

3-RV.2021.134

P 170

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 22. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren (und satzbestimmenden) Einkommen von CHF 217'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 507'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 777'000.00) veranlagt. Dabei wurde unter anderem ein Verlust von CHF 11'181.00 aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit von B._____ nicht zum Abzug von den steuerbaren Einkünften zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Oktober 2020 erhob A._____ mit Schreiben vom 30. Oktober 2020 Einsprache. Er stellte (unter anderem) den Antrag, der Verlust aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit von CHF 11'181.00 sei zum Abzug zuzulassen.

3.

Am 25. Mai 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 22. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab. Sie erhöhte das steuerbare Einkommen von CHF 217'967.00 um CHF 4'704.00 auf CHF 222'671.00, gerundet CHF 222'600.00. Der Verlust aus selbständigem Nebenerwerb wurde unverändert nicht gewährt.

5.

Den Einspracheentscheid vom 22. Juni 2021 (Zustellung am 24. Juni 2021) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 19. August 2021 (Postaufgabe am 20. August 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgenden

"Antrag:

Das Spezialverwaltungsgericht soll die Tätigkeit 'C._____' als selbständige Erwerbstätigkeit ab 2017 anerkennen."

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

6.

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

7.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

8.

Mit Schreiben vom 23. August 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert.

9.

A._____ und B._____ haben keine weiteren Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. 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.

Die Einspracheverhandlung vom 25. Mai 2021 nach Einladung durch das Gemeindesteueramt Q._____ (vgl. Schreiben vom 12. Mai 2021) fand mit der Delegation der Steuerkommission Q._____ statt. Darauf ist vorab einzugehen.

2.2.

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt; doch auch wenn es sich nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission ihm Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50], SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.117] mit Hinweis auf SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2015.11], VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062] und RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.116]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 190 StG N 8 ff.).

2.3.

Eine allfällige Vorladung erfolgt vor die Veranlagungsbehörde (§ 190 Abs. 2 StG). Entscheidende Behörde im Einspracheverfahren und somit Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 i.V.m. § 194 Abs. 1 StG ist die Steuerkommission (§ 61 Abs. 3 StGV). Eine Verhandlung im Einspracheverfahren hat – soweit sich die steuerpflichtige Person nicht mit der Anhörung durch eine Delegation der Steuerkommission einverstanden erklärt – vor der gesamten Steuerkommission stattzufinden. Die Besprechung mit dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes oder einer Delegation der Steuerkommission vermag (ohne Einverständnis der steuerpflichtigen Person) eine beantragte Vorladung vor die für die Beurteilung einer Einsprache zuständige gesamte Steuerkommission nicht zu ersetzen (RGE

vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.; RGE vom 20. Dezember 2007 [3-RV.2007.227], Erw. 2.4.2.; RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2005.50026], Erw. 3.b; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 9 am Ende und N 11).

2.4.

Gemäss den gesetzlichen Bestimmungen hätte die Einspracheverhandlung vor der gesamten Steuerkommission stattfinden müssen. In den genannten Entscheiden des Spezialverwaltungsgerichts (vgl. vorstehend Erw. 2.3.) hat die fehlende Verhandlung mit der gesamten Steuerkommission jeweils zu einer Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz geführt. Jedoch ging in jenen Sachverhalten die Initiative für die Vorladung jeweils von den Rekurrenten aus. Zudem ist aus den Entscheiden nicht ersichtlich, dass die Rekurrenten vor der Verhandlung auf die vorgesehene (ungenügende) Zusammensetzung der Behörde aufmerksam gemacht worden wären.

Demgegenüber sind die Rekurrenten vorliegend in der Einladung ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die Verhandlung mit der Delegation der Steuerkommission durchgeführt werde. Weiter war die Verhandlung ausweislich der Akten nicht von den Rekurrenten anbegehrt, sondern auf Vorschlag des Gemeindesteueramtes Q._____ angesetzt worden. Schliesslich haben sich die Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt über die Zusammensetzung der Behörde bei der Einspracheverhandlung beschwert. Vielmehr hat der fachkundige Rekurrent – in Kenntnis darüber, dass die Verhandlung mit der Delegation der Steuerkommission stattfinden würde – die Einladung mit E-Mail vom 18. Mai 2021 angenommen.

Vor diesem Hintergrund ist auch ohne explizite Zustimmung der Rekurrenten erstellt, dass sie damit einverstanden waren, die vom Gemeindesteueramts Q._____ initiierte Verhandlung allein mit der Delegation der Steuerkommission durchzuführen, zumal das Verhandlungsprotokoll (korrekterweise) vom Rekurrenten mitunterzeichnet wurde.

3.

Der Rekurrent war 2017 unselbständig erwerbend in der eigenen Aktiengesellschaft angestellt. Die Rekurrentin war mit einem 80 % Pensum ebenfalls in der Aktiengesellschaft ihres Ehemannes tätig. Daneben beabsichtigte sie, mit "C._____" eine selbständige Erwerbstätigkeit als Fotografin bzw. Dienstleisterin im gestalterischen Bereich aufzubauen.

Im Rekursverfahren ist umstritten, ob der aus "C._____" resultierende Verlust zum Abzug zugelassen werden kann oder nicht. Dies ist nachfolgend – nach einer Darstellung der Parteivorbringen (Erw. 4.) – zu prüfen (Erw. 5. und 6.).

4.

4.1.

In der Abweichungsbegründung hielt die Steuerkommission Q._____ zur Tätigkeit der Rekurrentin fest, der geltend gemachte Verlust könne mangels Gewinnorientierung nicht anerkannt werden. Die nachvollziehbare Gewinnausrichtung des Unternehmens sei ein zentrales Kriterium für die Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege oder nicht. Vorliegend seien keine Anhaltspunkte gegeben, die auf eine Gewinnausrichtung schliessen liessen. Insbesondere spreche gegen die Gewinnausrichtung, dass bereits die Mietkosten höher als der Jahresumsatz seien.

4.2.

In der Einsprache machte der Rekurrent geltend, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb aus dem Verhältnis der Mietkosten zum erzielten Umsatz auf mangelnde Gewinnorientierung des Unternehmens geschlossen werde. Der Kleinbetrieb befinde sich im Aufbau und viele Unternehmen benötigten eine gewisse Anlaufzeit, bis ein Gewinn erzielt werden könne. Die Gewinnerzielungsabsicht sei bei der Rekurrentin selbstverständlich gegeben. Jedoch erfordere die Tätigkeit ein gewisses Raumangebot, um die Gipsabdrücke herzustellen und die Materialien zu lagern. Ebenso seien Werbetauschgaben nötig, um einen genügend grossen Kundenkreis zu gewinnen.

Das Geschäft sei Jahr für Jahr ausgebaut und der Umsatz gesteigert worden. Im Jahr 2017 habe der Umsatz noch CHF 980.00 betragen, im Jahr 2018 bereits CHF 5'988.00 und im Jahr 2019 CHF 14'364.80. Zwar sei es noch ein langer Weg, bis damit der Lebensunterhalt verdient werden könne, zumal die Corona-Pandemie nicht geholfen habe. Auch sei zu berücksichtigen, dass die Margen in diesem Geschäftsbereich nicht mit denjenigen im Detailhandel oder der Beratungsbranche vergleichbar seien.

4.3.

Im Einspracheentscheid beharrte die Steuerkommission Q._____ darauf, dass der Verlust von CHF 11'181.00 nicht in Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit entstanden sei. Die Rekurrentin sei im Jahr 2017 zu 80 % im Unternehmen des Rekurrenten tätig gewesen. Zudem habe sie ihre im aa. 2016 geborene Enkelin als Pflegekind betreut. Deshalb habe die Rekurrentin nicht über genügend Zeit verfügt, um eine selbständige Erwerbstätigkeit auf- und auszubauen. Dies werde durch die nachfolgenden Steuererklärungen bestätigt. Zwar würden etwas mehr Einnahmen als 2017 ausgewiesen, die Kosten seien jedoch immer noch deutlich höher, woraus jeweils ein Verlust resultiere. Die Gewinnorientierung als zentrales Merkmal einer selbständigen Erwerbstätigkeit fehle. Es liege keine selbständige Erwerbstätigkeit vor. Es werde auch zugesichert, dass sich an dieser Beurteilung nichts ändere, solange bei der Erwerbssituation der Rekurrentin keine fundamentalen Änderungen eintreten.

4.4.

Im Rekurs äussern die Rekurrenten ihr Unverständnis darüber, dass eine Geschäftstätigkeit, welche 2017 gegründet worden sei und mit der seither kontinuierliche Umsatzsteigerungen erzielt worden seien, nicht als selbstständige Erwerbstätigkeit anerkannt werde. Die Umsatzsteigerungen auf CHF 5'988.00 (2018) und CHF 14'365.00 (2019) seien deutlich und würden auch künftig ausgebaut.

Die Ausführungen der Steuerkommission Q._____ zur zeitlichen Verfügbarkeit der Rekurrentin seien unzutreffend, da diese im Unternehmen des Rekurrenten angestellt sei. Dieser würde seiner Ehefrau die notwendigen Freiheiten in der Arbeitseinteilung gewähren, so dass die Rekurrentin sehr wohl ihrer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgehen könne. Das Pflegekind werde zudem tageweise in einer Kindertagesstätte in Q._____ betreut und gehe zwischenzeitlich in den Kindergarten.

Die deutlichen Umsatzsteigerungen seit der Gründung zeigten gerade, dass das notwendige Engagement der Rekurrentin vorhanden sei und demnächst die Gewinnzone erreicht werden könne. Pandemiebedingt seien die Jahre 2020 und 2021 zwar schwierig gewesen, die fortwährende Nachfrage und die aktuelle Situation mit derzeit steigenden Umsätzen zeigten jedoch, dass sich Beharrlichkeit auszahle. Der Standort der Tätigkeit sei im Übrigen im Jahr 2020 von R._____ nach Q._____ gezügelt worden, so dass der Arbeitsweg kürzer werde und die Miete geringer ausfalle.

Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Einzelunternehmung erst im Jahr 2017 gegründet worden sei. Jede Unternehmung benötige eine gewisse Anlaufzeit, um am Markt wahrgenommen zu werden und Kunden zu gewinnen. Deshalb sei gesetzlich auch eine Verlustverrechnung aus sieben Vorjahren vorgesehen.

Die beiliegenden Jahresrechnungen 2018 und 2019 der selbstständigen Erwerbstätigkeit zeigten eine deutliche Umsatzsteigerung und eine Annäherung an die Gewinnzone. Auch auf der Website www.aaa.ch könne man sich ein Bild der angebotenen Dienstleistungen machen.

4.5.

In der Vernehmlassung hält das Gemeindesteueramtsamt Q._____ daran fest, dass bei der Tätigkeit "C._____" keine Gewinnorientierung erkennbar sei. In den Geschäftsjahren 2017 bis 2019 sei nicht ersichtlich, dass die Gewinnzone je erreicht werde. Vielmehr seien die Verluste in den Jahren 2018 und 2019 nur deshalb geringer ausgefallen, weil nicht alle Kosten in den Zusammenstellungen aufgeführt worden seien. So fehlten die Transportkosten und die Versicherungsprämien für Betriebshaftpflicht und UVG. Bei Einrechnung dieser zusätzlichen Kosten wären die Geschäftsergebnisse noch weiter von der Gewinnschwelle entfernt. Deshalb

bestehe bei der Steuerkommission Q._____ keine Zuversicht, dass mit der Tätigkeit "C._____" je ein Gewinn erzielt werden könne. Dazu sei die zeitliche Verfügbarkeit der Rekurrentin zu knapp, sofern ihre unselbstständige Erwerbstätigkeit zu 80 % sowie die Pflegekindbetreuung weiterbestehe. Ein flexibles Eingehen auf eine Vielzahl weiterer Kundenwünsche sei vor diesem Hintergrund nicht möglich.

4.6.

Die Rekurrenten wiederholen in der Replik, es sei unverständlich, dass anfängliche Verluste eines neu gegründeten Unternehmens nicht akzeptiert würden. Die Umsatzentwicklung zeige deutlich, dass in absehbarer Zeit die Gewinnschwelle überschritten werden könne. Nach den Umsatzsteigerungen in den Jahren 2018 (CHF 5'988.00: + 511 %) und 2019 (CHF 14'364.80: + 139 %) seien die Umsätze in den Jahren 2020 (CHF 17'835.60: + 24 %) und 2021 (CHF 24'000.00: + 34 %) trotz coronabedingter Einschränkungen erneut erhöht worden. Für die Jahre 2022 (CHF 30'000.00) und 2023 (CHF 35'000.00) seien gemäss Businessplan weitere Umsatzsteigerungen vorgesehen. Da für das Geschäft ein persönlicher Besuch stattfinden müsse, habe die Pandemie den Geschäftsgang zudem stark beeinträchtigt.

5.

5.1.

Alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbstständigen Erwerbstätigkeit sind steuerbar (§ 27 Abs. 1 StG).

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird zusammen mit dem übrigen Einkommen der Reineinkommenssteuer unterworfen. Geschäftsverluste können deshalb innerhalb der Bemessungsperiode vom rohen Einkommen aus den anderen Einkommensquellen abgezogen werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 38 StG N 3).

5.2.

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt.

Eine selbständige Erwerbstätigkeit 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 Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbs-

tätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9, mit Hinweisen).

5.3.

Die Absicht der Gewinnerzielung besteht aus dem ernsthaften Streben nach Erzielung eines Einkommens (subjektives Element der Gewinnstrebigkeit) und dem objektiven Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann (objektives Element: objektive Eignung der Tätigkeit, Gewinne zu erzielen). Entscheidend sind die Eignung der eingesetzten Mittel zur nachhaltigen Gewinnerzielung und die tatsächliche Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Fehlt die Gewinnstrebigkeit, liegt keine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern Liebhaberei vor. Massgebend sind auch bei dieser Abgrenzungsfrage die gesamten Umstände des konkreten Falls (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2015 [2C_375/2015], Erw. 7.1., mit weiteren Hinweisen).

Die zeitliche Verfügbarkeit eines Steuerpflichtigen kann unter Umständen ebenfalls ein Element sein, das die Gewinnstrebigkeit verunmöglicht. So kam das (damalige) Steuerrekursgericht im Entscheid vom 23. August 2012 (3-RV.2011.171) zum Schluss, es liege keine Gewinnstrebigkeit vor, wenn eine Steuerpflichtige im Bereich Personentransport und "Überraschungsservice" selbständig tätig sei, während sie gleichzeitig im Umfang von 80 - 90 % unselbständig erwerbstätig sei, weshalb ihr für die selbständige Tätigkeit und diesbezügliches Marketing nur wenig Zeit zur Verfügung stehe. Allerdings ist der vorsichtige Kaufmann in der Aufbau- oder Investitionsphase einer neuen Tätigkeit zu Recht bestrebt, eine sein Grundeinkommen sichernde andere Tätigkeit weiterzuführen, so lange dies erforderlich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen).

Bei einer andauernden Verlustsituation ist zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden kann oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass allein die Tatsache einer mehrjährigen Verlusterzielung die Qualifikation einer Tätigkeit als blosses Hobby nicht zu begründen vermag. Es ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Aufbau einer selbständigen Erwerbstätigkeit lange dauern kann und der Erfolg ungewiss ist. Allerdings fehlt es in objektiv erkennbarer Weise an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens der betreffenden Person realistischweise und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse realisiert werden können. Grundsätzlich darf von einer Investitionszeit von fünf bis zehn Jahren ausgegangen werden. Für die Beurteilung der Frage, ob eine selbständige Erwerbs-

tätigkeit vorliegt, ist jedoch stets auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153], Erw. 3.3.; RGE vom 20. Oktober 2011 [3-RV.2011.3], Erw. 3.3., je mit zahlreichen Hinweisen)

Das Bundesgericht führte diesbezüglich aus, der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lasse sich nicht generell festlegen. Auch bei der im Steuerrecht mitunter herangezogenen 10-Jahres-Frist handle es sich nur um eine grobe Faustregel. Im Einzelfall seien die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse entscheidend (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2020 [StE 10/2020 B.23.1 Nr. 90], Erw. 2.2.3.). Das Bundesgericht hielt im selben Urteil aber auch fest, dass eine selbständige Tätigkeit, die auf Dauer zu keinen Gewinnen führe (sogenannter "Dauerverlustbetrieb") durchaus auf fehlende Gewinnstrebigkeit hinweisen könne. Erforderlich sei eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall.

6.

6.1.

Was die Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit betrifft, so lässt die Aufstellung der Ausgaben 2017 erkennen, dass die Rekurrentin Geschäftsräume gemietet, Büromaterial, Inventar, Maschinen sowie Verbrauchsmaterial erworben, Inserate geschaltet und Werbeausgaben getätigt hat.

Zeitlich wurde die Tätigkeit Mitte Jahr operativ aufgenommen. Die erste Ausgabe am 29. Mai 2017 (Verbrauchsmaterial) war vorbereitender Natur. Die Mietkaution wurde am 5. Juli 2017 aufgebracht und es wurden Mieten von Juli bis Dezember 2017 bezahlt.

Vor diesem Hintergrund hat die Rekurrentin die Tätigkeit auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital und in einer frei gewählten Organisation ausgeführt. Dass die genannten Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit vorliegend gegeben sind, ist zwischen den Parteien nicht umstritten.

Daneben verfügt die Rekurrentin mit www.aaa.ch über eine Website, auf der sie ihre Dienstleistungen anbietet. Zwar ist auf der Website nicht ersichtlich, ob diese im Jahr 2017 bereits bestand. Jedoch zeigen die Ausgaben zwischen dem 10. Juli 2017 und dem 14. Dezember 2017 für insgesamt elf Inserate in Print- und Online-Medien, dass die Rekurrentin ihre Dienstleistungen bereits 2017 auch neben ihrer Website nach aussen sichtbar angeboten hat.

Damit sind vorliegend von den fünf Merkmalen einer selbständigen Erwerbstätigkeit mindestens vier Merkmale gegeben.

6.2.

Die zusätzlich erforderliche Absicht der Gewinnerzielung wird von den Parteien unterschiedlich beurteilt. Die Steuerkommission Q._____ spricht der Rekurrentin die Gewinnerzielungsabsicht ab, zunächst mit Hinweis auf die Mietkosten, welche den Jahresumsatz übersteigen, danach aufgrund der mangelnden zeitlichen Verfügbarkeit der Rekurrentin und durch Beizug der Jahresrechnungen der nachfolgenden Geschäftsjahre, die ebenfalls ein negatives Ergebnis aufwiesen. Die Rekurrenten halten dagegen, dass in den ersten Jahren eine Schonfrist zum Aufbau der Geschäftstätigkeit gewährt werden müsse, dass sich die Rekurrentin die Arbeitszeit im Betrieb ihres Ehemannes flexibel einteilen könne und dass der Umsatz stetig gestiegen sei.

6.3.

Mit Bezug auf die den Umsatz übersteigenden Mietkosten ist festzuhalten, dass die Tätigkeit erst Mitte Jahr 2017 aufgenommen wurde. Bei der Tätigkeit der Rekurrentin handelt es sich um eine persönliche, spezialisierte und künstlerische Dienstleistung, die in hohem Masse individuell und kundenspezifisch ausgeführt und nur in besonderen Situationen nachgefragt wird. Die Tätigkeit ist nicht zu vergleichen mit einem Betrieb, der alltägliche Bedürfnisse deckt, etwa einem Lebensmittelgeschäft oder einem Dienstleistungsbetrieb im Gesundheitsbereich. Dass die Mietkosten im ersten Halbjahr nach Aufnahme einer solchen Tätigkeit höher sind als der dabei erzielte Umsatz, ist deshalb zu erwarten und erstaunt nicht. Dies ist somit kein Kriterium, das gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit spricht.

6.4.

Richtig ist, dass die zeitliche Verfügbarkeit der Rekurrentin aufgrund ihres weiteren beruflichen Engagements und der Betreuung ihrer Enkeltochter beschränkt ist. Jedoch lässt sich daraus nicht grundsätzlich ableiten, dass der Aufbau einer (gewinnbringenden) selbständigen Erwerbstätigkeit nicht möglich sei. Vielmehr ist auch hier die Art der Tätigkeit sowie der anderen zeitlichen Engagements ausschlaggebend. Da die Rekurrentin mit ihrer Dienstleistung Familien in den besonderen (seltenen) Situationen der XY und der nachfolgenden Monate anspricht, und dabei jeweils ein individuelles Produkt anbietet, ist anzunehmen, dass sie nach Start dieser Tätigkeit anfangs lediglich eine gewisse telefonische Rufbereitschaft und/oder online Empfangsbereitschaft benötigt, um eingehende Anfragen zu bearbeiten. Die Steuerkommission Q._____ hat nicht substantiiert dargelegt, weshalb der Rekurrentin ein solches Engagement im ersten Halbjahr ihrer Tätigkeit, in dem sicherlich nicht mit einer Flut von Anfragen gerechnet werden kann, zeitlich nicht möglich gewesen sein sollte.

Demgegenüber führen die Rekurrenten korrekt aus, dass die Rekurrentin im Betrieb des Ehemannes über die nötige Flexibilität verfügte, um ihre Tä-

tigkeit bzw. eine gewisse Empfangsbereitschaft auch während der Präsenzzeiten am Arbeitsplatz anzubieten. Hinzu kommt, dass Termine für einen YZ in der XY in Familien wahrgenommen werden, was Terminvergaben am Wochenende möglich macht. Auch die Betreuung eines Kindes schliesst den Aufbau einer erfolgreichen selbständigen Erwerbstätigkeit nicht aus, zumal die Rekurrentin über die genannte zeitliche Flexibilität verfügt. Aufgrund der spezialisierten Dienstleistung, der individuell zu vereinbarenden Termine, der unselbständigen Tätigkeit in der Unternehmung des Ehemannes und der guten Vereinbarkeit einer anfänglich vor allem erforderlichen Rufbereitschaft für eingehende Anfragen mit den übrigen Engagements der Rekurrentin, sind diese weiteren zeitlichen Verpflichtungen der Rekurrentin kein geeignetes Argument, ihr die Gewinnerzielungsabsicht abzusprechen.

6.5.

Was die betriebswirtschaftlichen Zahlen betrifft, so ist nicht umstritten, dass in den Jahren 2017 bis 2019 mit "C._____" kein Gewinn erzielt werden konnte. Jedoch sind die Umsätze im Vergleich zum Vorjahr im Jahr 2018 um 206 % (mit auf das ganze Jahr 2017 hochgerechnetem Umsatz von CHF 1'960.00) und im Jahr 2019 um 140 % gestiegen, während die Kosten im Vorjahresvergleich im Jahr 2018 lediglich um 18,6 % (gerechnet wurde mit dem für 2018 korrekt addierten Total der Kosten von CHF 15'305.00) und im Jahr 2019 um 7,4 % gestiegen sind. Dies zeigt, wie die Rekurrenten richtig schliessen, dass der Ausbau der Geschäftstätigkeit erfolgreich vorangetrieben wurde.

Betrachtet man die Struktur der Kosten, so ist ferner erkennbar, dass im Jahr 2017 47 % der Kosten aus Fixkosten (Miete, Telefon, Inserate, Werbung) bestanden, die unabhängig vom Umsatz stets in gleicher oder ähnlicher Höhe anfallen. 24 % der Kosten waren Investitionskosten (Inventar und Maschinen), die insbesondere im ersten Geschäftsjahr anfallen. Nur 29 % der Kosten hingen mit dem Umsatz zusammen (Verbrauchsmaterial, Büromaterial), da sie durch das Ausüben der Dienstleistung an sich (verbrauchsabhängig) generiert wurden. Für das Geschäftsjahr 2018 betrugen die variablen Kosten sogar nur 10 % der gesamten Ausgaben, während die Fixkosten bei 90 % lagen. Für das Geschäftsjahr 2019 lässt sich die Kostenstruktur nicht genau feststellen, da in der Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben die Zeit von Mitte April bis Anfang September fehlt. Jedenfalls ist aufgrund der vorhandenen Zahlen ersichtlich, dass die Umsätze bei weiteren Umsatzsteigerungen – die aufgrund der bisherigen Entwicklung zu erwarten sind – überproportional zu den Kosten steigen werden. Damit ist künftig ein Überschreiten der Gewinnschwelle nicht ausgeschlossen.

Dies gilt grundsätzlich auch dann wenn – wie die Steuerkommission Q._____ geltend macht – noch weitere Fixkosten bestehen sollten, die nicht in den Jahresrechnungen ausgewiesen sind.

6.6.

Zwar haben die Rekurrenten die Jahresrechnungen der Geschäftsjahre 2020 bis 2022 trotz Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts nicht eingereicht. Für die Jahre 2020 und 2021 liegen nur unbelegte Umsatzzahlen und für das Jahr 2022 eine Umsatzschätzung gemäss Businessplan vor (vgl. Replik). Jedoch war die Dienstleistung der Rekurrentin, die einen persönlichen Kontakt mit den Kundinnen erfordert, in den Jahren 2020 und 2021 von der Corona-Pandemie besonders stark betroffen, zumal die Kundinnen der Rekurrentin einer Risikogruppe angehörten.

Da das Geschäft der Rekurrentin sich somit in der Aufbauphase befindet, kann für das Jahr 2017 ein Ausweis der Umsätze und der Verluste der Jahre 2018 und 2019 noch genügen. Für die Beurteilung der Gewinnstrebigkeit in den Folgejahren sind die Abschlüsse der Jahre 2020 bis 2022 jedoch unabdingbar.

6.7.

Sollten auch künftig (dauerhaft) keine Gewinne erzielt werden, kann die Gewinnstrebigkeit im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht weiterhin angenommen werden. Je länger die Tätigkeit ohne Gewinn bleibt, desto schwieriger wird es, die Qualifikation als selbständige Tätigkeit aufrecht zu erhalten. Die vorsichtige Kauffrau wird – ohne Vorliegen besonderer Umstände – eine jahrelang verlustbringende Tätigkeit zu einem bestimmten Zeitpunkt aufgeben, ansonsten keine Gewinnerzielungsabsicht mehr angenommen werden kann. Dieser Zeitpunkt ist jedoch mit den bis 2019 vorliegenden Jahresrechnungen aus den genannten Gründen jedenfalls für das hier zu beurteilende Jahr 2017 noch nicht eingetreten.

6.8.

Die Ergebnisse der vorliegenden Jahresrechnungen 2017 bis 2019 erlauben somit keinen Rückschluss auf eine mangelnde Gewinnstrebigkeit der Rekurrentin mit "C._____", sondern zeigen im Gegenteil, dass (erfolgreich) Vorkehrungen getroffen wurden, um die Gewinnzone in absehbarer Zeit zu erreichen.

6.9.

Zusammenfassend überzeugen die von der Steuerkommission Q._____ vorgebrachten Argumente, weshalb vorliegend keine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben sei, nicht. Die Hinweise der Rekurrenten auf die Gewinnstrebigkeit der Rekurrentin sind schlüssig. Vor diesem Hintergrund ist die Gewinnerzielungsabsicht für das Jahr 2017 zu bejahen. Damit ist auch das fünfte Merkmal einer selbständigen Erwerbstätigkeit gegeben. Die Tätigkeit der Rekurrentin "C._____" ist als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

6.10.

Bei diesem Ergebnis können die mit der selbständigen Tätigkeit erlittenen Verluste von den übrigen Einkünften abgezogen werden.

Was die Höhe des Verlustes betrifft, so haben die Rekurrenten im Veranlagungsverfahren einen Verlust aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit von CHF 11'181.00 deklariert. Dabei standen den Ausgaben von CHF 12'161.31 Einnahmen von CHF 980.00 gegenüber. Im Rahmen einer Aktenergänzung im Einspracheverfahren strichen die Rekurrenten Ausgaben im Umfang CHF 185.90 aus ihrer Aufstellung, führten jedoch aus, beim Zusammenstellen der Unterlagen seien noch weitere, bisher in der Jahresrechnung 2017 nicht erfasste Aufwendungen von CHF 2'226.35 aufgetaucht, weshalb die gesamten Ausgaben nunmehr auf CHF 14'201.76 (CHF 12'161.31 ./. CHF 185.90 + CHF 2'226.35) stiegen. Dies führe zu einem Verlust von CHF 13'221.76 (CHF 14'201.76 ./. CHF 980.00).

Die genannten Zahlen basieren auf Unterlagen, welche die Rekurrenten im Einspracheverfahren eingereicht haben (Zusammenstellung der Ausgaben 2017 sowie Einzelbelege). Aus diesen Unterlagen ergeben sich folgende erforderliche Korrekturen:

- Die handschriftlich auf der zweiten Seite hinzugefügten Ausgaben ergeben ein Total von CHF 2'211.50. Das von den Rekurrenten berechnete Total von CHF 2'226.35 sowie die gesamten Ausgaben von CHF 14'201.76 sind damit mit (je) CHF 14.85 zu hoch ausgewiesen.
- Die unter Maschinen aufgeführte Ausgabe für den Staubsauger im Betrag von CHF 59.95 (D._____, 15. Juli 2017) ist im handschriftlich aufgeführten Betrag von CHF 204.70 (D._____, 15. Juli 2017) bereits enthalten.
- Für das Inserat E._____ vom 14. Dezember 2017 (CHF 266.10, F._____ AG) liegt kein Beleg vor.
- Für die Mietkaution "G._____" von CHF 780.00 liegt kein Beleg vor. Zudem stellt die Leistung von Sicherheiten bei Mietverhältnissen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der selbständigen Erwerbstätigkeit dar. Die Mietkaution ist vielmehr ein Guthaben der Mieterin, das der Vermieter nur unter bestimmten Voraussetzungen beanspruchen kann. Solange sich diese Voraussetzungen nicht realisiert haben, liegt kein geschäftsmässig begründeter Aufwand vor.
- Die Rekurrentin hat in ihrer Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben Telefonkosten von CHF 99.00 pro Monat ausgewiesen, jedoch keinen Privatanteil verbucht. Das Spezialverwaltungsgericht schätzt den Privatanteil auf CHF 30.00 pro Monat, insgesamt CHF 180.00 für die Monate Juli bis Dezember 2017.

Damit sinken die Ausgaben von CHF 14'201.76 um insgesamt CHF 1'300.90 (CHF 14.85 + CHF 59.95 + CHF 266.10 + CHF 780.00 + CHF 180.00) auf CHF 12'900.86. Der geltend gemachte Verlust von CHF 13'221.76 reduziert sich im gleichen Umfang auf CHF 11'920.86. Dieser Betrag kann als Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von den übrigen Einkünften abgezogen werden.

6.11.

Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen von CHF 222'671.00 gemäss Einspracheentscheid sinkt um CHF 11'920.86 auf CHF 210'750.14, gerundet CHF 210'700.00. Das steuerbare Vermögen von CHF 507'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 777'000.00) bleibt unverändert.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu 90 %. Dies wird bei der Kostenverlegung praxisgemäss einem vollständigen Obsiegen gleichgestellt (VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Die Kosten des Verfahrens sind deshalb auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 210'700.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die 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, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche