mit dem Geschäfts-PW gefahren. Also keine Fahrten und zusätzlichen Beherbergungskosten in Deutschland."

#### **4.1.3.**

Mit Schreiben des KStA BP vom 16. April 2018 wurden die geltend gemachten Kosten als nicht geschäftsmässig begründete private Lebenshaltungskosten qualifiziert, da die Sitzungen mit Frau E. der persönlichen Gesunderhaltung des praktizierenden Arztes gedient hätten.

#### **4.1.4.**

Zu den Weiterbildungskosten wurde von den Rekurrenten mit Schreiben vom 6. Juni 2018 erwidert, die Beratungspraxis E. habe nur der Praxis dienliche Beratung erbracht. Es habe sich ausschliesslich um geschäftsbezogene und nicht um persönliche oder private Beratungen gehandelt. Die eingereichte Bestätigung von E. vom 10. Mai 2018 lautet wie folgt:

"[I]ch coache Herrn Dr. med. A. wohnhaft Q. seit längerer Zeit.

Bei unseren monatlichen Treffen werden folgende Themen behandelt:

- Supervision der Arbeit am Patienten in der Praxis,
- Optimierung von geschäftlichen Arbeitsabläufen und Prozessen
- Weiterhin ist ein Schwerpunkt die Führung von Mitarbeitern in der Praxis.

Wie Sie sehen geht es um eine geschäftliche Beratung."

#### **4.1.5.**

Gestützt auf den Bericht des KStA BP vom 11. Juni 2018 liess die Steuerkommission Q. die geltend gemachten Weiterbildungskosten von CHF 5'875.00 mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit nicht zum Abzug zu.

#### **4.1.6.**

In der Einsprache wurde ausgeführt, die Beratungen hätten einzig dem Arztbetrieb gedient. Es handle sich um berufliche Weiterbildungen sowie Beratungsaufwände für die Arztpraxis. Die Beratungspraxis E. biete als unabhängige Dritte auch Beratungen im Arbeitsbereich an. Es seien Patientenanalysen, geschäftliche Prozesse sowie Führungsfragen behandelt worden. Es sei keine Paartherapie erfolgt. Die als Beilage eingereichte Bestätigung von E. vom 16. Juli 2018 lautete wie folgt:

"[H]iermit bestätige ich Ihnen zu Händen der schweizerischen Steuerbehörde, dass ich Sie nur in Sachen Arztpraxis beraten habe. Wie bereits in meinem Schreiben vom 10.05.2018 ausgeführt, haben wir an unseren monatlichen Sitzungen die unterschiedlichen psychologischen Auswirkungen auf Ihre Patienten aufgrund der anonymisierten physischen Krankheiten analysiert. Aufgrund der erarbeiteten Erkenntnisse wurden mögliche Unterstützungsformen und Verhaltensweisen für die Patienten aufgezeigt. Aufgrund der guten Zusammenarbeit wurde das Coaching auf weitere geschäftliche Prozesse und Führungsfragen ausgedehnt.

Es war ein Coaching im Arbeitsbereich in Sachen Sozial- und Handlungskompetenzen und keine Paartherapie. Die Sitzungen drehten sich um die Patientenbetreuung sowie Arbeitsabläufe der Arztpraxis. Ziel des Coachings war die Zufriedenheit der Patienten und der Mitarbeiter zu fördern. Der Arztpraxis zu einer verbesserten Kommunikation und zu einem positiven Arbeitsklima zu verhelfen. Hin zu einem modernen Betriebssystem, welches den sozialen und wirtschaftlichen Anforderungen gerecht wird."

Im Schreiben vom 7. Dezember 2018 wurde aufforderungsgemäss ergänzt, im Jahr 2014 seien in der Arztpraxis drei Angestellte (inkl. Rekurrentin) beschäftigt gewesen. "Die Konstellation von 3 Angestellten von denen eine die Ehefrau ist, erleichtert die Führung nicht." Teamsitzungen seien nach Vorbesprechungen mit Frau E. durchgeführt und Führungsmethoden aufgefrischt worden. Der Rekurrent habe seinen Führungsstil zu Gunsten der Arztpraxis verbessern können. Darüber hinaus seien Praxisfälle in Supervisionen analysiert worden. Der Rekurrent habe sich so weiterbilden können. Die Aufwendungen für die Beratungen hätten nicht weiterverrechnet werden können. Ziel sei ein effizienteres Arbeiten, eine höhere Patientenzufriedenheit, eine Risikominderung, zufriedene Mitarbeitende, ein gutes Arbeitsklima, Zeiteinsparungen und weniger Reibungsverluste gewesen. Das Coaching durch Frau E. habe der Weiterbildung und dem Erfahrungsaustausch gedient.

#### **4.1.7.**

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, es lasse sich kein einschlägiger Beweis für eine beratende Tätigkeit von E. finden. Es sei nicht unterschieden worden, wann und in welchem Umfang patienten- oder personalbezogene Beratungen stattgefunden hätten. Auch der Nachweis für eine medizinische Hilfestellung zu Gunsten der Patienten fehle. Die von E. angebotene Beratung habe nicht den Status einer vom Verband anerkannten beruflichen Weiterbildung. Die medizinische Notwendigkeit sei nicht glaubhaft. Auch personalpolitische Überlegungen über einen Zeitraum von vier Jahren seien wenig glaubhaft und vermögen die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen nicht begründen. Auf der Internetseite werde von Frau E. der Mensch und nicht der wirtschaftliche Aspekt der Unternehmung in den Mittelpunkt gestellt. Eine wirtschaftliche Beratung wirke wenig überzeugend.

#### **4.1.8.**

Mit Rekurs wird neu ausgeführt, der Rekurrent habe in den Jahren 2012 - 2015 Frau E. im Hinblick auf den Ausbau der Arztpraxis und die Nachfolgeplanung engagiert. Die Aufwendungen seien mit Rechnungen und der Zahlung nachgewiesen und daher geschäftsmässig begründet. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern die Aufteilung der Tätigkeit der Beraterin in patienten- und personalbezogene Beratungen wesentliche sein sollte. Ebensowenig bestehe bei einer Arztpraxis für einen Aufwand in jedem Fall

eine medizinische Notwendigkeit oder eine vom Verband anerkannte Weiterbildung. Es handle es sich um eine Kombination aus Weiterbildung, Führung, Coaching und Beratung.

#### **4.1.9.**

In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q. wird erklärt, im Rekurs sei die Begründung geändert worden, indem der Personalführung plötzlich weniger Bedeutung beigemessen worden sei. Erstmals sei das Argument der Erweiterung zur Gruppenpraxis, wie sie 2018 umgesetzt worden sei, eingebracht worden. Ein privates Interesse des Rekurrenten an den Beratungen könne unverändert nicht völlig ausgeschlossen werden, auch wenn nicht von einer Paartherapie auszugehen sei.

#### **4.2.**

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 18. September 2007 (WBE.2007.96) festgehalten, dass zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Bestimmungen von §§ 35 - 40 StG abgezogen werden. Danach sind gemäss § 36 StG bei selbständiger Erwerbstätigkeit alle geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abziehbar. Als solche gelten Vermögensabgänge, die für geschäftliche Zwecke, im Interesse des Unternehmensziels getätigt worden sind. Dazu gehören alle Aufwendungen, die mit dem objektiv erkennbaren Ziel getätigt worden sind, Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu bewirken (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 5). Eine Grenze dieser abziehbaren Kosten und Aufwendungen sind insbesondere die in § 41 lit. b StG genannten Ausbildungskosten. Solche berechtigen auch bei selbständig Erwerbenden nicht zum Abzug. Dies ergibt sich aufgrund der systematischen Stellung von § 41 StG am Schluss der unter der Marginalie "Ermittlung des Reineinkommens" aufgezählten Abzüge für unselbständig und selbständig Erwerbende. Im Weiteren bestehen auch keine sachlichen Gründe, Weiterbildungs- (und Umschulungs-)kosten, die für unselbständig Erwerbende in § 35 Abs. 1 lit. e StG geregelt sind, bei den selbständig Erwerbenden im Rahmen von § 36 StG in grösserem Umfang anzuerkennen.

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

Es trifft vorliegend zwar zu, dass zu den verbuchten "Weiterbildungskosten" immer neue Versionen vorgebracht werden. So ist es denn völlig unglaublich, dass bereits ab dem Jahr 2012 von Frau E. im Hinblick auf eine im Jahr 2018 realisierte Praxisgemeinschaft Beratungsdienstleistungen erbracht worden sein sollen. Aus der Sicht des Spezialverwaltungsgerichtes macht es daher einzig Sinn, auf die Bestätigungen von Frau E. abzustellen. Darin wird klar ausgeführt, dass die Beratungen keinen privaten Bezug hatten. Insbesondere hat danach keine Paartherapie statt-

gefunden, was von der Vorinstanz im Einspracheentscheid denn auch ausdrücklich anerkannt wurde. In welchem Umfang denn für den Rekurrenten aus den Beratungen ein unmittelbarer privater Nutzen resultiert haben soll, ist nicht nur für die Steuerkommission Q. unklar (vgl. Ausführungen in der Vernehmlassung). Es ergeben sich aus den bisherigen Ausführungen der Rekurrenten und aus den Bestätigungen von Frau E. keine Hinweise für einen direkten privaten Nutzen des Rekurrenten. Daran ändert nichts, dass jede Beratung, Weiterbildung oder Ausbildung – soweit sie denn ernsthaft betrieben wird – persönlichkeitsbildend ist oder zu einer Verbesserung des privaten Netzwerkes führen kann. Ein Privatanteil ist nicht auszuschneiden.

#### **4.3.2.**

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes sind Beratungen in geschäftlichen Belangen wie vorliegend das Coaching in Patientenanalyse oder Personalführung weder unter den Begriff der Weiterbildung, noch der Ausbildung zu subsumieren (vgl. dazu den SGE vom 28. August 2017 [3-RV.2017.24]), zumal es sich dabei nicht um die Absolvierung eines Lehrganges handelt. Die Beratung/Unterstützung erfolgte vielmehr periodisch berufsbegleitend und floss in die tägliche Arbeit. Solche Dienstleistungen werden regelmässig als geschäftsmässig begründet qualifiziert (etwa Dienstleistungen von Unternehmensberatungen und der Anwaltschaft oder im Zusammenhang mit einem Umbau von Praxisräumen die architektonischen/betrieblichen Beratungen). Vor diesem Hintergrund sind die Beratungskosten als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren.

#### **4.4.**

##### **4.4.1.**

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).

##### **4.4.2.**

Vorliegend wurde die Rechnung vom 14. August 2014 mit der Rechnungsnummer 162-2014 doppelt erfasst (Zahlung vom 15. August 2014 und vom 22. September 2014). Es fehlt damit ein Beleg (nach dem Zahlungsrhythmus zu schliessen derjenige für die Zahlung vom 15. August 2014) damit

ein Buchungsbeleg. Mangels belegmässigen Ausweises der bezahlten Leistungen sind die geltend gemachten Aufwendungen von CHF 5'875.00 um CHF 587.50 auf CHF 5'288.00 zu kürzen.

**4.5.**

Der Rekurs ist in diesem Punkt damit teilweise gutzuheissen. Dementsprechend reduziert sich das satzbestimmende Einkommen von CHF 287'796.00 um CHF 5'288.00 auf CHF 282'508.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**5.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an seinen Anträgen zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Die Verfahrenskosten werden daher vollumfänglich dem Rekurrenten auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Aufgrund der materiell gleichen Begründung im Verfahren 3-RV.2019.65 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 ist eine reduzierte Staatsgebühr zu erheben. Eine Parteikostenentschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

## Das Gericht erkennt:

### 1.

Soweit auf den Rekurs einzutreten ist, wird das satzbestimmende Einkommen in teilweiser Gutheissung des Rekurses auf CHF 282'508.00 festgesetzt.

### 2.

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

### 3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 700.00, der Kanzleigebühr von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'015.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

### 4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

## Rechtsmittelbelehrung

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

---

Aarau, 24. Februar 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard