

**3-RV.2021.171**

P 136

**Urteil vom 31. August 2023**

|           |                                                                                         |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Lämmli<br>Richter Biondo<br>Gerichtsschreiberin Schaffner |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrent 1 | <b>A.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

|               |                 |
|---------------|-----------------|
| Rekurrentin 2 | <b>B.</b> _____ |
|---------------|-----------------|

|            |                                                                                                                                           |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 24. September 2021</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 18. August 2020 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 103'700.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 391'000.00 veranlagt. Dabei wurde unter anderem ein "Privatanteil Auto" von CHF 4'752.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A.\_\_\_\_\_ hinzugerechnet.

### 2.

Gegen die Verfügung vom 18. August 2020 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 28. September 2020 Einsprache erhoben. Sie stellten den Antrag, die Aufrechnung "Privatanteil Auto" von CHF 4'752.00 sei zu streichen.

### 3.

Mit Entscheid vom 24. September 2021 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

### 4.

Den Einspracheentscheid vom 24. September 2021 (Zustellung am 27. September 2021) haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs vom 20. Oktober 2021 (Postaufgabe am 21. Oktober 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgenden

**"Antrag: Beim Geschäftsauto (Jeep) sei auf die Aufrechnung eines Privatanteils von CHF 4'752.00 zu verzichten."**

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

### 5.

Das Regionale Steueramt der Gemeinden R.\_\_\_\_\_, S.\_\_\_\_\_ und Q.\_\_\_\_\_ sowie das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

### 6.

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ haben eine Replik erstattet.

---

## **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.**

Soweit die Rekurrenten allenfalls aufgrund der Erwähnung im Rekurs und im Schreiben vom 20. April 2021 geltend machen wollen, dass das rechtliche Gehör seitens der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ verletzt worden sei, da ihnen keine Möglichkeit geboten worden sei, die Situation mit der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zu besprechen, ist darauf aufgrund ungenügendem Vorladungsbegehren nicht einzutreten. Die Erklärung, zu einer Besprechung bereit zu sein ("Wenn nötig sind wir auch gerne bereit den Sachverhalt nochmals mit der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zu diskutieren.") genügt dafür nicht.

#### **2.2.**

Die Rekurrenten beantragen eine Vorladung vor das Spezialverwaltungsgericht. Dazu ist festzuhalten, dass – im Gegensatz zum Veranlagungs- und zum Einspracheverfahren – im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht (und ebenso im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren) kein Recht auf Vorladung und persönliche Anhörung besteht. Eine Verhandlung wird nur dann durchgeführt, wenn das Spezialverwaltungsgericht diese zur Abklärung des Sachverhalts als notwendig erachtet. Die Anordnung einer mündlichen Verhandlung im Rekursverfahren liegt daher im Ermessen des Spezialverwaltungsgerichtes (SGE vom 23. Mai 2019 [3-RV.2017.98]; SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.39], bestätigt durch VGE vom 3. Juli 2017 [WBE.2017.13]; VGE vom 26. Februar 2003 [BE.2002.00043]; VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 197 StG N 7, mit weiteren Hinweisen).

Vorliegend ist keine mündliche Verhandlung notwendig, da der Sachverhalt genügend klar ist.

### **3.**

#### **3.1.**

Mit Replik vom 25. Januar 2022 machen die Rekurrenten geltend, die Vernehmlassung leide an einem formellen Mangel, da sie nur von der Leiterin Steuern des Regionalen Steueramtes R.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_, unterzeichnet

worden sei und nicht vom Präsidenten bzw. einem Mitglied der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_.

### **3.2.**

Dazu ist festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht entschieden hat, dass sich auch das Gemeindesteueramts in zulässiger Vertretung der als Vorinstanz amtierenden Steuerkommission als Partei im Rekursverfahren beteiligen kann (VGE vom 26. September 2022 [WBE.2022.166]). Es liegt folglich kein formeller Mangel vor.

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Weiter wird in der Replik beanstandet, dass die Vernehmlassung des KStA sich nur auf den Rekurs des Rekurrenten beziehe. Dies sei falsch, da beide Rekurrenten steuerpflichtig seien. Weiter sei es inakzeptabel, dass die Steuerbehörde für den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 kritisiert werde. Die Argumente des Landwirtschaftsexperten (LE) KStA seien nicht nachvollziehbar.

#### **3.3.2.**

Wenn die Rekurrenten damit geltend machen wollen, dass ihr rechtliches Gehör verletzt worden sei, da im Rubrum nur der Rekurrent nicht aber die Rekurrentin erwähnt werde, ist darauf mangels genügender Begründung nicht einzutreten.

### **4.**

#### **4.1.**

Der Rekurrent ist einerseits in selbständiger Haupterwerbstätigkeit als Landwirt tätig. Er deklarierte in der Steuererklärung 2017 einen Gewinn von CHF 64'411.00. Andererseits war er in unselbständiger Tätigkeit beim D.\_\_\_\_\_, T.\_\_\_\_\_, angestellt und bezog ein Nettoeinkommen von CHF 46'049.00. Weiter war er als Präsident des Verwaltungsrats des E.\_\_\_\_\_ AG, U.\_\_\_\_\_, tätig und deklarierte hierfür ein Nettoeinkommen von CHF 4'131.00. Zusätzlich bezog er Sitzungsgelder in der Höhe von CHF 596.00 für seinen Nebenerwerb als Vorstand des F.\_\_\_\_\_ (F.\_\_\_\_\_). Als Berufskosten deklarierte er den Pauschalabzug von CHF 2'000.00 sowie die Auslagen bei Nebenerwerb im Umfang von CHF 596.00. Hingegen machte er keine Autokosten geltend.

#### **4.2.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ nahm mit der Veranlagung unter anderem die folgenden Korrekturen beim Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten vor:

|                                    |              |
|------------------------------------|--------------|
| Aufrechnung Jeep MwSt Methode      | CHF 4'752.00 |
| Berufsauslagen Auto gem. Ziffer 10 | CHF 3'780.00 |

Im Gegenzug gewährte sie dem Rekurrenten bei den Berufsauslagen (P1 [Ziffer 10]) die Autokosten von CHF 1'890.00 und die Fahrtkosten über Mittag in der Höhe von CHF 1'890.00, womit sich die Berufsauslagen des Rekurrenten um insgesamt CHF 3'780.00 erhöhten.

#### **4.3.**

In der Einsprache beantragten die Rekurrenten, auf die Aufrechnung Privatanteil Auto von CHF 4'752.00 sei zu verzichten. Dabei verwiesen sie auf den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 13. Juni 2018 betreffend die Steuerperiode 2014 und hielten fest, dass die Situation im Jahre 2017 unverändert geblieben sei. Im Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 wurde festgehalten, dass das Fahrzeug (Jeep) des Rekurrenten fast ausschliesslich geschäftlich genutzt werde, sowohl für die unselbständige wie auch für die selbständige Erwerbstätigkeit. Die Fahrtkosten würden deshalb vollumfänglich dem Geschäftsabschluss belastet, aber kein Privatanteil ausgeschieden. Im Gegenzug könne wie sonst bei den Geschäftsfahrzeugen üblich, kein Abzug für Fahrtkosten bei den Berufsauslagen (unselbständige Erwerbstätigkeit) gewährt werden. Das Fahrzeug der Rekurrentin werde fast ausschliesslich privat genutzt. Die gelegentliche Nutzung für die Erwerbstätigkeit des Rekurrenten entspreche in etwa der gelegentlichen privaten Nutzung des Jeeps. Die eingereichten Unterlagen stützten die obigen Aussagen zumindest auch für die Folgejahre 2015 und 2016. Diese Praxis sei auch im 2017 fortzuführen.

#### **4.4.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hielt im Einspracheverfahren an den Aufrechnungen fest und stützte sich dabei auf den Bericht des LE KStA vom 1. April 2021. Dazu wird im Bericht unter anderem ausgeführt:

##### **"Privatanteil Auto**

Wenn ein Auto dem Betrieb belastet wird muss immer ein Privatanteil ausgeschieden werden Dies geschieht anhand dem Merkblatt NL 1/2007  
In der Landwirtschaft normalerweise 50% der verbuchten Autokosten. Einfachheitshalber wird hier auf die MwSt. Methode abgestützt.

[...]

Die MwSt. Methode kommt somit auf eine Wert Pro Jahr CHF 4'752.00  
Da die Berufsauslagen auch privat getragen werden müssen  
Kommen dies auch noch als Privatanteil aufgerechnet CHF 3'780.00"

#### **4.5.**

Im Rekurs hielten die Rekurrenten unverändert an ihrem Antrag, auf die Aufrechnung eines Privatanteils in der Höhe von CHF 4'752.00 sei zu verzichten, fest. Dabei wurde insbesondere auf die Stellungnahme der Rekurrenten vom 20. April 2021 betreffend den Bericht des LE KStA vom 1. April 2021 verwiesen. Darin hielten die Rekurrenten erneut unter Verweis auf den Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 fest, dass das Fahrzeug

(Jeep) des Rekurrenten als Geschäftsfahrzeug und das Fahrzeug der Rekurrentin (Toyota) als Privatfahrzeug gelte. Auf einen Privatanteil beim Jeep sei konsequenterweise verzichtet worden. Zudem sei man sich einig gewesen, dass keine Fahrtenhefte geführt werden müssten. Die Situation im Jahr 2017 sei unverändert geblieben. Der Toyota sowie die entsprechenden Aufwendungen würden dementsprechend nicht mehr in der Buchhaltung aufgeführt, da dieses Fahrzeug mehrheitlich privat, teilweise aber auch für den Betrieb genutzt werde. Der Jeep hingegen stehe dem Rekurrenten für den Arbeitsweg nach T.\_\_\_\_\_ und für den landwirtschaftlichen Betrieb zur Verfügung. In der Steuerveranlagung 2017 seien keine Berufsauslagen für den Jeep abgezogen worden. Nachfragen unter Berufskollegen hätten ergeben, dass bei der Benützung von zwei Fahrzeugen beide Fahrzeuge in der Buchhaltung aufgeführt würden und dann ein Privatanteil ausgeschieden werde, bzw. dass bei Fahrzeugen, die für den Betrieb benötigt würden, keine Aufrechnungen von Privatanteilen gemacht werden. Dass für ein Betriebsfahrzeug Einbauten vorhanden sein müssten, um als solches qualifiziert zu werden, sei nicht nachvollziehbar. Die Rekurrenten würden ihr Betriebsfahrzeug für diverse Transporte wie zum Beispiel von Gütern der H.\_\_\_\_\_ und von Handwerksbetrieben, von Silowagenmulden oder für den Bezug von Ersatzteilen von G.\_\_\_\_\_ in V.\_\_\_\_\_ benötigen. Einbauten in Fahrzeugen seien sinnvoll für Handwerker, Servicemonteur oder Tierärzte, jedoch nicht für Landwirte. Soweit sich der LE KStA auf das Merkblatt NL 1/2007 und die Begrenzung der Fahrkostenabzüge (FABI) berufe, werde dieses beim Toyota eingehalten. Für den Jeep seien keine Berufsauslagen für das Fahrzeug geltend gemacht worden, weshalb das FABI nicht zur Anwendung kommen könne.

#### 4.6.

In der Vernehmlassung vom 29. November 2021 verweist das KStA auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE vom 19. April 2010 [2C\_807/2009]:

"2.

2.1 Gemäss § 36 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Als steuermindernde Tatsache tragen die steuerpflichtigen Personen hierfür die Beweislast (Urteil 2C\_708/2007 vom 19. Mai 2008 E. 4.1 mit Hinweis, in: StR 63/2008 S. 889). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat (Lebenshaltungskosten) veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (Philip Funk, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, Rz. 7 f. zu § 36 StG/AG).

Bestehen keine objektiven Aufteilungskriterien, ist der Privatanteil zu schätzen. Diese Schätzung stellt eine Ermessensbetätigung dar, welche das Bundesgericht nur auf Willkür hin überprüft. Willkürlich ist ein Entscheid dann, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen

Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkür liegt nur dann vor, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (BGE 134 II 124 E. 4.1 S. 133 mit Hinweisen).

2.2 Vorliegend sind die - von den Vorinstanzen geschätzten - Privatanteile an den Kosten für Büromaterial, an den Telefonkosten und an den Autospesen des Beschwerdeführers strittig.

[...]

2.2.3 Den selbst deklarierten Privatanteil 'Autospesen' von Fr. 1'200.-- für die beiden Geschäftsfahrzeuge (bei angeblich 2'400 privat gefahrenen Kilometern bei einer Gesamtleistung von 23'637 km) erhöhte die Steuerkommission um Fr. 500.-- auf total Fr. 1'700.--, was rund 15 % der gesamten Autospesen von Fr. 11'481.79 ausmachte. Diese Aufrechnung bestätigte das Steuerrekursgericht, zumal der Beschwerdeführer selbst nunmehr eine private Kilometerleistung von 3'000 km anerkannte und eingestand, dass er in der Buchhaltung von einem zu geringen Kilometerpreis ausgegangen war. Demgegenüber erhöhte die Vorinstanz den Privatanteil von Fr. 1'200.-- auf Fr. 3'200.--, wobei sie sich für die Betriebskosten auf das Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern (Merkblatt N1/2001) für ein wenig privat genutztes Auto stützte. Sie erachtete die detaillierten Aufzeichnungen des Beschwerdeführers als nicht beweistauglich, weil eine private Fahrleistung von nur 3'000 km bei einer gesamten Fahrleistung von 23'637 km nicht plausibel sei.

Der Beschwerdeführer hingegen erachtet nur eine Aufrechnung von insgesamt Fr. 2'260.-- (oder von Fr. 1'060.-- gegenüber den selbst deklarierten Fr. 1'200.--) als zumutbar. Er macht geltend, angesichts seiner detaillierten Zusammenstellungen sei die Heranziehung des Merkblattes N1/2001 unzulässig. Dem Beschwerdeführer kann auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden: Die aus den Aufzeichnungen des die Beweislast tragenden Beschwerdeführers hervorgehende geschäftliche Fahrleistung ist offensichtlich übersetzt. Solange kein eigentliches Fahrtenbuch vorliegt, aus welchem eine so weitgehende geschäftliche Nutzung der Geschäftsfahrzeuge hervorgeht, darf auf Schätzungen und damit auf das auf Erfahrungswerten beruhende Merkblatt abgestellt werden, wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat. Die Zuhilfenahme des Merkblattes N1/2001 der ESTV ist deshalb vertretbar, umso mehr als nebst den variablen Kosten (Fahr- und Unterhaltskosten) auch die festen Kosten (Versicherungen, Automobilsteuer, Abschreibung, Garagenmiete oder Mietwert der Garage, usw.) zu berücksichtigen sind. Die gestützt darauf erfolgte Berechnung wird zu Recht nicht beanstandet. Von Ermessensmissbrauch durch die Vorinstanzen kann mithin keine Rede sein."

Weiter äusserte sich auch der LE KStA in der Vernehmlassung. Insbesondere verwies er dabei auf seinen Bericht vom 18. Oktober 2018 betreffend Steuerjahr 2014. Dort hielt er fest, dass der damals ausgeschiedene Privatanteil von CHF 8'047.00 zu gering sei gegenüber den in den Berufsaussagen deklarierten Autokosten von insgesamt CHF 9'016.00. Da man mit dem Auto nicht verdienen könne, müsse ein Privatanteil ausgeschieden werden, der auch privat getragen werde. Unter Festhaltung an der bewährten Praxis seien folglich CHF 3'776.00 zum bereits verbuchten Privatanteil

von CHF 8'047.00 aufzurechnen. Er hält zudem fest, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ mit Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 seinen Bericht völlig ausser Acht gelassen habe und einen Entscheid gefällt habe, der weder dem Merkblatt NL 1/2007, noch der Praxis im Kanton Aargau entsprochen habe. Weiter habe der Rekurrent in der Einsprache bestätigt, dass mit dem Geschäftsfahrzeug neben dem Arbeitsweg für die unselbständige Tätigkeit auch private Fahrten gemacht würden. Eine Begründung, dass der Jeep zu 100 % Geschäftsaufwand darstelle, fehle. Die Stetigkeit der Buchführung sei durchbrochen worden, in dem im Einspracheverfahren nach Vorladung ein Fahrzeug als rein privat umdeklariert worden sei. Zudem stimme es nicht, dass der LE KStA ausgeschlossen habe, dass zwei Fahrzeuge der Buchhaltung belastet werden könnten. Denn in seinem Bericht betreffend 2014 sei die Abschreibung des Toyotas berücksichtigt worden und bei der Berechnung des Privatanteils sei der Arbeitsweg von beiden Rekurrenten herangezogen worden. Aus diesen Gründen könne der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 keine vertrauensbildende Grundlage darstellen.

In der Zwischenzeit habe es aufgrund des Bundesgesetzes über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) eine Gesetzesänderung gegeben. Der Arbeitsweg der unselbständigen Tätigkeit könne in der Geschäftsbuchhaltung nicht mehr AHV-wirksam in Abzug gebracht werden. Der Arbeitsweg sei nicht geschäftsmässig begründet (§ 36 StG). Die zu tragenden privaten Fahrzeugkosten würden sich bei selbständig Erwerbenden aus dem Merkblatt NL 1/2007 und bei unselbständig Erwerbenden aus dem Steuergesetz und dem FABI ergeben. Die FABI-Beschränkung könne nicht umgangen werden, indem kein Privatanteil auf dem Fahrzeug, dessen Kosten in der Buchhaltung dem Betrieb belastet werden, ausgeschieden werde. Es brauche zwingend eine Koordination, damit der Privatanteil richtig berechnet werde. Der Rekurrent habe im Jahr 2017 ein neues Fahrzeug gekauft und den Toyota gemäss Einspracheentscheid 2014 ausgebucht. Um zukünftige Diskussionen über den Privatanteil Auto entgegenzuwirken, sei der Privatanteil gemäss Mehrwertsteuer (MWST)-Methode berechnet sowie die gewährten Berufsauslagen aufgerechnet worden.

#### **4.7.**

Zusammenfassend strittig ist insbesondere der Privatanteil Auto sowie die im Gegenzug im Veranlagungsverfahren gewährten Berufsauslagen betreffend Fahrzeugkosten des Rekurrenten.

## **5.**

### **5.1.**

Vorab ist indes auf den Hinweis der Rekurrenten, es sei mit Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 betreffend Steuerperiode 2014 verbindlich entschieden worden, dass das Fahrzeug des Rekurrenten (Jeep) als Geschäftsfahrzeug und das Fahrzeug der Rekurrentin (Toyota) als Privatfahrzeug gelte, und folglich auf einen Privatanteil beim Jeep verzichtet worden sei, einzugehen.

### **5.2.**

Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen (StE 1997 B 93.4 Nr. 4; StE 1990 B 23.2 Nr. 8 = AGVE 1989 S. 162). Sie ist in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. Diese stellen keine individuellen, konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt würde. Insbesondere kann eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, nicht mit dem Hinweis auf Vertrauensschutz unterbunden werden (VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.50]; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweisen).

### **5.3.**

Der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ stand es somit frei, die Höhe des Privatanteils Auto für das Steuerjahr 2017 zu überprüfen, auch wenn in den Vorjahren jeweils auf die Aufrechnung eines Privatanteils beim Jeep verzichtet wurde.

### **5.4.**

Auch aus dem Umstand, dass bei namentlich nicht genannten Drittpersonen auf die Aufrechnung eines Privatanteils verzichtet worden sei, vermögen die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten abzuleiten, da weder eine Bindung der Veranlagungsbehörden an eine Beurteilung der Veranlagungsbehörden einer anderen Gemeinde besteht (VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.21]; RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2007.13]; RGE vom 23. März 2006 [3-RV.2005.50269]), noch die Veranlagungsbehörde an eine allenfalls unzutreffende eigene Beurteilung gebunden wäre. Eine Ungleichbehandlung könnte hierin nicht gesehen werden (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.137]).

### **5.5.**

Zudem ist mit der Annahme des FABI auf kantonaler Ebene ab Steuerperiode 2017 eine Gesetzesänderung in Kraft getreten (vgl. Erw. 6.3.2.). Bei

einer Gesetzesänderung kann man sich nicht mehr auf den Vertrauensschutz berufen.

## **6.**

### **6.1.**

Der Privatanteil an den Autokosten kann gemäss Merkblatt NL 1/2007 entweder auf Grund der tatsächlichen Kosten anhand des ausgewiesenen, privat gefahrenen Kilometeranteils berechnet, oder pauschal mit 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST) oder einem Drittel bis der Hälfte der ausgewiesenen Gesamtkosten erfasst werden, mindestens aber mit CHF 150.00 pro Monat und Fahrzeug.

### **6.2.**

#### **6.2.1.**

Vorliegend ist unbestritten, dass der Jeep des Rekurrenten dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ ist gestützt auf dem Bericht des LE KStA vom 1. April 2021 der Ansicht, dass auf den Kosten des Geschäftsfahrzeugs ein Privatanteil zu berücksichtigen sei, da es der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass Geschäftsfahrzeuge auch privat genutzt werden. Insbesondere benötigt der Rekurrent das Fahrzeug auch, um den Arbeitsweg während 150 Arbeitstagen zurückzulegen. Diese könne er nicht mit dem Fahrzeug (Toyota) der Rekurrentin, die dieses ihrerseits während 176 Arbeitstagen für den Arbeitsweg nutze, zurückgelegt haben. Der LE KStA hat in seinem Bericht vom 1. April 2021 aufgrund der Tatsache, dass der Jeep neu angeschafft wurde, die MWSt-Methode zur Berechnung des Privatanteils herangezogen.

#### **6.2.2.**

Aufgrund der Ausführungen der Rekurrenten in der Einsprache und im Rekurs ist davon auszugehen, dass für das Steuerjahr 2017 kein Fahrtenheft geführt wurde. Es wurden im Rekursverfahren auch keine entsprechenden Belege eingereicht. Somit kann der Privatanteil an den Autokosten nicht aufgrund der tatsächlichen Kosten anhand des ausgewiesenen, privat gefahrenen Kilometeranteils berechnet werden.

Im Übrigen kann dem Einsprache-Entscheid vom 13. Juni 2018 betreffend Steuerperiode 2014, sowie dem beigelegten handschriftlichen Protokoll der Einspracheverhandlung nicht entnommen werden, dass zukünftig kein Fahrtenheft zu führen gewesen wäre. Es wurde lediglich festgehalten, dass aufgrund der eingereichten Unterlagen, die Folgejahre 2015 und 2016 gleich zu handhaben seien. Aus dem Verzicht auf die Führung eines Fahrtenbuches können die Rekurrenten demnach nichts ableiten.

### **6.2.3.**

Weiter wurde in der Buchhaltung pro 2017 ein Autoaufwand inkl. Abschreibungen in der Höhe von CHF 17'223.00 verbucht. Der vom LE KStA aufgrund der MWSt-Methode berechnete Privatanteil in der Höhe von CHF 4'752.00 (Kaufpreis Jeep CHF 49'500.00 : 100 x 0.8 x 12 Monate) entspricht somit knapp einem Drittel der gesamten Autokosten und steht somit im Einklang mit dem Merkblatt NL 1/2007, wonach der Privatanteil alternativ auch mit einem Drittel bis der Hälfte der ausgewiesenen Gesamtkosten erfasst werden kann.

Bei genauerer Betrachtung der Buchhaltung pro 2017 fällt hingegen auf, dass die Konten "geschuldete Umsatzsteuer" und "Guthaben Vorsteuer" fehlen. Aufgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG sind von der MWSt die Verkäufe von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft durch Landwirte sowie der Verkauf von Vieh durch Viehhändler ausgenommen. Der landwirtschaftliche Betrieb der Rekurrenten erzielt gemäss der Erfolgsrechnung pro 2017 den grössten Ertrag mit Verkauf von Weizen, Zuckerrüben, Obst sowie Futterpflanzen und dem Verkauf von Mastvieh. Diese Umsätze sind folglich von der MWSt befreit, weshalb davon auszugehen ist, dass die Rekurrenten nicht mehrwertsteuerpflichtig sind und somit die Beträge anhand der Bruttoverbuchung verbucht wurden. Dies bedeutet, dass der Kaufpreis des Jeep Cherokee in der Höhe von CHF 49'500.00 inkl. MWSt verbucht wurde. Gemäss Merkblatt NL 1/2007 ist für die Berechnung der 0,8 % die MWSt vom Kaufpreis abzuziehen. Folglich ist die Berechnung des LE KStA im Bericht vom 1. April 2021 entsprechend zu korrigieren und die MWSt abzuziehen. Vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 galt der Normalsatz von 8,0 %, entsprechend CHF 3'960.00. Folglich beträgt der Privatanteil anhand der pauschalen MWSt-Methoden-Berechnung von 0,8 % rund CHF 4'372.00 ( $\text{CHF } 49'500.00 \cdot \text{CHF } 3'960.00 = \text{CHF } 45'540.00 : 100 \times 0.8 \times 12$ ).

### **6.3.**

#### **6.3.1.**

Wird ein Privatanteil aufgerechnet, ist jedoch der Abzug der Kosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges möglich (RGE vom 22. März 2012 [3-RV. 2011.14])

#### **6.3.2.**

Mit Annahme des FABI wurde per 1. Januar 2016 der Fahrtkostenabzug gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG auf CHF 3'000.00 beschränkt. Gleichzeitig wurde den Kantonen in Art. 9 Abs. 1 StHG die Möglichkeit eingeräumt, ebenfalls einen Maximalbetrag festzusetzen. Im Kanton Aargau wurde daraufhin per 1. Januar 2017 in § 35 Abs. 1 lit. a StG der Maximalbetrag von CHF 7'000.00 eingeführt.

Mit Einführung der Maximalbeträge wurde es notwendig, die Fahrtkosten auch bei der Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges zu deklarieren. Soweit die mit dem Geschäftsfahrzeug zurückgelegten Fahrtkosten den Maximalabzug übersteigen, muss der den Maximalabzug überschüssende Betrag als Naturalleistung versteuert werden. Den Steuerpflichtigen steht es aber weiterhin frei, anstelle des pauschal ermittelten Privatanteils ein Fahrtenbuch zu führen und so die Nutzung des Geschäftsfahrzeuges für den Arbeitsweg und übrige private Zwecke effektiv abzurechnen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 35 StG N 9c).

#### **6.3.3.**

Gemäss Steuererklärung 2017 hatte der Rekurrent keine Abzüge für die Fahrtkosten sowie die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung für seine unselbständige Tätigkeit deklariert. Diese Korrektur wurde im Veranlagungsverfahren, nachdem ein Privatanteil Autokosten aufgerechnet wurde, vom Regionalen Steueramt R.\_\_\_\_, S.\_\_\_\_, Q.\_\_\_\_, vorgenommen und dem Rekurrenten als Berufsauslagen Autokosten von CHF 1'890.00 und Fahrtkosten über Mittag von CHF 1'890.00, insgesamt CHF 3'780.00, gewährt. Dieses Vorgehen war folglich korrekt.

#### **6.3.4.**

Der Betrag von CHF 3'780.00 liegt unter dem Maximalbetrag von CHF 7'000.00 gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG. Somit ist aufgrund der vorherigen Ausführungen keine Aufrechnung des Privatanteils für die Berufsauslagen vorzunehmen. Die Aufrechnung "Berufsauslagen Auto gem. Ziffer 10" in der Höhe von CHF 3'780.00 ist folglich zu streichen.

#### **7.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Privatanteil Autokosten von CHF 4'752.00 um CHF 380.00 auf CHF 4'372.00 zu reduzieren ist. Zudem ist die Aufrechnung "Berufsauslagen Auto gem. Ziffer 10" von CHF 3'780.00 zu streichen. Das steuerbare Einkommen wird damit auf CHF 99'323.00 (CHF 103'483.00 ./. CHF 380.00 [Korrektur Privatanteil] ./. CHF 3'780.00 ["Berufsauslagen Auto gem. Ziffer 10"]) festgesetzt. Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen.

#### **8.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu rund 85 %. Die Verfahrenskosten sind ihnen daher zu 15 % aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG). Eine Parteikostenentschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

#### 1.

Soweit auf den Rekurs eingetreten wird, wird in teilweiser Gutheissung des Rekurses das steuerbare Einkommen auf CHF 99'300.00 festgesetzt.

#### 2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 655.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu 15 % mit CHF 98.25 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

#### 3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Regionale Steueramt R.\_\_\_\_\_, S.\_\_\_\_\_, 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, 31. August 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner