

3-RV.2021.74

P 89

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrentin	A. _____ GmbH
-------------	----------------------

vertreten durch STAIGER Rechtsanwälte AG, Talacker 41, 8001 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 14. April 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 9. November 2020 wurde die A. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 66'759.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 163'038.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurden CHF 27'824.00 als "Aufwand Sportwagen" zum deklarierten Gewinn von CHF 38'755.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 9. November 2020 liess die A. GmbH mit Schreiben vom 9. Dezember 2020 Einsprache einreichen mit den Anträgen:

- "1. Die definitive Veranlagung des Kantonalen Steueramtes Aargau vom 9. November 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie gegen die definitive Veranlagung des Kantonalen Steueramtes Aargau betreffend Direkte Bundessteuern 2018 seien aufzuheben.
2. Die in der Steuerperiode 2018 geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Leasing des Mercedes Benz AMG GT R im Umfang von CHF 27'824 seien vollumfänglich als abzugsfähigen Aufwand zu berücksichtigen und der steuerbare Gewinn sei auf CHF 38'755 herabzusetzen.
3. Sollte den vorangehenden Anträgen nicht vollumfänglich entsprochen werden, ist von Amtes wegen eine Steuerrückstellung vorzunehmen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – sofern vorhanden – zu Lasten des Staates."

3.

Mit Entscheid vom 14. April 2021 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn und das steuerbare Kapital wurden um CHF 4'700.00 (Steuerrückstellung) auf CHF 61'879.00 bzw. auf CHF 158'338.00 reduziert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 14. April 2021 (Zustellung am 15. April 2021) liess die A. GmbH mit Rekurs vom 17. Mai 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit dem

"I. Antrag

- Der Einsprache-Entscheide des Kantonalen Steueramtes Aargau betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 vom 14. April 2021 sei aufzuheben.
- Die in der Steuerperiode 2018 geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Leasing des Mercedes Benz AMG GT R im Umfang von CHF 27'824 seien vollumfänglich als abzugsfähigen Aufwand zu berücksichtigen und der steuerbare Gewinn sei auf CHF 38'755 herabzusetzen.
- Sollte den vorangehenden Anträgen nicht vollumfänglich entsprochen werden, ist von Amtes wegen eine Steuerrückstellung vorzunehmen."

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

5.

Das KStA JP beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. GmbH hat auf eine Replik verzichtet.

7.

Die A. GmbH hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht (E-Mail vom 15. Mai 2023 mit Beilagen).

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Beschwerdeverfahrens betreffend direkte Bundessteuer 2018 (3-BB.2021.51) in Sachen der A. GmbH beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. 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 Rekurrentin wurde am tt.mm.jjjj in das Handelsregister des Kantons Aargau mit dem Zweck Betrieb eines Transportunternehmens, [...], eingetragen. Gesellschafter und Geschäftsführer mit einem Stammanteil von je CHF 10'000.00 waren C. (zusätzlich ab 12. Juni 2009 Vorsitzender der Geschäftsführung) und D. (Internet-Auszug aus dem Handelsregister vom 3. Mai 2023).

2.2.

Am 19. März 2018 wurde der Zweck in Führung und Betrieb eines Unternehmens für Transporte und [...] geändert. Neu betrug das Stammkapital CHF 21'000.00 (Kapitalerhöhung per 20. März 2018), wobei C., D. und neu E. mit einem Anteil von je CHF 7'000.00 als Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift (C. weiterhin als Vorsitzender der Geschäftsführung) amtierten (Internet-Auszug aus dem Handelsregister vom 3. Mai 2023).

3.

3.1.

3.1.1.

Die Rekurrentin lässt die Berücksichtigung einer Steuerrückstellung beantragen, sollte den Rekursanträgen nicht vollumfänglich entsprochen werden.

3.1.2.

Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid wurde vom KStA JP bereits eine der Aufrechnung von CHF 27'824.00 entsprechende zusätzliche Steuerrückstellung berücksichtigt. Insofern kann auf den Rekurs nicht eingetreten werden. Die Steuerrückstellung ist aber insoweit im Rekursverfahren von Amtes wegen anzupassen, als die Aufrechnung reduziert oder erhöht werden sollte.

3.2.

3.2.1.

Mit Rekurs wurde in formeller Hinsicht geltend gemacht, das KStA JP sei im Einspracheentscheid nicht auf die Frage, ob der Mercedes-Benz AMG GT R (nachfolgend AMG Mercedes) einem geschäftlichen bzw. unternehmerischen Zweck diene, eingegangen. Damit wird eine Verletzung der Begründungspflicht gerügt.

3.2.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

3.2.3.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin wird im Einspracheentscheid begründet, weshalb die Aufwendungen für den AMG Mercedes dem privaten Bereich zugeordnet wurden. Die Begründungspflicht wurde damit nicht verletzt. Ob diese Beurteilung materiell korrekt ist, ist nachfolgend zu prüfen.

3.2.4.

Der Rekurs ist in diesem formellen Punkt abzuweisen.

3.3.

3.3.1.

Weiter wird bemängelt, dass Bestätigungen von Kunden nicht berücksichtigt worden seien. Auch damit habe das KStA JP einerseits die Untersuchungspflicht und andererseits den Anspruch auf rechtliche Gehör verletzt.

3.3.2.

Die in § 179 Abs. 1 StG verankerte Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde besagt, dass diese alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amtes wegen abzuklären hat, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebend sind. Diese Untersuchungspflicht ist umfassend, wobei einer Veranlagung mithin nur solche Tatsachen zugrunde gelegt werden dürfen, von deren Vorhandensein sich die Veranlagungsbehörde selber überzeugt hat. Der behördlichen Untersuchungspflicht steht der Mitwirkungsgrundsatz gemäss § 180 - 182 StG gegenüber, wonach sich der Steuerpflichtige aktiv an der behördlichen Abklärung des steuerlich relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat. Eine ungenügende oder verweigerter Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen befreit die Steuerbehörde allerdings nicht von der genauen Ermittlung des Sachverhalts; der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch nicht aufgehoben. Vielmehr trägt die Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchungspflicht auch in diesen Fällen die Beweisführungslast. Mit anderen Worten bleibt die Behörde auch bei missachteten Mitwirkungspflichten verpflichtet, wenn nötig zusätzliche Untersuchungsmassnahmen zu treffen, um die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise zu klären (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53], mit Hinweisen auf die Literatur und Rechtsprechung).

3.3.3.

Diese Einwendungen sind unbegründet. Die Bestätigungen von Kunden wurden durchaus zu den Akten und zur Kenntnis genommen. Schlussendlich wurden sie als nicht relevant – da nicht zeitnah erstellt – qualifiziert. Darin liegt weder eine Verletzung der Untersuchungspflicht, noch des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Ob die Beurteilung in materieller Hinsicht korrekt war, ist nicht unter formellen Aspekten zu prüfen.

3.3.4.

In diesem formellen Punkt ist der Rekurs abzuweisen.

4.

4.1.

Die Rekurrentin schloss am tt.mm.jjjj mit der G. AG den Leasing-Vertrag Nr. aaa mit einer Laufzeit von 24 Monaten ab. Leasingobjekt war dabei ein neuer AMG Mercedes (Lieferant H. AG Q.) mit einem Barkaufpreis von CHF 211'600.00. Vereinbart wurde eine im Leasing eingeschlossene Fahrleistung pro Jahr von 15'000 km, für die Mehrkilometer eine Entschädigung von CHF 1.3664/km. Die erste Leasingrate wurde auf CHF 111'600.00

("Luxusanteil"; siehe Schreiben der damaligen Vertreterin vom 10. Februar 2020), die weiteren monatlichen Leasingraten auf CHF 4'450.95 festgesetzt. Gemäss Übergabeprotokoll vom 5. Mai 2018 wurde der AMG Mercedes am 3. Mai 2018 in Verkehr gesetzt. Ab dem Privatkonto von D. bei der NAB (IBAN bbb) wurden am 3. Mai 2018 CHF 111'600.00 an die H. AG ("Anzahlung Mercedes GTR") überwiesen.

4.2.

4.2.1.

Mit der am 27. November 2019 unterzeichneten Steuererklärung 2018 wurde ein Gewinn von CHF 38'755.00 deklariert. Mit dem Formular 112 "Bescheinigung über Leistungen (Lohn, Spesen, VR-Honorare etc.) an Aktionäre/Gesellschafter, Verwaltungsräte und Organe der Geschäftsführung und diesen nahestehende Personen (z.B. Familienangehörige)" wurde die private Nutzung des AMG Mercedes mit einem Kaufpreis von CHF 100'000.00 und einem verbuchten Privatanteil (PA) von CHF 5'600.00 deklariert. Im Lohnausweis 2018 von D. wurde unter "Bemerkungen" als Arbeitsort R. und ab 1. Juni 2018 die Benützung des Geschäftsfahrzeugs angegeben.

4.2.2.

Das KStA JP forderte die Rekurrentin mit Schreiben vom 22. Januar 2020 auf, verschiedene Angaben und Unterlagen einzureichen. Daraus ergab sich, dass im Konto 2095 "KK D." ein PA "Geschäftsfahrzeug PW 1.6.-31.12.18" von CHF 5'600.00 verbucht wurde. Dieser wurde pauschal wie folgt ermittelt:

"Geschäftsfahrzeug PW Mercedes-Benz AMG GT R Speedshift DCT

Neupreis inkl. MWST	Fr. 211600.00
abzgl. Zahlung vom 3.5.18 von D.	<u>Fr. 111600.00</u>

Restbetrag zu Lasten A. GmbH	Fr. 100000.00
------------------------------	---------------

Privatanteil von Fr. 100'000.00, 0.8 % pro Monat =	Fr. 800.00
--	------------

01.06.-31.12.2018 / Monate à Fr. 377.00	Fr. 5600.00"
---	--------------

Der Erfolgsrechnung wurden weiter im Konto 6225 für "Versicherung Geschäftsfahrzeug PW" CHF 2'268.30, im Konto 6225 für "GA Autokosten PW" CHF 750.00 und im Konto 6285 für "Leasing Mercedes-Benz – PW" CHF 31'156.65 als Aufwand belastet.

4.2.3.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2020 liess die Rekurrentin erklären, dass die Treibstoffkosten für den AMG Mercedes von D. privat bezahlt würden, während die Versicherungsprämien für den privaten Audi A4 Avant im Gegenzug nicht an ihn weiterverrechnet würden. Geschäftszweck des

AMG Mercedes sei, das Fahrzeug zu Marketingzwecken einzusetzen. Ausgewählte Kunden würden zu Ausflügen und Events eingeladen, wobei die Kunden den AMG Mercedes testen dürften. "Die Bindung zwischen dem Geschäftsführer und den wirtschaftlich relevanten Kunden konnte diesbezüglich verstärkt und in Form von zusätzlichen Aufträgen (siehe Umsatzsteigerung) ausgebaut werden."

Das KStA JP qualifizierte die Benützung des AMG Mercedes dagegen als privat (Benützung für den Arbeitsweg und den privaten Gebrauch) und stellte der Rekurrentin eine Aufrechnung der Versicherungs- und Leasingaufwendungen abzüglich Privatanteil in Aussicht (Veranlagungsvorschlag vom 17. Februar 2020).

4.2.4.

Mit Schreiben vom 3. März 2020 nahm eine neue Vertreterin zum Veranlagungsvorschlag vom 17. Februar 2020 Stellung. Es wurde geltend gemacht, die Kundenakquise und Kundenbindung sei nur einer der Gründe für den Erwerb des AMG Mercedes gewesen. Die Umsatzsteigerung im Jahr 2018 auf CHF 1.5 Mio. und im Jahr 2019 auf CHF 1.89 Mio. bestätige aber den Erfolg dieser Massnahme. Demgegenüber zeige der Veranlagungsvorschlag des KStA JP, dass nicht alle Unternehmen gleich behandelt würden. "Der Betrag, welchen das Unternehmen zu tragen hat (100'000.- Franken) ist in einem angemessenen Rahmen und wäre zum Beispiel bei einer anderen Modellreihe mit dem Gesamtpreis von 100'000.- Franken nicht der Rede wert gewesen." Aufforderungsgemäss (Schreiben des KStA JP vom 24. April 2020) wurde die Bestätigungen von "Grosskunden" sowie ein Chat eingereicht, in welchen die Zusammenarbeit und der Marketingzweck des AMG Mercedes erläutert würden.

4.2.5.

Das KStA JP hielt mit Schreiben vom 28. Oktober 2020 daran fest, dass die Rekurrentin den Geschäftszweck des Sportwagens nicht habe nachweisen können. Es sei nicht belegt, "dass die Nutzung des Sportwagens zur Akquise und dahingehender Umsatzsteigerung geführt" habe. Mit der Veranlagung wurden dementsprechend CHF 27'824.00 zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet (Berechnung gemäss Schreiben vom 28. Oktober 2020):

"Leasing Sportwagen	CHF	31'156.65
+ Versicherung Sportwagen	CHF	2'268.30
- Privatanteil Sportwagen	CHF	-5'600
Aufrechnung Aufwand Sportwagen (gerundet)	CHF	27'824"

4.3.

Mit der Einsprache wurde von der Vertreterin geltend gemacht, der gekaufte AMG Mercedes sei im Umfang von CHF 111'600.00 privat und nur

im Umfang von CHF 100'000.00 mit einem von der Rekurrentin abgeschlossenen Leasing finanziert worden. Die Bilanzierung sei entsprechend dieser Aufteilung in der Buchhaltung der Rekurrentin und in der privaten Steuererklärung von D. erfolgt.

Entgegen der Auffassung des KStA JP seien die aufgerechneten Aufwendungen geschäftsmässig begründet. In der Erfolgsrechnung seien ausser dem Leasing- und Versicherungsaufwand für den AMG Mercedes nur eine Position "GA Autokosten PW" von CHF 750.00 sowie die "Miete eines Parkplatzes für PW" von CHF 261.00 und sonst keinerlei Aufwendungen für einen Geschäftspersonenwagen enthalten. Es seien weder Kilometerentschädigungen für geschäftliche Fahrten, noch Benzinkosten oder Reparaturkosten für einen Personenwagen verbucht worden.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien Aufwendungen für einen Personenwagen per se geschäftsmässig begründet. Der Sportwagen sei regelmässig für geschäftliche Fahrten eingesetzt worden. Die Rekurrentin verfüge über keinen anderen Personenwagen, so dass die Aufwendungen geschäftsmässig begründet seien.

Indem lediglich eine Kaufpreisfinanzierung von CHF 100'000.00 als geschäftlich verbucht worden sei, werde die in den meisten Kantonen geltende Praxis betreffend Luxusanteil berücksichtigt. Auch wenn im Kanton Aargau die Grenze für die Berechnung des Luxusanteils auf CHF 80'000.00 festgesetzt worden sei, seien die verbuchten Kosten nach Ausscheidung eines Privatanteils in vollem Umfang geschäftsmässig begründet. Denn der Jahresrechnung 2018 seien insbesondere keine Betriebskosten belastet worden. Diese seien von D. getragen worden, obwohl zu einem grossen Teil die mit dem AMG Mercedes und teilweise auch mit dem privaten Audi A4 im Jahr 2018 gefahrenen Kilometer geschäftlich gewesen seien. Der selbst als Lastwagenfahrer im Einsatz stehende D. habe Fahrten mit dem Personenwagen zwischen dem gewöhnlichen Arbeitsort und den verschiedenen Einsatzorten absolvieren müssen. Es gebe neben dem Lastwagenstandort in S. weitere Standorte in R., T. und U. Von diesen würden die Kundenstandorte angefahren. D. sei regelmässig an diesen Standorten mit dem Personenwagen vor Ort und müsse auch diverse Disponenten-Termine in R., V. und U. wahrnehmen. Als Lastwagenfahrer sei er für die I. AG mit Sitz in W. im Einsatz gewesen. Um an den Einsatzort zu gelangen sei er ebenfalls mit dem Personenwagen unterwegs gewesen. Zudem habe er Lastwagenfahrer bei Reparaturen in X. und B. abholen und zurückbringen müssen. Weder habe D. für geschäftliche Fahrten ein Fahrtenbuch geführt, noch liessen sich Einsatzorte und Kundentermine für das Jahr 2018 nachträglich eruieren. Im Jahr 2018 sei er approximativ 15'000 geschäftliche Kilometer gefahren.

Hinzu komme die Verwendung des AMG Mercedes zu Marketingzwecken. Kunden und potentielle Neukunden seien zu Probe- und Passfahrten eingeladen worden. Diese Marketinganstrengungen seien von einigen Kunden bestätigt worden. Diese Bemühungen hätten sich in einem gesteigerten Umsatz und Gewinn niedergeschlagen. Dementsprechend sei der gesamte verbuchte Aufwand als geschäftsmässig begründet zu anzuerkennen.

4.4.

Mit dem Einspracheentscheid wurde daran festgehalten, dass der AMG Mercedes nicht dem Geschäft diene. Ein Marketingzweck sei nicht erkennbar. Die dazu eingereichten Bestätigungen seien nachträglich erstellt worden und könnten darum nicht als Beleg für einen geschäftlichen Fahrzeug-einsatz gelten. Der Zusammenhang zwischen Umsatzsteigerung und Fahrzeug sei ebenfalls nicht nachgewiesen worden. Auch die behaupteten weiteren geschäftlichen Fahrten wie für Disponententermine, bei Lastwagen-reparaturen und das Auslesen der Fahrerkarten seien insbesondere auch mit der eingereichten Auflistung nicht belegt worden.

4.5.

Mit Rekurs wurden im Wesentlichen die Ausführungen in der Einsprache wiederholt. Insbesondere wurde erneut dargelegt, D. habe eine Aufstellung von im Jahr 2018 zu Geschäftszwecken gefahrenen 15'000 km erstellt. Die angefallenen Betriebskosten für die von D. geschäftlich gefahrenen Kilometer seien von ihm privat getragen worden. Diese nicht geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit geschäftlichen Fahrten überstiegen die geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit dem höheren Luxusanteil bei weitem.

Zu berücksichtigen sei auch der Marketingzweck des AMG Mercedes. Im Transportgeschäft hätten schöne und schnelle Autos eine starke Anziehungskraft. D. habe den AMG Mercedes an mehreren Anlässen mit Kunden und potentiellen Neukunden als Marketingtool eingesetzt. Die dazu eingereichten Bestätigungen von Kunden seien entgegen der Auffassung des KStA JP zum Beweis geeignet und zu berücksichtigen. 2018 hätten sieben solche Marketinganlässe stattgefunden. Die Leasingkosten hätten im Jahr 2018 nur rund 6 % des Fahrzeugaufwandes oder 2 % des Umsatzes ausgemacht, was aus unternehmerischer Sicht absolut vertretbar und angemessen sei. Der Erfolg des Marketings sei mit der Umsatzsteigerung in den Jahren 2017 und 2018 belegt. Auch die zusätzlichen Geschäftsfahrten seien glaubhaft, da die Kunden im Transportwesen geografisch verteilt seien. Als Arbeitsort sei im Lohnausweis R. angegeben worden, da die Lastwagenfahrten mehrheitlich ab R. erfolgt seien. Die Tätigkeit von D. als Geschäftsführer gehe aber weit über die einzelnen Einsätze als Lastwagenfahrer ab R. hinaus.

4.6.

Mit der Vernehmlassung hat das KStA JP am Einspracheentscheid festgehalten.

5.

Umstritten ist die geschäftsmässige Begründetheit der im Jahr 2018 verbuchten Leasing- und Versicherungskosten für den AMG Mercedes. Im gleichen Zusammenhang ist der verbuchte Privatanteil zu überprüfen. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

6.

6.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (§ 68 Abs. 1 lit. c StG) einerseits sowie andererseits allen vor Berechnung des Saldo der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG).

6.2.

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Ausgangspunkt der Veranlagung bildet dabei die von der steuerpflichtigen Person geführte Buchhaltung. Sie ist für die steuerpflichtige Person verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen kann. Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 2015 [2C_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10).

7.

7.1.

Die Beweislast für steuermindernde Tatsachen obliegt der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen).

7.2.

Das Bundesgericht hat im Urteil vom 1. Februar 2018 (2C_942/2017 = ASA 86 S. 18) zum Beweis geschäftsmässiger Aufwendungen das folgende ausgeführt:

"3.2 Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (Urteil 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1 mit Hinweisen). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 mit Hinweisen).

3.3 In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten es grundsätzlich an dieser liegt, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.3 mit Hinweisen). (...)"

7.3.

Will die Steuerbehörde einem verbuchten Aufwand die geschäftsmässige Begründetheit absprechen, muss sie dementsprechend darlegen, dass ein realer Aufwand, der durch die entsprechende Aufwandsbuchung abgebildet wird, auch nach Studium der Belege, auf welche die Buchhaltung aufbaut, nicht erkennbar ist (Beweislast auf Seiten der Steuerbehörde; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 58 DBG N 170). Dabei genügt es nicht, wenn die Steuerbehörde Umstände darlegt, die aus betriebswirtschaftlicher Perspektive allenfalls einen etwas geringeren Aufwand zu rechtfertigen vermöchten. Die Steuerbehörde kann sich nicht an die Stelle des Unternehmens setzen und die Opportunität unternehmerischer Entscheidungen in Zweifel ziehen. Gelingt der Steuerbehörde indessen der Nachweis von Tatsachen, welche überhaupt oder masslich den entsprechenden Aufwand als nicht nachvollziehbar bzw. inexistent erscheinen lassen, tritt ein Beweislastwechsel ein. Dann obliegt es der Gesellschaft, die natürliche Vermutung für den fehlenden Aufwandcharakter zu entkräften, indem sie Umstände benennt und nachweist, welche die entsprechende Aufwandsbuchung zu rechtfertigen vermögen.

8.

8.1.

8.1.1.

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 Bundesgerichtsurteil 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]).

8.1.2.

Bezüglich Privatanteil an den Autokosten ist bei juristischen Personen analog auf das Merkblatt N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der EStV abzustellen. Der Privatanteil kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden (Ziff. 5.; SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.54]).

8.1.3.

Das Merkblatt N1/2007 bestimmt zum Privatanteil an den Autokosten – sowohl bei den kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer – Folgendes (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."

In lit. b der Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 ist festgehalten, dass

"[d]ie hiernach angegebenen Pauschalbeträge [...] Durchschnittsansätze dar[stellen], von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

8.1.4.

Das (damalige) Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV. 2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass nach dem Merkblatt N1/2007 grundsätzlich die Pauschalmethode zur Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten Anwendung zu finden hat. 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 (analog Bundesgerichtsurteil vom 16. Februar 2010 bezüglich Wohnsitzverlegung [2C_625/2009]). 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 und der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 mit einer Quote festzusetzen ist. Behauptet hingegen der Steuerpflichtige, der gemäss der MWSt-Regelung bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

8.2.

8.2.1.

Gemäss den vorstehenden Erwägungen ist ein Abweichen von der MWSt-Methode grundsätzlich möglich. Das Merkblatt N1/2007 ist nicht absolut verbindlich.

8.2.2.

Das Bundesgericht hat sich im Entscheid vom 1. Mai 2015 (2C_697/2014 = StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 = StR 2015 S. 603) wie folgt zur Frage geäußert, ob bei Fahrzeugen der gehobenen Preisklasse bei der Anwendung der Mehrwertsteuermethode ein Luxusanteil auszuschneiden ist:

"3.3. Die Vorinstanz hat ausführlich begründet, weshalb die Praxis der kantonalen Steuerverwaltung, bei Fahrzeugen der gehobenen Preisklasse die zulässigen Abschreibungen auf Fr. 40'000.-- (also 40 % von Fr. 100'000) zu beschränken und damit einen sog. Luxusanteil auszuschneiden, nicht zu beanstanden ist [...]. Insbesondere hat sie mit Hinweis auf die Praxen anderer Kantone dargelegt, dass mit der Einführung des neuen Lohnausweises 2007 - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - die Möglichkeit der Ausscheidung eines Luxusanteils für Geschäftsfahrzeuge nicht abgeschafft worden ist.

Die Vorinstanz hat weiter festgestellt, dass im hier massgebenden Jahr 2010 der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, der alleiniger Gesellschafter mit sämtlichen Stammanteilen war, zwei Fahrzeuge der gehobenen Preisklasse als Geschäftsfahrzeug angeschafft hat. Da vor der Vorinstanz anerkannt war, dass nur eines der beiden Fahrzeuge als Geschäftsfahrzeug zuzulassen ist, geht es im Folgenden nur noch um die Höhe der zulässigen Abschreibung des einen Geschäftswagens. Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin keine Argumente vorbringt, die die geschäftsmässige Begründetheit eines Fahrzeuges mit einem Anschaffungswert über Fr. 100'000.-- belegen.

3.4. Was die Beschwerdeführerin dagegen ausführt, vermag nicht aufzuzeigen, inwiefern der angefochtene Entscheid bundesrechtswidrig sein soll.

3.4.1. So kann die Beschwerdeführerin vorab aus dem Merkblatt der ESTV "MWST-Info 08" nichts Entscheidendes zu ihren Gunsten ableiten, da es vorliegend nicht um die Mehrwertsteuer, sondern die direkte Bundessteuer geht.

3.4.2. Weiter kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie - unter Verweis auf diverse nicht näher belegte Telefonate mit kantonalen Steuerverwaltungen - behauptet, mit der Einführung des neuen Lohnausweises sei der Luxusanteil für Geschäftsautos "bei den übrigen kantonalen Steuerverwaltungen (d.h. ausser AR) " abgeschafft worden.

3.4.3. [Beweislast]

3.4.4. Aus den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumenten für zwei Fahrzeuge in der vorliegenden Preisklasse (Auto als wichtiger Image-träger, Sicherheit, grosse Distanzen) lässt sich auf jeden Fall keine geschäftsmässige Begründetheit im Sinne der oben dargelegten Praxis ableiten. Vielmehr trifft es zu, dass Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse, wozu auch Auslagen für standesgemässes Auftreten gehören, der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck fehlt, selbst wenn sie unter Umständen der Erwerbstätigkeit förderlich sind (REICH/ZÜGER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 27 N. 11).

3.4.5. Damit ist insgesamt der Schluss der Vorinstanz, wonach es zulässig ist, bei sog. Luxusfahrzeugen mangels geschäftsmässiger Begründetheit einen Luxusanteil auszuschneiden, ebenso wenig zu beanstanden wie die von der Steuerverwaltung gezogene Grenze von Fr. 100'000.--. "

8.3.

8.3.1.

Vorab ist festzustellen, dass der AMG Mercedes ausschliesslich von D. benutzt wurde. Bisher wurde weder vom KStA JP, noch von der Rekurrentin geltend gemacht, dass weitere Personen den AMG Mercedes als Geschäftsfahrzeug nutzten. Dementsprechend wurde nur im Kontokorrent von D. ein Privatanteil von CHF 5'600.00 verbucht.

8.3.2.

Fest steht auch, dass die Rekurrentin selbst von einer überwiegend privaten Nutzung des Fahrzeuges ausgegangen ist (Finanzierung durch D. mit der ersten Leasingrate von CHF 111'600.00 zuzüglich Betriebskosten gegenüber den laufenden Leasingraten von 24 [Laufzeit des Leasingvertrages] x CHF 4'450.95 = CHF 106'822.80 zuzüglich Versicherung von 2 x 2'268.30 = total CHF 111'359.40). Bei einer überwiegenden privaten Nutzung stellt sich generell die Frage, ob der Privatanteil mit der MWSt-Methode berechnet werden kann. Solches wurde jedenfalls vom KStA in den Unterlagen zur Aargauer Steuertagung 2021 ("Ihre Fragen – unsere Antworten" unter Verweis auf mehrwertsteuerliche Aspekte) verneint.

8.3.3.

Festzustellen ist sodann, dass bei einem überwiegenden Arbeitsort (Standort des von D. gefahrenen Lastwagens) in R. die Strecke ab dem Wohnort dorthin grundsätzlich als Arbeitsweg zu qualifizieren ist. Die entsprechenden Kosten sind in der privaten Steuererklärung von D. wohl als Gewinnungskosten abziehbar, die Fahrten jedoch grundsätzlich nicht als Geschäftsfahrten zu qualifizieren. Da die laufenden Betriebskosten nach den Angaben der Rekurrentin nicht von ihr, sondern von D. finanziert worden sein sollen, ist davon auszugehen, dass diese private Nutzung weit überwiegt. Das gilt auch dann, wenn berücksichtigt wird, dass D. zusätzlich über einen (privaten) Audi A4 Avant verfügte, der in einem gewissen, weder im Rekurs- noch Einspracheverfahren definierten Umfang, ebenfalls für Fahrten an den Standort des Lastwagens in R. verwendet wurde.

8.3.4.

Mit E-Mail vom 15. Mai 2023 wurden Service-Rechnungen der J. AG vom 14. Mai 2019 und vom 28. Mai 2020 eingereicht. Aus der Rechnung vom 14. Mai 2019 ergibt sich ein Kilometerstand von 7'912 km, aus derjenigen vom 28. Mai 2020 ein solcher von 14'723 km. Geht man davon aus, dass der AMG Mercedes bei Übergabe des Leasingfahrzeuges am 4. Mai 2018 einen Kilometerstand von 0 km (oder jedenfalls deutlich unter 100 km) hatte, erweisen sich die Aufstellungen (Einsprachebeilage 5 = Rekursbeilage 4) und Behauptungen (Einsprache, S. 6 oben; Rekurs, S. 8) der Rekurrentin, dass D. pro Jahr 15'000 km zu geschäftlichen Zwecken gefahren sei, als offensichtlich falsch. Die durchschnittliche Fahrleistung pro Jahr betrug bis zum 28. Mai 2020 etwa 7'100 km.

8.3.5.

Da sich bereits die Angaben der Rekurrentin zur jährlichen Fahrleistung des AMG Mercedes wie oben gezeigt (Erw. 8.3.4.) als offensichtlich falsch erweisen und nach dem Merkblatt N 1/2001 (Naturalbezüge von Selbstständigerwerbenden) der EStV sodann eine mittlere private Fahrleistung mit 8'500 km (hier im Sinne einer Vergleichsgrösse) angenommen wird, bleibt schlicht kein Platz mehr für eine irgendwie geartete geschäftliche Nutzung. Bereits das muss zur Abweisung des Rekurses führen.

8.4.

Untersucht werden dessen ungeachtet die Nutzung des AMG Mercedes als Werbetooll zu Gunsten der Rekurrentin und die geltend gemachten weiteren geschäftlichen Fahrten.

8.5.

8.5.1.

Die Rekurrentin hat im Einspracheverfahren und mit dem Rekurs verschiedene Unterlagen zur Verwendung des AMG Mercedes als Marketing-Tool einreichen lassen.

8.5.2.

Aufwendungen für direkte oder indirekte Werbemassnahmen mit oder ohne Aussenauftritt gelten als geschäftsmässig begründet. Neben unmittelbarer Kundenwerbung und dem allgemeinen Ziel der positiven Positionierung auf dem Markt gehört dazu auch das Networking. Zusätzlich muss der Aufwand jedoch auch in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zur Unternehmensgrösse mit dem Endzweck der Verkaufsförderung stehen. Fehlt es aber an diesem Zusammenhang stehen die privaten Interessen im Vordergrund, so dass von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand auszugehen ist (zur Beurteilung von Werbemassnahmen/Sponsoring: Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2016 [2C_795/2015 und 796/2015] = StR 2016 S. 631; VGE vom 18. November 1997 [BE.1995.000187/Art. 89]).

8.5.3.

Im Schreiben der K. AG vom 13. Mai 2020 betreffend "Nachweis der Entstehung der Geschäftsbeziehung zwischen der A. GmbH und der K. AG" wird ausgeführt, L., Geschäftsführer der K. AG, habe an einem Treffen für Auto- und Motorradliebhaber im Jahr 2012 Herrn M. getroffen. Dieser sei damals mit einem Mercedes Coupé unterwegs gewesen, welchen er dem Publikum vorgestellt habe. Im Gespräch hätten sie festgestellt, dass sie beide im Transportbereich tätig seien. "Anhand dieser persönlichen und sympathischen Kontaktaufnahme erteilte ich der A. GmbH nach diesem ersten Treffen einen ersten Auftrag." Mittlerweile sei die Rekurrentin die wichtigste Auftragsnehmerin der K. AG. Als Herr M. im Jahr 2019 den neuen AMG Mercedes bestellt habe, habe er das als gute Investition bezeichnet. Marketing und Prestige gehörten zum Metier.

Mit der Rekursbeilage 8 wurden im Zusammenhang mit der K. AG zwei "Marketingfahrten" mit dem AMG Mercedes geltend gemacht. Die Fahrt vom 19. Mai 2018 mit N., einem Vertragsfahrer der K. AG, fällt dabei zum Vornherein als Marketingmassnahme ausser Betracht. Es ist nicht einzusehen, wie ein anderer Vertragsfahrer – mithin ein Konkurrent der Rekurrentin – mit einer Autofahrt beworben werden könnte. Es ist von einer reinen Privatfahrt auszugehen. Zu Marketingzwecken geeignet könnten die einmaligen Passfahrten vom 14. Juli 2018 mit L. gewesen sein. Da L. in seiner Bestätigung aber davon ausgeht, dass der AMG Mercedes erst im Jahr 2019 zur Verfügung stand, steht ein geschäftlicher Zusammenhang im Jahr 2018 ausser Frage.

8.5.4.

Aus dem Chat mit O. vom 12. Dezember 2018 lässt sich nur allgemein schliessen, dass dieser und D. von sportlichen Fahrzeugen – Auto oder Motorrad – begeistert sind. Ein geschäftlicher Bezug ergibt sich daraus jedoch nicht.

Aus der Bestätigung von O. vom 12. Mai 2020 (Rekursbeilage 6) lässt sich ableiten, dass dieser im Jahr 2019 ebenfalls im Transportgewerbe tätig war. D. habe er erstmals bei I. in W. gesehen und nach etwa 10 Jahren wieder bei einem Sportwagen-Netzwerkanlass im August 2019 getroffen. D. habe O. damals eingeladen mit dem AMG Mercedes zu fahren. Beim anschliessenden Essen habe ein super Austausch stattgefunden. Im Jahr 2019 sei O. bei F. als Leiter Disposition und Mitglied der Geschäftsleitung tätig gewesen. Als er mit den bestehenden Subunternehmern in Verhandlungen getreten sei, habe er sich sofort an den grünen Mercedes erinnert und die Rekurrentin zur Offertstellung eingeladen. Mit der E-Mail vom 17. Mai 2020 bestätigt O., dass er schon mehrmals zu Motorsportanlässen eingeladen worden sei. Er finde die Marketingstrategie der Rekurrentin super. Er kenne keinen in der Transportbranche, "der nicht auf Hubraum und leistungsstarke Motoren steht". Seit dem 30. April 2020 arbeite er nicht mehr bei F. Die Tür bei F. sei jedoch nicht zu. O. gab die Empfehlung ab, D. solle seinen Nachfolger zu einer Fahrt mit dem AMG Mercedes einladen. Das werde die Beziehung und das Vertrauen festigen.

Primär ergibt sich wie bereits aus dem Chatverlauf vom 12. Dezember 2018 die Begeisterung von O. für sportliche Fahrzeuge. Wie in der E-Mail vom 17. Mai 2020 ausgeführt, nimmt O. jede Gelegenheit wahr, sich "motorsportlich" einladen zu lassen. Gleiches gilt für das Treffen vom August 2019, welches als Sportwagen-Netzwerkanlass – und damit als privater Anlass – beschrieben wird. Aus der Liste der Marketingfahrten 2018 (Rekursbeilage 8) ergibt sich keine Fahrt mit O. Eine über den Bereich privater Interessen hinausgehende (Auto-) Beziehung ist damit nicht belegt.

8.5.5.

Nichts Anderes ergibt sich aus der E-Mail von AB., Disponent bei der AG. Es ist kein Zusammenhang mit einem aufgrund von Autofahrten erteilten Auftrag ersichtlich geschweige denn nachgewiesen. Auf der von der Rekurrentin eingereichten Liste der Marketingfahrten 2018 fehlt ein Eintrag.

8.5.6.

Die weiteren in der Liste der Marketingfahrten (Rekursbeilage 8) erwähnten Fahrten sind ebensowenig geeignet, einen Marketingaufwand zu belegen. AC. ist als Leiter der AD. (Agenturleiter/ Verkaufsleiter bei den AD. in Y.; Internetauszüge vom 5. Mai 2023) nicht im Transportbereich tätig. Es ist darum nicht nachvollziehbar, inwiefern die Fahrt vom 3. und 4. August 2018 nach Z. geschäftsmässig begründet sein könnte. Das gleiche gilt für die Fahrt vom 28. September 2018 nach QQ. in Begleitung eines Aushilfsfahrers. Auch die Fahrten vom 12. Mai 2018 und 23. Juni 2018 "[i]n Begleitung AE. Dispo Leiter R." beinhalten keinen Nachweis einer aufzubauenden oder zu festigenden geschäftlichen Beziehung.

8.5.7.

Die von der Rekurrentin behaupteten Marketingbestrebungen mit dem AMG Mercedes sind nach dem Gesagten nicht nachgewiesen. Ebenso wenig lässt sich eine Umsatzsteigerung mit dem "Zur-Verfügung-stellen" von Fahrzeugen begründen, zumal sich aus der Bestätigung von L. vom 13. Mai 2020 (Rekursbeilage 5) ergibt, dass bereits im Jahr 2012 Fahrzeuge für die Kundenakquisition verwendet worden sein sollen ("Herr M. war zu diesem Zeitpunkt [2012] mit einem Mercedes Coupe unterwegs, dieses Fahrzeug stellte Herr M. dem Publikum vor."). Die Idee mit dem AMG Mercedes kann somit nicht neu und damit für eine Umsatzsteigerung nicht kausal gewesen sein. Hinzu kommt, dass die eingereichten Bestätigungen wohl bestehende Kundebeziehungen betreffen, was sich wiederum aus der Bestätigung von L. vom 13. Mai 2020 ergibt, wonach bereits nach dem ersten Treffen im Jahr 2012 ein erster Auftrag erteilt wurde. Die geschäftsmässige Begründetheit des verbuchten Aufwandes fehlt damit.

8.6.

8.6.1.

Weiter ist auf die weiteren "allgemeinen Geschäftsfahrten" (Rekursbeilage 4) einzugehen. Dazu ist vorab festzustellen, dass dafür – insbesondere auch mangels Fahrtenbuches – kein Nachweis vorliegt.

8.6.2.

Es ist auch nicht glaubhaft, dass für die Kontrolle der Lastwagen "div. Kleine Schäden Instandsetzung, def. Teile wie z.B. Lampen, Niveau Kontrolle, Reifen, Öl etc.)" sowie das Auslesen von Karten (LSVA, ARV und Fahrerkarte) spezielle Fahrten nach R. und T. notwendig gewesen sein sollen. Zu den Pflichten jeden Berufschauffeurs gehört zum einen ohne Zweifel die Kontrolle des Fahrzeuges vor jedem Fahrtantritt. Hinzu kommt zum anderen, dass sich insbesondere die behaupteten Fahrten nach R. ohnehin mit dem Arbeitsweg überschneiden haben.

8.6.3.

Nur in einem minimalsten Umfang (nach den Angaben in Liste der "Allgemeinen Geschäftsfahrten" 2018 könnte es sich dabei nur noch um die Fahrten vom 17. und 24. Februar 2018 sowie vom Mai 2018 mit insgesamt 166 km handeln) wären überhaupt Geschäftsfahrten – etwa das Abholen eines Chauffeurs in einer Autowerkstatt – denkbar. Solche sind jedoch unglaublich und schlussendlich unbewiesen. Auch insoweit fehlt die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Fahrzeugkosten.

8.7.

Im Ergebnis können – ungeachtet der falschen Angaben zu den gefahrenen Kilometern – keine Fahrzeugkosten für den AMG Mercedes als geschäftsmässig begründet zum Abzug zugelassen werden.

9.

Nach Ansicht des Spezialverwaltungsgerichts führt die Anwendung der MWSt-Methode nach dem Gesagten zu einem völlig unzutreffenden Ergebnis. Auch kann mangels aussagekräftigen Belegen – solche hat die Rekurrentin nicht eingereicht – auch nicht auf die proportionale Methode abgestellt werden. Vielmehr zeigt diese letztere gerade, dass für eine geschäftliche Nutzung gar kein Platz bleibt. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 765.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt S.

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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner