

3-RV.2020.68

P 143

Urteil vom 20. Oktober 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schatzmann Richter Herzog Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch BDO AG, Entfelderstrasse 1, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 10. März 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 6. Dezember 2016 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 220'900.00, davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 10'000.00, und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'498'500.00 veranlagt. Unter anderem wurde dabei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit ein Betrag von CHF 30'000.00 aus nicht anerkannter Sofortabschreibung eines neu erworbenen Fahrzeuges aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 6. Dezember 2016 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 22. Dezember 2016 Einsprache. Sie beantragten unter anderem, die Sofortabschreibung des Fahrzeuges von CHF 30'000.00 sei als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen und die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit seien um diesen Betrag zu reduzieren.

3.

Am 22. Januar 2020 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 10. März 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde um CHF 3'240.00 auf CHF 217'700.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 10'000.00) und das steuerbare Vermögen um CHF 26'190.00 auf CHF 1'472'000.00 reduziert. An der Aufrechnung der Sofortabschreibung des Fahrzeuges von CHF 30'000.00 wurde festgehalten und das Fahrzeug neu dem Privatvermögen zugerechnet.

5.

5.1.

A. reichte mit an das Gemeindesteueramt gerichtetem Schreiben vom 5. Mai 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) eine "Richtigstellung Fahrzeuge" ein. Dieses Schreiben wurde vom Gemeindesteueramt Q. zuständigkeitshalber an das Spezialverwaltungsgericht weitergeleitet.

5.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die "Richtigstellung Fahrzeuge" als Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 10. März 2020 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 21. April 2020) entgegengenommen. Es wurde sinn-

gemäss der Antrag gestellt, es sei auf die Aufrechnung der Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 zu verzichten. Zudem sei das Fahrzeug dem Geschäftsvermögen zuzurechnen.

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

6.

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

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen. Sie lassen beantragen, das steuerbare Einkommen sei um CHF 29'000.00 und das steuerbare Vermögen um CHF 18'810.00 zu reduzieren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. und beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau vorgenommen.

9.

Aufforderungsgemäss haben A. und B. weitere Unterlagen einreichen lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) sowie die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent hat das als Rekurs entgegen genommene Schreiben vom 5. Mai 2020 allein unterzeichnet. Die Rekurrentin hat die Eingabe nicht unterzeichnet.

2.2.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

2.3.

Somit kommt der Rekurrentin, da keine getrennte Ehe vorliegt, im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen. Die Rekurrentin hat im Übrigen die an die BDO AG erteilte Vollmacht vom 25. August 2020 mitunterzeichnet.

3.

3.1.

Der Rekurrent betrieb im Jahr 2014 die Einzelunternehmung E.. Die Steuerkommission Q. nahm im Veranlagungsverfahren verschiedene Aufrechnungen vor. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde dabei wie folgt korrigiert:

	Veranlagung	Deklaration
Eink. selbst. Haupterwerb	CHF 115'829.00	<u>CHF 115'936.00</u>
Aufrechnung Abschreib. Auto	CHF 30'000.00	
Aufrechnung Privatant. Spesen	<u>CHF 2'400.00</u>	
Total	CHF 148'229.00	CHF 115'936.00

3.2.

Mit dem Einspracheentscheid hielt die Vorinstanz an der Aufrechnung der Sofortabschreibung fest. Demensprechend ist im Rekursverfahren noch umstritten und nachfolgend zu prüfen, ob die von den Rekurrenten vorgenommene Sofortabschreibung auf dem neu erworbenen Fahrzeug geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt. Dazu ist zunächst zu untersuchen, ob das Fahrzeug zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen der Rekurrenten gehört, was auch für die übrigen von den Rekurrenten oder der Einzelunternehmung gehaltenen Fahrzeuge zu beantworten ist (Erw. 4.). Daraus folgen die allenfalls erforderlichen Anpassungen von Geschäfts- und Privatvermögen (Erw. 5.). Anschliessend ist zu prüfen, in welcher Höhe der Fahrzeugaufwand als geschäftsmässig begründeter Aufwand verbucht werden kann (Erw. 6.).

4.

4.1.

4.1.1.

Bezüglich Zugehörigkeit des im Jahre 2014 neu erworbenen Fahrzeuges zum Geschäfts- oder Privatvermögen wird in der Abweichungsbegründung zur Veranlagungsverfügung festgehalten, beim neu angeschafften Fahrzeug, einem F. XA, handle es sich gemäss Buchhaltung um den vierten F. für die Einzelunternehmung. Aufgrund der Unternehmensstruktur sei nicht davon auszugehen, dass alle vier Fahrzeuge geschäftlich genutzt würden.

4.1.2.

Demgegenüber führten die Rekurrenten in der Einsprache aus, beim neu erworbenen Fahrzeug handle es sich um ein Hybridfahrzeug, welches einen anderen F. ersetzt habe. Letzterer sei am 14. Januar 2015 verkauft worden. Somit handle es sich um den Ersatz eines Fahrzeuges.

An der Einspracheverhandlung brachte der Rekurrent vor, es stehe je eines der drei Fahrzeuge der Rekurrentin, seinem Sohn und ihm selbst zu geschäftlichen Zwecken zur Verfügung. Zwar sei im 2014 ein vierter F. angeschafft worden, jedoch sei das Vorgängerfahrzeug anfangs 2015 verkauft worden. Während sein Sohn und er im Handel und Verkauf tätig seien, erledige die Rekurrentin die Post und andere Aufgaben in der Umgebung. Mit allen drei Fahrzeugen werde eine private Fahrstrecke von insgesamt 2'000 km pro Jahr zurückgelegt. Geschäftlich sei er viel unterwegs und absolviere 30'000 bis 50'000 km pro Jahr.

4.1.3.

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, dass nicht alle vier in der Buchhaltung als Geschäftsfahrzeuge geführten Fahrzeuge der Marke F. geschäftlich genutzt werden könnten. Neben dem Betriebsinhaber arbeiteten der Sohn und die Ehefrau (Büroarbeiten) im Betrieb. Zudem befänden sich zusätzlich zwei Nutzfahrzeuge im Geschäftsvermögen. Es sei angesichts der Anzahl Mitarbeiter unwahrscheinlich, dass alle Fahrzeuge gleichzeitig betriebsnotwendig im Einsatz seien, zumal auf die vier Fahrzeuge der Marke F. nur zwei Kontrollschilder eingelöst worden seien. Dies schliesse die gleichzeitige Nutzung der Fahrzeuge aus. Auch seien die administrativen Arbeiten der Ehefrau untergeordneter Natur, weshalb nicht nachvollziehbar sei, dass dafür ein Geschäftsfahrzeug erforderlich sein sollte.

4.1.4.

Im Rekurs macht der Rekurrent geltend, am 31. Dezember 2014 seien nicht zwei, sondern nur ein Nutzfahrzeug der Marke G. Teil des Geschäftsvermögens gewesen. Zudem verfüge der neu erworbene F. über einen zuschaltbaren Allradantrieb, der auf Baustellen und bei winterlichen Verhältnissen unverzichtbar sei. Mit privaten Fahrten habe das "gar nichts zu tun". Mit dem neu erworbenen F. werde der F. XB ersetzt, der im Dezember 2014 zum Verkauf bereitgestellt und am 14. Januar 2015 verkauft worden sei. Es seien nicht vier Fahrzeuge gleichzeitig eingelöst gewesen oder gefahren worden. Wenn überhaupt ein Fahrzeug als Privatfahrzeug in Betracht komme, dann die F. XC, mit der die Rekurrentin geschäftliche Besorgungen mache.

4.1.5.

In der Vernehmlassung wird bestätigt, dass die beiden Nutzfahrzeuge nur während eines Teils des Kalenderjahres gleichzeitig geschäftlich genutzt worden seien. Dass der Rekurrent die F. XC nun als Privatfahrzeug bezeichne, sei widersprüchlich, nachdem er diese im Geschäftsvermögen aktiviert und auf dem Wert derselben Abschreibungen getätigt habe. Zudem anerkenne der Rekurrent selber, dass zumindest ein Fahrzeug der Marke F. als Privatfahrzeug qualifiziert werden müsse. Das müsse folglich das neu angeschaffte Fahrzeug sein, da die drei bisherigen Fahrzeuge immer als Geschäftsfahrzeuge geführt worden seien.

4.1.6.

In der Replik lassen die Rekurrenten vorbringen, die buchhalterischen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Sofortabschreibung seien vorliegend erfüllt. Der neu erworbene F. XA sei auf einem separaten Konto verbucht und Anlage- und Endwert seien einzeln ausgewiesen worden. Selbst wenn der F. XA nicht überwiegend geschäftlich genutzt würde, müsste für die damit geschäftlich durchgeführten Fahrten immer noch

Geschäftsaufwand anerkannt werden, weshalb die vollumfängliche Aufrechnung der Sofortabschreibung nicht sachgerecht sei.

Es handle sich beim neu angeschafften F. XA tatsächlich um ein Geschäftsfahrzeug. Der F. XA sei nämlich am 18. November 2014 als Ersatz für den F. XB erworben worden. Beide Fahrzeuge seien zur Hauptsache für die Erledigung der geschäftlichen Tätigkeit durch den Rekurrenten genutzt worden. Mit dem F. XB seien rund 19'600 km pro Jahr zurückgelegt worden, mit dem F. XA rund 13'300 km pro Jahr. Der F. XB sei am 14. Januar 2015 veräussert worden. Für die private Nutzung des F. XB sei ein Privatanteil von CHF 3'000.00 verbucht worden. Der F. XD diene hingegen dem zu 100 % im Geschäft des Rekurrenten angestellten Sohn der Rekurrenten als Geschäftsfahrzeug. Der F. XE werde seit einigen Jahren nur wenig genutzt, weshalb er über eine Wechselnummer (mit dem F. XA) verfüge. Das Fahrzeug sei hauptsächlich für Botengänge der Rekurrentin verwendet worden. Die private und die geschäftliche Nutzung des F. XE sei von untergeordneter Bedeutung, da lediglich 800 bis 900 km pro Jahr zurückgelegt würden.

Die überwiegend geschäftliche Nutzung der beiden Nutzfahrzeuge (G. XF und G. XG) sei sodann nicht umstritten. Der Lieferwagen G. XG werde für Materialtransporte verwendet, seine jährliche Fahrleistung betrage rund 10'100 km. Der G. XF sei am 4. April 2014 verkauft worden.

Die über 170 Kunden der Einzelunternehmung des Rekurrenten seien in der ganzen Schweiz vertreten, beispielsweise in S., T., U., V., W. und X.. Die geschäftliche Fahrleistung beider durch den Rekurrenten genutzten Geschäftsfahrzeuge (F. XB und G. XG) betrage über 30'000 km pro Jahr.

Die Ausführungen im Einspracheentscheid, wonach vier Fahrzeuge der Marke F. geschäftlich genutzt würden, seien somit unzutreffend. Deshalb hätten den Rekurrenten selbst – abgesehen von den Nutzfahrzeugen und dem vom Sohn geschäftlich genutzten F. XD – nur zwei Geschäftsfahrzeuge zur Verfügung gestanden, nämlich der F. XE sowie der F. XB bis zu dessen Ersatz durch den F. XA. Bestritten werde auch, dass die Rekurrenten in den Vorjahren Kosten eines Privatfahrzeuges geschäftlich verbucht hätten. Ebenso wenig sei von Luxusfahrzeugen auszugehen.

Die privaten Fahrten seien nicht in einem Fahrtenbuch festgehalten worden. Jedoch könne gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, wenn ein Fahrtenbuch fehle, auf Schätzungen und damit auf das auf Erfahrungswerten beruhende Merkblatt N1/2001 abgestellt werden. Gemäss diesem Merkblatt könne bei geringer privater Nutzung von einem Ansatz von 5'000 km pro Jahr und bei normaler Nutzung von 8'500 km pro Jahr ausgegangen werden. Die Rekurrenten hätten bereits dargelegt, dass die private Nutzung der Fahrzeuge von untergeordneter Bedeutung sei. Selbst wenn man von

einer normalen privaten Fahrleistung ausgehe, überwiege die private Nutzung aufgrund der gefahrenen Kilometer nicht. Der F. XA werde vor diesem Hintergrund überwiegend geschäftlich genutzt, weshalb die Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 zulässig und zu gewähren sei. Jedoch könne der verbuchte Privatanteil für den F. XE unpräjudiziell um CHF 1'000.00 erhöht werden. Somit sei das steuerbare Einkommen um CHF 29'000.00 zu senken, die Geschäftsaktiven seien um CHF 7'300.00 (Restbuchwert Fahrzeug) zu erhöhen und das Privatvermögen sei um CHF 26'110.00 (Vermögenssteuerwert Fahrzeug) zu reduzieren. Damit sinke das steuerbare Vermögen um CHF 18'810.00.

4.2.

4.2.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend ("Präponderanzmethode") der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden oder wie Liegenschaften Alternativgüter darstellen, die sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn ein Vermögenswert ganz oder vorwiegend tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa; Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2017 [2C_1037/2016] E. 4.2).

4.2.2.

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (M. Reich und J. von Ah, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 18 DBG N 44 ff.).

4.2.3.

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 (BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 174 StG N 28).

4.2.4.

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

4.3.

4.3.1.

Auf die Namen der Rekurrenten waren in der Steuerperiode 2014 keine Fahrzeuge eingelöst. Jedoch figurierte die Einzelunternehmung E. gemäss Auskunft des Strassenverkehrsamtes vom 17. August 2022 im Laufe des Jahres 2014 sowie im Januar 2015 als Halterin folgender Fahrzeuge:

Marke und Typ	Inverkehrsetzung	Ausserverkehrs-	Kontroll-
			schild
F. XE	23. Dez. 2004	26. Aug. 2016	AG aaa
F. XB	18. Okt. 2010	14. Jan. 2015	AG aaa
F. XA	14. Jan. 2015	26. Aug. 2016	AG aaa
F. XD	18. Mai 2006	12. Jan. 2016	AG bbb
H. XH	8. Sept. 2005	26. Sept. 2014	AG bbb
G. XF	6. Dez. 2006	10. April 2014	AG ccc
G. XG	10. April 2014	26. August 2016	AG ccc

Daraus ist ersichtlich, dass die beiden Nutzfahrzeuge G. nicht gleichzeitig gehalten wurden, der G. XG somit der Nachfolger des G. XF war. Ebenso ist erkennbar, dass ein weiterer Personenwagen (H.), der nicht in der Geschäftsbuchhaltung ausgewiesen ist, bis zum 26. September 2014 gehalten wurde, offenbar mit einer auch für das Fahrzeug F. XD eingelösten Wechselnummer. Schliesslich erscheint der F. XA (in Verkehr gesetzt am 14. Januar 2015) als Nachfolger des F. XB (ausser Verkehr gesetzt am 14. Januar 2015), beide Fahrzeuge verfügten jeweils über ein Wechselnummernschild, worauf auch das Fahrzeug F. XE eingelöst war.

Bei den beiden Fahrzeugen der Marke G. handelt es sich um Kastenwagen, die angesichts des Zwecks der Einzelunternehmung ("Handel mit und [...]") ohne Weiteres als Geschäftsfahrzeuge zu qualifizieren sind. Dies ist zwischen den Parteien nicht umstritten.

Nachfolgend zu prüfen ist hingegen, ob der F. XE (nachfolgend Erw. 4.3.2.), der F. XB sowie der F. XA (nachfolgend Erw. 4.3.3.), der F. XD

(nachfolgend Erw. 4.3.4) und der H. XH (nachfolgend Erw. 4.3.5.) zum Geschäfts- oder Privatvermögen der Rekurrenten gehören.

4.3.2.

Die Rekurrenten räumen selber ein, dass der F. XE (nachfolgend: F. XE) möglicherweise nicht überwiegend geschäftlich genutzt werde. Eine überwiegende geschäftliche Nutzung des Fahrzeuges wurde von den Rekurrenten weder substantiiert vorgebracht noch nachgewiesen. Aufgrund der Funktion der Rekurrentin in der Einzelunternehmung (administrative Tätigkeiten) drängt sich keine überwiegende geschäftliche Nutzung des Fahrzeuges auf. Der F. XE gilt demzufolge als Privatfahrzeug und ist neu dem Privatvermögen zuzuordnen – mit den entsprechenden steuerlichen Folgen.

4.3.3.

Zum F. XB (nachfolgend: F. XB) und seinem Nachfolger F. XA (nachfolgend: F. XA) legen die Rekurrenten kein Fahrtenbuch vor. Zur geschäftlichen Nutzung dieser Fahrzeuge machen sie geltend, der Allradantrieb (des F. XA, der ohnehin erst im 2015 gefahren wurde) sei auf Baustellen unverzichtbar. Die im Jahr 2014 mit dem F. XB zurückgelegte Strecke beziffern sie auf 19'600 km. Begründet wird die überwiegende geschäftliche Nutzung des F. XB mit den sich in der ganzen Schweiz verteilten Kunden der Einzelunternehmung des Rekurrenten.

Mit der vom Spezialgericht eingeforderten Aktenergänzung lassen die Rekurrenten rund 35 Rechnungen einreichen, die den Kunden der Einzelunternehmung des Rekurrenten gestellt wurden. Darauf werden oft Reparaturen, Lieferungen und auch Abholungen von [...] Maschinen (Steintrennmachine, Baukreissäge, Aushubkübel, etc.) beschrieben, die aufgrund der Grösse der Maschinen mit dem Nutzfahrzeug (G. XF bzw. G. XG) ausgeführt worden sein müssen. Weiter wird eine Funktionsbeschreibung der Mitarbeiter im Betrieb eingereicht, wonach neben verschiedenen Bürotätigkeiten der Besuch und die Beratung von Kunden, die Reparaturen von Geräten und Maschinen auf Baustellen sowie die Abholung und die Lieferung von Reparaturen zum Aufgabenbereich des Rekurrenten gehören.

Obwohl mit Ausnahme der beispielhaften Kundenrechnungen (die nur zum Teil mit Fahrten zusammenhingen, die mit dem F. XB zurückgelegt worden sein können und von denen zudem rund ein Drittel an im Kanton Aargau ansässige Kunden gerichtet waren) keine konkreten Nachweise der mit dem F. XB aus geschäftlichen Gründen im Aussendienst zurückgelegten Strecke erbracht wurden, ist aufgrund des Zwecks der Einzelunternehmung glaubhaft, dass nicht alle Fahrten (z.B. Reparaturen und Beratungen vor Ort) mit dem Nutzfahrzeug ausgeführt worden sind, zumal dann, wenn auch der in der Einzelunternehmung mitarbeitende Sohn des Rekurrenten

das Nutzfahrzeug verwendet hat (siehe nachfolgend Erw. 4.3.4). Ebenso ist nachvollziehbar, dass der Rekurrent als Inhaber der Einzelunternehmung im Kundenkontakt aktiv ist. Zudem ergibt sich die behauptete Gesamtfahrstrecke des F. XB von 19'600 km in etwa aus den eingereichten Unterlagen, auch wenn es sich dabei lediglich um einen Durchschnittswert der Jahre 2011 bis 2014 handelt (Kilometerstand von 120'005 am 20. Juni 2011 [gemäss Rechnung der I. vom 20. Juni 2011] und von 188'500 am 14. Januar 2015 [gemäss Kaufvertrag vom 14. Januar 2015]; ergibt 68'495 km für 1'304 Tage, was zu einer durchschnittlichen Jahresstrecke von 19'172 km führt). Schliesslich ergibt sich für den G. XG aus den eingereichten Unterlagen eine durchschnittliche Gesamtfahrstrecke von 16'561 km für das Jahr 2014 (Kilometerstand von 0 bei Inverkehrsetzung am 10. April 2014 [nach Neukauf im Dezember 2013] und von 29'629 km am 23. Januar 2016 [gemäss Rechnung der J. vom 23. Januar 2016]; entspricht 29'629 km für 653 Tage, was zu einer durchschnittlichen Jahresstrecke von 16'561 km führt). Diese beträchtliche Nutzung des Kastenwagens ist ebenfalls ein Hinweis auf die häufigen Aussendienstesätze im Rahmen der mit der Einzelunternehmung betriebenen Geschäftstätigkeit.

Wenn die Vorinstanz vorbringt, es könnten nicht vier Personenwagen der Marke F. gleichzeitig als Geschäftsfahrzeuge im Einsatz sein, so ist dies bei zwei im Aussendienst tätigen Mitarbeitern sowie einem als Geschäftsfahrzeug zur Verfügung stehenden Nutzfahrzeug zwar grundsätzlich richtig. Jedoch waren der F. XB und der F. XA – wie die Rekurrenten zutreffend vorbringen – nicht gleichzeitig, sondern nacheinander eingelöst. Zudem ist die Qualifikation eines Fahrzeuges als Geschäfts- oder Privatfahrzeug jeweils individuell für jedes einzelne Fahrzeug aufgrund der Umstände und der beigebrachten Belege des Steuerpflichtigen vorzunehmen.

Was das in diesem Zusammenhang von der Vertreterin der Rekurrenten zitierte "Merkblatt N1/2001 Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden" der Eidgenössischen Steuerverwaltung betrifft, so wird dieses für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre nur noch verwendet, um die private Nutzung eines Geschäftswagens zu schätzen, sofern ein Fahrtenbuch fehlt und die pauschale Bestimmung des Privatanteils ausnahmsweise nicht gemäss dem Ansatz von 0,8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat (MWSt-Regelung) bestimmt wird (vgl. zum Ganzen nachfolgend Erw. 6.2.4. bis 6.2.8. sowie SGE vom 21. Juli 2022 [3-RV.2019.76] Erw. 10.2.). Das Merkblatt dient jedoch nicht dazu, im Einzelfall zu bestimmen, ob ein Fahrzeug ein Geschäftsfahrzeug ist oder nicht. Dies ist gemäss den vorstehenden Ausführungen nach der überwiegenden Nutzung im konkreten Einzelfall zu entscheiden (Präponderanzmethode). Das Bundesgericht verwendete das Merkblatt im in der Replik zitierten Ur-

teil vom 19. April 2010 (2C_807/2009) denn auch, um den Privatanteil eines Geschäftsfahrzeuges zu beurteilen, nicht aber, um festzulegen, ob es sich bei dem Fahrzeug um ein Geschäftsfahrzeug handelte oder nicht.

Unter Berücksichtigung aller Umstände sowie der von den Rekurrenten eingereichten Unterlagen ist von einer überwiegenden geschäftlichen Nutzung des F. XB und somit von einem Geschäftsfahrzeug auszugehen. Ist der F. XB als Geschäftsfahrzeug zu qualifizieren, gilt dasselbe für das Nachfolgefahrzeug, den F. XA.

4.3.4.

Zum F. XD (nachfolgend: F. XD) lassen die Rekurrenten lediglich ausführen, es handle sich dabei um den Geschäftswagen des Sohnes der Rekurrenten. Es liegen weder ein Fahrtenbuch noch ein Nachweis der gefahrenen Gesamtstrecke vor. Zwar nennt die Funktionsbeschreibung für den Sohn des Rekurrenten ausschliesslich Aussendiensttätigkeiten (Kundenbesuche, Vorführungen, Schulung und Instruktion auf Baustellen, Reparaturen abholen und repariert liefern, Reparaturen auf Baustellen ausführen, Maschinen und Geräte ausliefern, Beratungen bei Kunden). Jedoch müssen diese Tätigkeiten, weil (oftmals) mit grösseren Transporten verbunden, zumindest teilweise mit dem Nutzfahrzeug ausgeübt werden. Zudem steht für Fahrten mit dem PKW noch der F. XB zur Verfügung, der vom Rekurrenten auch nicht ausschliesslich genutzt wird, da er gemäss seiner Funktionsbeschreibung ebenfalls mit dem Nutzfahrzeug unterwegs sein muss. Vor diesem Hintergrund wurde eine überwiegende geschäftliche Nutzung des F. XD von den Rekurrenten weder substantiiert vorgebracht noch nachgewiesen. Der F. XD gehört somit zum Privatvermögen der Rekurrenten.

4.3.5.

Der H. XH (nachfolgend: H.) wird von den Rekurrenten nicht als Geschäftsfahrzeug genannt. Ebenso wenig wird geltend gemacht, dass mit diesem Fahrzeug geschäftliche Fahrten unternommen wurden. Zudem wurde der H. per 31. Dezember 2014 nicht mehr von den Rekurrenten bzw. der Einzelunternehmung gehalten. Der H. fällt deshalb als Geschäftsfahrzeug ausser Betracht.

4.3.6.

Zusammenfassend gehörten per Ende 2014 das Nutzfahrzeug G. XG, der F. XB sowie der F. XA (als Nachfolger des F. XB) zum Geschäftsvermögen der Rekurrenten. Die übrigen Fahrzeuge gehörten zum Privatvermögen der Rekurrenten. Damit sind auch die mit dem Wechsel der Vermögensqualifikation verbundenen Auswirkungen zu prüfen.

5.

Durch die Qualifikation des F. XE sowie des F. XD als Privatvermögen sinkt das Geschäftsvermögen der Rekurrenten um CHF 4'400.00 (CHF 4'000.00 für den F. XE zuzüglich CHF 400.00 für den F. XD). Das Privatvermögen der Rekurrenten verändert sich nicht, da gemäss Wegleitung zur Steuererklärung 2014, Ziffer 30.5, für private Fahrzeuge, die im Jahr 2007 oder davor in Verkehr gesetzt worden sind, kein Vermögenssteuerwert mehr zu berechnen ist. Dies ist sowohl für den F. XE (Erstinverkehrssetzung 2001 gemäss Kaufvertrag vom 23. Dezember 2004) als auch für den F. XD (Kauf und Inverkehrssetzung am 18. Mai 2006) der Fall.

Weil die Qualifikation des F. XA als Privatfahrzeug im Einspracheentscheid dazu geführt hatte, dass das Geschäftsvermögen um CHF 7'300.00 (Buchwert des F. XA) reduziert, das Privatvermögen jedoch um CHF 26'110.00 (von der Steuerkommission Q. berechneter Vermögenssteuerwert des F. XA per Ende 2014) erhöht wurde, sind diese Operationen rückgängig zu machen.

Insgesamt sinkt das steuerbare Vermögen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid um CHF 23'210.00 ($- \text{CHF } 4'400.00 + \text{CHF } 7'300.00 - \text{CHF } 26'110.00$).

6.

6.1.

6.1.1.

Zum abziehbaren Fahrzeugaufwand machen die Rekurrenten im Wesentlichen geltend, die Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 auf den F. XA sei korrekt vorgenommen worden, weshalb die Aufrechnung durch die Steuerkommission Q. zu Unrecht erfolgt sei. Die vom Gesetzgeber geforderten buchhalterischen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Sofortabschreibung seien vorliegend erfüllt gewesen. Das Fahrzeug sei auf einem separaten Konto verbucht und Anlage- und Endwert seien einzeln ausgewiesen worden. Für die private Nutzung des F. XB (als Vorgänger des F. XA) sei im Geschäftsjahr 2014 ein Privatanteil von CHF 3'000.00 abgerechnet worden. Dies entspreche der pauschalen Ermittlung des Privatanteils von 0,8 % des Kaufpreises (pro Monat) gemäss Merkblatt N1/2007 (der Eidgenössischen Steuerverwaltung). Entgegenkommenderweise und unpräjudiziell könne der verbuchte Privatanteil für den F. XE jedoch um CHF 1'000.00 erhöht werden.

6.1.2.

Die Steuerkommission Q. nimmt ausführlich Stellung zu den Gründen, die sie dazu bewogen haben, die Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 steuerlich nicht zu akzeptieren (vgl. oben Erw. 4.1.3. und 4.1.5). Im Übrigen bringt sie vor, es würden auch nach der Aufrechnung der CHF 30'000.00

weiterhin gesamthafte Fahrzeugkosten von über CHF 12'000.00 als erfolgsmindernde Tatsache berücksichtigt.

6.2.

6.2.1.

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, a.a.O., § 36 StG N 5).

6.2.2.

Zu den Gewinnungskosten gehören auch die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG). Auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens kann die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Endwert sofort abgeschrieben werden. Endwert ist der Wert, den der abzuschreibende Gegenstand in dem Zeitpunkt haben wird, in welchem er aus dem Betrieb ausscheidet; er beträgt in der Regel 20 % des Anlagewertes (§ 20 Abs. 1 StGV). Gegenstände, für welche die Sofortabschreibung beansprucht wird, sind auf einem separaten Konto zu verbuchen, das Anlagewert und Endwert jedes einzelnen Postens im Detail ausweist (§ 20 Abs. 2 StGV).

6.2.3.

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]).

6.2.4.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2010 [2C_807/2009]). Die Merkblätter haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]).

6.2.5.

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständig-erwerbenden) der EStV kann der Privatanteil an den Autokosten entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden (Hervorhebungen im Original):

"5. Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

a) Effektive Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

b) Pauschale Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches **nicht** nachgewiesen werden, ist pro Monat 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren."

Die Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 lauten wie folgt (Hervorhebungen im Original):

"a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten **erstmalig für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre**; für die Geschäftsjahre mit Abschlusstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N1/2001 massgebend.

b) Die hiernach angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

6.2.6.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2014 des Kantons Aargau enthält in Anhang IX eine Tabelle zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den

Autokosten. Gemäss dieser Tabelle wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgrund des Katalogpreises, der gesamten Fahrleistung im Jahr und einer anteiligen privaten Fahrleistung festgelegt.

Die Tabelle beruht auf dem Merkblatt N1/2001 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der EStV und der darin in Ziffer 5. lit. b statuierten pauschalen Ermittlungsmethode des Privatanteils an den Autokosten, die dann zur Anwendung kommt, wenn die in Ziffer 5. lit. a beschriebene Ermittlung aufgrund der tatsächlichen Kosten nicht möglich ist. Bei dieser pauschalen Methode wird der Privatanteil an den Autokosten wie in der vorerwähnten Tabelle anhand einer Schätzung der privaten Fahrleistung festgelegt. Das Merkblatt N1/2001 wurde für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre Selbständigerwerbender ersetzt durch das Merkblatt N1/2007 (vgl. Vorbemerkungen lit. a zum Merkblatt N1/2007).

6.2.7.

Das (damalige) Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV.2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass bei Selbständigerwerbenden ohne Bordbuch grundsätzlich die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) zur Ermittlung des Privatanteils an den Fahrzeugkosten Anwendung zu finden hat. Die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2001 der EStV – auf der die Tabelle in der Wegleitung 2017 beruht – ist für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre grundsätzlich nicht mehr anwendbar.

Auch wenn - wie bei jeder Pauschalierung - damit gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert in einer Vielzahl von Fällen ein angemessenes Resultat. Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat ist, abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches (effektive Methode), bloss in Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung).

Wer vom der Pauschalmethode zugrundeliegenden Erfahrungssatz (nach oben oder nach unten) abweichen will, hat den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Wenn der Privatanteil gemäss der MWSt-Regelung nach Ansicht der Steuerbehörden zu tief ausfällt, hat diese glaubhaft zu machen und anhand von Indizien aufzuzeigen, dass ein Abweichen nach oben gerechtfertigt ist. Nur dann ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Bringt hingegen der Steuerpflichtige vor, der gemäss der MWSt-Regelung bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

6.2.8.

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalmethode grundsätzlich gemäss dem Ansatz von 0,8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat zu berechnen, von dem in zu begründenden Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Wenn davon abgewichen wird, ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Beides gilt jedoch nur für jene Fälle, in denen eine pauschale Ermittlung des Privatanteils erforderlich ist, weil die effektive Aufteilung der geschäftlich und privat verursachten Fahrzeugkosten aufgrund eines fehlenden Bordbuches nicht möglich ist.

6.3.

6.3.1.

Die Rekurrenten haben in ihrer Buchhaltung alle Fahrzeuge der Marke F. als Geschäftsfahrzeuge behandelt und den Fahrzeugaufwand entsprechend verbucht. Die Steuerkommission Q. hat den Fahrzeugaufwand mit Ausnahme der aufgerechneten Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 als geschäftsmässig begründeten Aufwand akzeptiert. Da gemäss den vorstehenden Ausführungen der F. XE sowie der F. XD als Geschäftsfahrzeuge ausscheiden, sind die im Zusammenhang mit dem Fahrzeugaufwand erfolgten Buchungen und Aufrechnungen zu korrigieren.

6.3.2.

Was zunächst die Abschreibungen betrifft, so wurde die Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 auf dem F. XA (Kaufpreis CHF 37'300.00 gemäss Kaufvertrag vom 18. November 2014) im Umfang von 80,43 % des Anlagewertes (und somit nur unwesentlich über dem gesetzlichen Regelsatz) vorgenommen. Ebenso wurde der F. XA auf dem separaten Konto 1140 unter Angabe des Anlage- und des Endwertes verbucht. Die gesetzlichen Voraussetzungen (§ 20 StGV) der Sofortabschreibung sind erfüllt, was zwischen den Parteien nicht umstritten ist. Die Sofortabschreibung von CHF 30'000.00 ist zu gewähren.

Hingegen ist die für den F. XD vorgenommene Abschreibung von CHF 200.00 aufzurechnen.

Das Geschäftsfahrzeug F. XB hatte sodann im Vorjahr 2013 einen Buchwert von CHF 3'900.00 und wurde im Geschäftsjahr 2014 mit CHF 1'600.00 auf CHF 2'300.00 abgeschrieben. Dies entspricht einer Abschreibung von 41 % des Buchwertes. Der Rekurrent hat das Fahrzeug somit jeweils um 40 % des Buchwertes gemäss Anhang VIII der Wegleitung zur Steuererklärung 2014 abgeschrieben. Da er den F. XB gemäss Kaufvertrag am 16. Oktober 2010 für CHF 30'000.00 erworben hat, ergäbe dies bei einer korrekten Abschreibung von jeweils 40 % auf dem Buchwert einen Endwert von CHF 5'832.00 per Ende 2013 (das Jahr 2010 wurde pro

rata temporis zu einem Viertel berücksichtigt) und von CHF 3'499.00 per Ende 2014. Die Abschreibung auf dem F. XB ist deshalb zu reduzieren von CHF 1'600.00 auf CHF 400.00 (Buchwert 2013 von CHF 3'900.00 abzüglich korrekt abgeschriebener Buchwert 2014 von CHF 3'499.00).

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid sinkt um CHF 28'600.00 (- CHF 30'000.00 + CHF 200.00 + CHF 1'200.00). Das steuerbare Vermögen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid erhöht sich demgegenüber um CHF 1'200.00 (F. XB korrekter Buchwert CHF 3'500.00 statt CHF 2'300.00).

6.3.3.

Im Konto 4460 "Betriebsaufwand Fahrzeuge" wurde der übrige Fahrzeugaufwand verbucht. Die Rekurrenten haben für dieses Konto die Belege einreichen lassen.

Von den 56 Positionen (Saldo CHF 13'302.65) fehlen von 18 Buchungen (Saldo CHF 777.05) die Belege, in der überwiegenden Anzahl Fälle (11) handelt es sich dabei jeweils um die Position "Parkgebühr + Autowäsche". Die 18 Buchungen ohne Belege lassen sich keinem Fahrzeug zuordnen. Da in der Geschäftsbuchhaltung im Jahr 2014 Kosten für insgesamt vier Fahrzeuge verbucht wurden (die zwei Nutzfahrzeuge nacheinander sowie die drei Fahrzeuge der Marke F.; der Nachfolger F. XA des F. XB wurde erst im Januar 2015 eingelöst), der F. XE sowie der F. XD jedoch als Privatfahrzeuge qualifiziert wurden, ist dieser Aufwand zu kürzen. Aufgrund der für die Geschäftsfahrzeuge durchschnittlich berechneten Jahresfahrstrecken ist davon auszugehen, dass mit diesen längere Gesamtfahrstrecken zurückgelegt wurden als mit den Privatfahrzeugen. Vor diesem Hintergrund wäre es gerechtfertigt, einen Drittel des verbuchten Gesamtbetrages von CHF 777.05 mit CHF 260.00 aufzurechnen. Angesichts der Tatsache, dass die Rekurrenten für die von ihnen verbuchten Aufwände beweispflichtig sind und sie für die genannten Positionen die Belege nicht beibringen konnten, ist eine Aufrechnung von zwei Dritteln von CHF 777.05 mit CHF 520.00 angezeigt.

Von weiteren 20 Buchungen, zu denen die Belege eingereicht wurden, lassen sich die Positionen nicht den einzelnen Fahrzeugen zuordnen. Es handelt sich bei zwölf Positionen um Treibstoff ("Benzin + Diesel"), bei vier Positionen um Ausgaben für Pneus, bei drei Positionen um Autobatterien und Scheibenwischwasser und bei einer Position um einen Fahrschein für den K.. Es rechtfertigt sich, diese Aufwandpositionen von insgesamt CHF 7'731.20 um einen Drittel mit CHF 2'580.00 zu kürzen.

Von den übrigen 18 Positionen lassen sich sieben ohne Weiteres den Nutzfahrzeugen der Marke G. zuordnen. Vier Positionen sind Ausgaben für den F. XB (30. April 2014 / J. Q.: CHF 2'257.35; 20. Juni 2014 / J. Q.:

CHF 851.95; 20. Juni 2014 / STVA: CHF 58.00; 31. Dezember 2014 / PA Fahrzeug: CHF 3'000.00), während vier weitere Positionen klarerweise den F. XD bzw. den H. betreffen (7. Januar 2014 / STVA: CHF 552.00; 3. Juni 2014 / L., Pneu: CHF 191.90; 31. Juli 2014 / Strassenverkehrsamt: CHF 35.00; 14. Oktober 2014 / Strassenverkehrsamt, Verkehrssteuer: - CHF 14.95). Letztere vier Positionen im Gesamtbetrag von CHF 763.95 sind aufzurechnen. Drei Buchungen betreffen schliesslich sowohl Geschäfts- als auch Privatfahrzeuge (7. Januar 2014 / STVA: CHF 648.00; 28. Januar 2014 / Autobahnvignetten: CHF 160.00; 31. Januar 2014 / M.: CHF 1'248.10). Da es sich bei den letzten drei Positionen im Gesamtbetrag von CHF 2'056.10 um Ausgaben handelt, die nicht verbrauchsabhängig sind (Steuern, Autobahnvignetten, Versicherung), rechtfertigt sich eine Kürzung um die Hälfte mit CHF 1'030.00.

Der Privatanteil für den F. XB ist schliesslich gemäss den vorstehenden Erwägungen (vgl. oben Erw. 6.2.4. bis 6.2.8.) anhand der Pauschal-methode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) zu ermitteln, von der auch die Rekurrenten ausgehen. Es liegt kein Ausnahmefall vor, der ein Abweichen von dieser Methode rechtfertigen würde. Bei einem Kaufpreis von CHF 30'000.00 (vgl. Kaufvertrag vom 5. Oktober 2010) ergibt sich daraus ein Privatanteil von CHF 2'880.00. Der verbuchte Privatanteil von CHF 3'000.00 ist um CHF 120.00 zu verringern. Der F. XA wurde erst im Januar 2015 von den Rekurrenten in Verkehr gesetzt. Abgesehen von der "Miete Garagennummer" (18. November 2014: CHF 40.00), die am Tag des Kaufs des Fahrzeugs möglicherweise mit diesem zusammenhängen, sind im Konto 4460 "Betriebsaufwand Fahrzeuge" keine Ausgaben ersichtlich, die sich dem F. XA zuordnen lassen. Zwar haben die Rekurrenten mit der Sofortabschreibung die Entwertung des Fahrzeuges in der Zukunft vorweggenommen und diesen Betrag als Aufwand verbucht. Da die Inverkehrsetzung erst im Jahr 2015 erfolgt ist, ist jedoch mangels privater Nutzung für das Jahr 2014 kein Privatanteil für dieses Fahrzeug festzusetzen. Bei den nacheinander gehaltenen Fahrzeugen der Marke G. handelt es sich schliesslich um reine Geschäftsfahrzeuge, für die kein Privatanteil zu verbuchen ist.

Die vorliegenden Berechnungen zum Fahrzeugaufwand enthalten im Übrigen keine Spesenentschädigung für allenfalls mit dem Privatfahrzeug F. XD zurückgelegte Fahrstrecken mit geschäftlichem Hintergrund. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil die Rekurrenten nicht substantiiert geltend gemacht haben, inwiefern bei zwei im Aussendienst tätigen Mitarbeitern neben den zwei Geschäftsfahrzeugen ein weiteres Fahrzeug für geschäftlich begründete Fahrten zum Einsatz gekommen sein sollte.

Zusammenfassend verändert sich der auf dem Konto 4460 verbuchte Betriebsaufwand Fahrzeuge wie folgt:

Aufrechnung nicht belegte Positionen	CHF	520.00
Aufrechnung unbestimmte Belege	CHF	2'580.00
Aufrechnung Belege für Privatfahrzeuge	CHF	763.95
Aufrechnung gemischte Belege	CHF	1'030.00
Verringerung Privatanteil		
F. XB	-CHF	<u>120.00</u>
Total	CHF	5'013.95

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid steigt um CHF 5'013.95.

6.4.

Die Umqualifizierung des F. XE und des F. XD von Geschäftsvermögen in Privatvermögen stellt steuerlich zwar eine Privatentnahme dar, die der veräusserungsgleichen steuerlichen Behandlung zum Verkehrswert unterläge (§ 27 Abs. 2 StG). Aufgrund des Alters der Fahrzeuge (F. XD: 1. Inverkehrsetzung 23. Mai 2003; F. XE: 1. Oktober 2001) und der Buchwerte (F. XD: CHF 400.00; F. XE: CHF 4'000.00) wird auf eine zusätzliche Aufrechnung verzichtet.

7.

7.1.

Vor diesem Hintergrund verändert sich das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid insgesamt wie folgt:

Sofortabschreibung (Erw. 6.3.2.)	-CHF	30'000.00
Unzulässige Abschreibung		
F. XD (Erw. 6.3.2.)	CHF	200.00
Korrigierte Abschreibung		
F. XB (Erw. 6.3.2.)	CHF	1'200.00
Korrekturen Fahrzeugaufwand (Erw. 6.3.3.)	<u>CHF</u>	<u>5'013.95</u>
Total	-CHF	23'586.05

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid von CHF 217'739.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 10'000.00) reduziert sich um CHF 23'586.00 auf CHF 194'153.00, gerundet CHF 194'100.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 10'000.00).

Demgegenüber sinkt das Geschäftsvermögen der Rekurrenten einerseits um CHF 23'210.00 (vgl. oben Erw. 5), erhöht sich andererseits um CHF 1'200.00 (vgl. oben Erw. 6.3.2.). Insgesamt sinkt das steuerbare Vermögen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid von CHF 1'472'342.00 um CHF 22'010.00 auf CHF 1'450'332.00, gerundet CHF 1'450'000.00.

Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

7.2.

Eine Minderheit des Gerichtes hätte das Verfahren zur Vornahme der erforderlichen Abklärungen (welche im Rekursverfahren durchgeführt wurden) an die Vorinstanz zurückgewiesen.

8.

8.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen.

8.2.

Die Rekurrenten obsiegen gemessen an ihren Anträgen zu 70 %. Sie haben daher 30 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

8.3.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine anteilmässige Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 4'797.50 (inkl. 7.7 % MWSt).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte – ebenso wie durch Notare, Steuerberater und Treuhänder – 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]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 6'000.00. Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'700.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Rekurrenten 70 % mit CHF 1'190.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 194'100.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 10'000.00) und das steuerbare Vermögen auf CHF 1'450'000.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 275.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 675.00, zu 30 % mit CHF 202.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'190.00 (inkl. 7.7 % MWSt) 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, 20. Oktober 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche