

3-RV.2020.124
P 72

Urteil vom 22. April 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Hess
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 13. August 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Juni 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 85'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 85'700.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 21'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 21'000.00) veranlagt. Die Tätigkeit für die C. AG wurde steuerrechtlich als eine unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert und es wurden Aufrechnungen bei den deklarierten Berufsauslagen getätigt.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 18. Juni 2019 erhob A. mit Schreiben vom 18. Juli 2019 Einsprache. Mit Schreiben vom 25. August 2019 verbesserte A. aufforderungsgemäss die Einsprache und stellte die Anträge, dass die Zulassung als Selbständiger gutzuheissen sei, die Berufsauslagen sollen generell und pauschal 75 % seiner der C. AG gestellten Forderungen betragen und die Steuerrechnung sei neu zu erstellen.

3.

Mit Entscheid vom 13. August 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. August 2020 (Zustellung am 18. August 2020) zog A. mit Rekurs vom 2. September 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellte folgende Begehren:

- "1. Zulassung als selbständig Erwerbender sei gutzuheissen.
2. Die Berufsauslagen sollen generell und pauschal 75% meiner der C. AG gestellten Forderungen betragen.
3. Die Steuerrechnung soll neu erstellt werden."

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstattet.

7.

Aufforderungsgemäss nahm A. mit Schreiben vom 24. Februar 2021 zum Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 11. Februar 2021 Stellung und legte weitere Belege auf.

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.

Soweit der Rekurrent beantragt (Rekurs, S. 4), dass die "gummigen und wirtschaftlich unrealistischen Kriterien der Selbständigkeit" zu überarbeiten seien und dass die Behörden und die SVA verpflichtet werden sollen, in bürgerlicher Sprache die Vorgaben für die Selbständigkeit anzugeben, ist auf den Rekurs nicht einzutreten. Das Spezialverwaltungsgericht ist dafür nicht zuständig.

3.

Der Rekurrent bringt im Rekurs vor, er habe nach der Einsprache um ein Gespräch mit dem Gemeindesteuernamt gebeten, welches stattgefunden habe. Obwohl er es gewünscht habe, sei das Gespräch nicht protokolliert worden. Ein weiteres Treffen sei aber nicht gewährt worden. Sofern der Rekurrent damit geltend machen möchte, dass das rechtliche Gehör verletzt worden sei, ist ihm nicht zu folgen. Der Steuerpflichtige ist berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen, ihr von sich aus Beweismittel vorzulegen und dabei seine Steuererklärung zu vertreten (§ 190 Abs. 2 StG). Wird eine Vorladung verlangt, so ist dem Antrag stattzugeben. Jedoch besteht im gleichen Verfahren kein Recht auf mehrere Verhandlungen, wobei es sich beim Veranlagungs- und beim Einspracheverfahren in derselben Steuerperiode nicht um das gleiche Verfahren handelt (RGE vom 23. Juni 2005 [3-RV.2005.50026]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 190 StG N 8). Auf sein Begehren wurde mit dem Rekurrenten im Einspracheverfahren eine Verhandlung durchgeführt. Anspruch auf eine weitere Verhandlung besteht nicht, weshalb das rechtliche Gehör nicht verletzt wurde.

4.

In der Steuererklärung 2016 deklarierte der Rekurrent Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 7'692.00. Die Steuerkommission Q. ging hingegen davon aus, dass es sich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit handle. Sie legte ihrer Veranlagungsverfügung Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 51'351.00 zu Grunde und gewährte einen Abzug von CHF 27'333.00 für effektive Berufsauslagen.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob es sich um eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit handelt. In einem zweiten Schritt wird auf die Spesen bzw. Berufsauslagen eingegangen.

5.

5.1.

Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit wird weder im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, noch im kantonalen Steuergesetz definiert. Gemäss Lehre und Praxis fällt darunter 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. 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).

5.2.

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).

6.

6.1.

Der Rekurrent bringt vor, dass er nicht für die C. AG tätig sei. Er sei ein normaler Druckkunde. Die C. AG führe lediglich seine akquirierten Aufträge aus. Seine Vorarbeiten, d.h. Textbearbeitung, Bilderbereitstellungen, Arbeiten mit Fotografen und Grafikern, Lektorat und Übersetzungen würden durch ihn bereitgestellt. Für diese Arbeiten brauche er keine grossen Investitionen, seine EDV-Anlagen, Telefon und Auto würden ausreichen. Er nehme die Preisgestaltung wahr. Kalkulation, Auftragsbestätigungen und Rechnungsstellungen würden durch ihn erfolgen. Das Inkasso seiner gestellten Rechnungen übernehme die C. AG. Das Inkassorisiko trage er. Ansprüche wie Feriengeld, Entlohnung für Arbeitszeitausfall oder Konkurrenzverbot bestünden nicht. Weisungen von Dritten, ausser von seinen Kunden, erhalte er nicht. Sein Marktauftritt hänge im Wesentlichen mit seinem persönlichen Auftritt und der Mund-zu-Mund-Werbung zusammen. Daher sei der Umsatz auch nicht berauschend. Dieser werde jährlich logischerweise kleiner, da sein Kundenkreis aus Altersgründen und seiner persönlichen Arbeitszeitreduzierung abnehme. Er betreibe ein Druckereigeschäft und lagere die Erstellung der Produkte respektive der Kundenprodukte aus. Die Investitionen in kostenintensive, schwere Maschinen überlasse er den Lieferanten. Die C. AG mache nach mehrfachen Abklärungen (auch im Ausland) für ihn das optimal wirtschaftliche und pekuniär beste Angebot, weswegen er nur einen Lieferanten habe. Die C. AG sei nicht mit der D. verbunden. Letztere gehöre E.. Der Rekurrent, als ehemaliger Besitzer der D., stehe als freier Kundenberater und Lieferant von Drucksachen seinen rund 200 heutigen D.-Kunden zur Verfügung.

6.2.

Die Steuerkommission Q. ist hingegen der Ansicht, dass es sich bei der Tätigkeit für die C. AG steuerrechtlich um eine unselbständige Erwerbstätigkeit handle. Als Gründe wurde folgendes ausgeführt:

- "- Erwerbstätigkeit ausschliesslich für die C. AG
- Keine Werbung zwecks Akquisition 'eigener' Kunden
- Geringes Unternehmerrisiko
- Geringer Kapitaleinsatz
- Keine bzw. geringe Investitionen
- Nach aussen keine bzw. nur geringfügige Teilnahme am Wirtschaftsverkehr"

Die Steuerbehörde sei nicht verpflichtet, sich auf die Beurteilung der SVA zu stützen. Sämtliche Rechnungen, Auftragsbestätigungen und Offerten seien im Namen der D. ausgestellt worden. Gemäss Homepage der D. handle es sich bei der Druckerei um ein Service Center und einen Verkaufsstandort der C. AG. Der Rekurrent sei als Kundenberater aufgeführt. Nach Aussen trete der Rekurrent im Namen der D. auf, welche

wiederum zur C. AG gehöre. Es erfolge kein Auftritt im eigenen Namen. Es seien weder grössere Investitionen getätigt, noch sei ein Unternehmerrisiko eingegangen worden.

6.3.

6.3.1.

Den Akten kann entnommen werden, dass der Rekurrent Druckaufträge vermittelt. Die Offerten und Auftragsbestätigung erfolgten durch den Rekurrenten (bzw. die D.). Der Rekurrent bereitet die Aufträge von seinen Auftraggebern auf und lässt die Aufträge bei der C. AG drucken. Dieser Tätigkeit ist immanent, dass der Rekurrent keine oder sehr geringe Investitionen tätigen muss und sein Kapitaleinsatz gering ausfällt. Weiter ist aufgrund der Erfahrung und des Alters des Rekurrenten nachvollziehbar, dass er aus seinem bereits vorhandenen Kundenstamm Aufträge gewinnen kann, ohne dass er neue Kunden akquirieren muss. Diese Elemente sind deshalb neutral zu werten, sprechen weder für eine selbständige noch für eine unselbständige Erwerbstätigkeit.

6.3.2.

Von den vom Rekurrenten vermittelten Aufträgen erhält der Rekurrent 10 % Provision von der C. AG auf den von ihm generierten Monatsumsatz. Die C. AG stellt Rechnung an die Auftraggeber, auch wenn die Aufträge vom Rekurrenten vermittelt wurden. Der Rekurrent hat demnach nur einen Schuldner, nämlich die C. AG. Diese ist Gläubigerin der Auftraggeber. Der Rekurrent darf von den Auftraggebern nicht mehr verlangen, als ihm aus der Abmachung mit der C. AG zusteht. Es fehlt ihm dabei weitgehend an einem wirtschaftlichen Risiko, was für eine unselbständige Erwerbstätigkeit spricht. Zudem übernimmt die C. AG die Hälfte der Sozialabgaben des Rekurrenten, was auch ein klares Indiz für eine unselbständige Erwerbstätigkeit ist.

6.3.3.

Die aufgelegten Rechnungen führen zwar das Logo "D.", Absender ist jedoch die C. AG. Das Logo der C. findet sich auch auf den Rechnungen. Die Auflistung beider Firmen auf den Rechnungen spricht mindestens für eine enge wirtschaftliche Verbindung, selbst wenn der Rekurrent geltend macht, die D. gehöre nicht der C. AG.

6.3.4.

Da die Vereinbarung zwischen dem Rekurrenten und der C. AG nicht eingereicht wurde, kann nicht ohne Weiteres auf das Schreiben der C. AG vom 14. Mai 2019 (Rekursbeilage 1) abgestellt werden, wonach dem Rekurrenten nicht bezahlte Rechnungen von Kundenaufträgen von den monatlichen Provisionszahlungen in Abzug gebracht werden sollen. Der Rekurrent kann deshalb aus diesem Schreiben für sich kein Unternehmerrisiko ableiten. Im Übrigen sind für die Beurteilung der Frage,

ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, weder die Abmachungen noch die Erklärungen der Parteien ausschlaggebend.

6.3.5.

Nach dem Gesagten überwiegen die Indizien für eine unselbständige Erwerbstätigkeit. Die Vorinstanz ging deshalb zurecht von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit aus. Der Rekurs ist diesbezüglich abzuweisen. Es ist dementsprechend auch bei der nachfolgenden Beurteilung der Berufsauslagen von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen.

7.

7.1.

Der Rekurrent deklarierte in der Buchhaltung Berufskosten von CHF 48'371.65. Die Steuerkommission Q. gewährte effektive Berufsauslagen von insgesamt CHF 27'333.05:

"CHF	48'371.65	Effektive Berufsauslagen gemäss Ihren Angaben
CHF	-7'023.60	Korrektur Fahrtkosten (CHF 13'250 akzeptiert, deklariert CHF 20'273.69)
CHF	-6'785.00	AHV-Beiträge bereits in der Position 010 berücksichtigt
CHF	-3'300.00	Büromiete – effektiv erfolgte keine Zahlung
CHF	-30.00	Pistolenschützen Q., private Kosten
CHF	-900.00	Privatanteil Telefon sowie Kosten für Dezember 2015 und Januar 2016 verbucht
CHF	-3'000.00	Private Kosten in den aufgeführten Spesen
CHF	27'333.05	Akzeptierte Berufsauslagen"

7.2.

Im Einsprache- und Rekursverfahren beantragt der Rekurrent die pauschale Festsetzung der Spesen auf 75 % der der C. AG gestellten Forderungen. Beziffert wurde der Antrag nicht. Den Antrag auf pauschale Berufsauslagen von 75 % lehnte die Steuerkommission Q. ab, da das Gesetz einen Pauschalabzug von 3 % vorsehe.

7.3.

7.3.1.

Als abziehbare Berufskosten nach § 35 Abs. 1 StG gelten "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (lit. c). Dazu gehören z.B. Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, ein privates Arbeitszimmer und Berufskleider (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 BkV).

Die steuerpflichtige Person kann als "übrige Auslagen" entweder den Pauschalabzug (§ 12 StGV in Verbindung mit dem Anhang zur BkV) oder die nachgewiesenen höheren Kosten in Abzug bringen (§ 35 Abs. 2 StG). Eine Kumulation von Abzug der effektiven Kosten und Abzug der Pauschale ist ausgeschlossen (VGE vom 17. Dezember 2007 [WBE.2007.301], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 15. Februar 2008 [2C_141/2008]; RGE vom 5. Juli 2006 [3-RV.2005.50371], mit Hinweis).

Der Pauschalabzug für alle diese Auslagen betrug im Jahr 2016 3 % des Nettolohnes, mindestens CHF 2'000.00 und höchstens CHF 4'000.00 (§ 12 StGV in Verbindung mit dem Anhang zur BkV). Bei einer Teilzeitanstellung ist der Abzug angemessen zu kürzen (Art. 7 Abs. 2 BkV in Verbindung mit dem Anhang zur BkV).

7.3.2.

Falls der Steuerpflichtige anstelle der Pauschale die effektiven Kosten abziehen möchte, hat er die gesamten beruflichen Kosten und deren berufliche Notwendigkeit nachzuweisen. Da es sich um steueraufhebende bzw. mindernde Tatsachen handelt, sind diese von der steuerpflichtigen Person nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen, und sie trägt hierfür die Folgen der Beweislosigkeit. (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; StE 2014 B 92.3 Nr. 19, mit Hinweis; Bundesgerichtsurteil vom 12. Dezember 2008 [2C_681/2008] = StR 2009 S. 380 ff. = ZStP 2009 Nr. 11; mit zahlreichen Hinweisen).

7.4.

Ein Pauschalabzug der Berufskosten von 75 % wird vom Gesetz nicht vorgesehen, wie die Vorinstanz richtig ausführt. Somit ist es am Rekurrenten, die effektiven beruflichen Kosten und insbesondere die berufliche Notwendigkeit nachzuweisen. In den Belegen finden sich hauptsächlich Restaurantquittungen und handschriftlich festgehaltene Kilometerauflistungen. Es ist äusserst fraglich, ob bei allen Auslagen tatsächlich eine berufliche Notwendigkeit bestanden hat, was der Rekurrent zu beweisen hätte. Die Vorinstanz forderte den Rekurrenten bereits im Veranlagungsverfahren auf, alle Belege zu den deklarierten Spesenauslagen einzureichen. Die Belege wurden, soweit ersichtlich, eingereicht, jedoch ohne den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit. Die Vorinstanz war entsprechend grosszügig in ihrer Einschätzung, dass über 55 % der geltend gemachten Aufwendungen Berufsauslagen gewesen sein sollen. Nachdem die Vorinstanz Auslagen von CHF 27'333.05 als noch angemessen betrachtete, verzichtet das Spezialverwaltungsgericht auf eine detaillierte Prüfung und Korrektur. Der Rekurs ist auch diesbezüglich abzuweisen.

8.

Der Rekurs erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

9.

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, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 730.00, 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