

3-RV.2022.159

P 219

Urteil vom 19. Dezember 2024

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiberin Schaffner
------------------	---

<u>Rekurrent 1</u>	B. _____
--------------------	-----------------

<u>Rekurrentin 2</u>	C. _____
----------------------	-----------------

beide vertreten durch Bischof & Partner AG, Täferstrasse 28,
5405 Baden

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 15. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. September 2021 wurden B._____ und C._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 551'000.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 3'213'00.00 veranlagt. Dabei wurden diverse Aufrechnungen bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von B._____ vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. September 2021 liessen B._____ und C._____ mit Schreiben vom 2. Oktober 2021 Einsprache erheben. Sie stellten dabei die Anträge, dass auf die Aufrechnung der Sofortabschreibung auf dem BMW 2 von CHF 58'700.00, auf die Aufrechnung des Buchgewinnes Überführung BMW 1 ins Privatvermögen von CHF 13'000.00 sowie auf die Aufrechnung im Konto 2005 "Abgrenzung noch nicht geleisteter Arbeiten" von CHF 135'000.00 zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 15. November 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 15. November 2022 (Zustellung am 17. November 2022) haben B._____ und C._____ mit Rekurs vom 15. Dezember 2022 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen den

"1. Antrag

1.1

Die Steuerveranlagung 2018 sei mit einem **steuerbaren Einkommen in der Höhe von CHF 334'300.00** vorzunehmen, indem folgende, ermessensweise Aufrechnungen zu streichen sind:

1.1a Aufrechnung in der Höhe von CHF 58'700.00 aufgrund eines Sofortabschreibers auf dem Geschäftsfahrzeug BMW 2

1.1.b Aufrechnung in der Höhe von CHF 13'000.00 aufgrund eines fiktiven Buchgewinnes aus der Überführung des bisherigen Geschäftsfahrzeuges BMW 1 ins Privatvermögen

1.1.c Aufrechnung in der Höhe von CHF 135'000.00 aufgrund einer Abgrenzung noch nicht geleisteter Arbeiten

1.2

Eventualiter sei bei 1.1.a der hälftige Abschreibungsbetrag in der Höhe von CHF 29'350.00 zu gewähren, unter Anwendung der ordentlichen degressiven Abschreibung von 40% des Anschaffungspreises.

1.3

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

B._____ und C._____ haben eine Replik erstatten lassen.

7.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

In der Steuerperiode 2018 war der Rekurrent als selbständig erwerbender Architekt tätig. Die Rekurrentin war beim Architekturbüro B._____ ihres Ehemannes angestellt.

2.2.

Für die Steuerperiode 2018 deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 362'184.00. Davon fielen CHF 167'614.00 auf die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten. Die Steuerkommission Q._____ nahm hierzu folgende Aufrechnungen vor:

Privatanteil Spesen	CHF	790.00
Sofortabschreiber BMW 2	CHF	58'700.00
Buchgewinn CHF 12'000 Überführung BMW 1 ins Privatvermögen inkl. Neutralisierung verbuchter Buchverlust	CHF	13'000.00
Privatanteil Telefon	CHF	1'000.00
Aufrechnung Baubewilligungsgebühr (Konto 6360)	CHF	300.00
Aufrechnung Zeitschriften (Konto 6503)	CHF	307.00
Aufrechnung freiw. Zuwendungen (Konto 6520)	CHF	340.00
Aufrechnung PA Neuanschaffung Microsoft Surface Pro (25 %)	CHF	570.00
- Korrektur Fahrzeugaufwand gegenüber verbuchten Aufwendungen/PA	CHF	-595.00
Bereits verbuchter Aufwand für AHV 2018	CHF	16'500.00
Konto 2005: übersetzte Rückstellung Vorauszahlung J._____	CHF	135'000.00
- Korrektur AHV-Beiträge 2018 gem. Aufrechnungen	CHF	-40'150.00
Total	CHF	185'762.00

Die Aufrechnungen von insgesamt CHF 185'762.00 führten zu veranlagten Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 353'376.00 und zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 551'047.00, gerundet CHF 551'000.00.

2.3.

Streitig sind im Rekursverfahren die Aufrechnungen der Sofortabschreibung auf dem BMW 2 (nachfolgend BMW 2) von CHF 58'700.00, die Aufrechnung des Buchgewinns aufgrund der Überführung des BMW 1

(nachfolgend BMW 1) ins Privatvermögen von CHF 13'000.00 und die Aufrechnung im Konto 2005 (Abgrenzung noch nicht geleisteter Arbeiten) von CHF 135'000.00. Darauf ist nachfolgend in der genannten Reihenfolge (Erw. 4. bis 6.) einzugehen.

Da es sich dabei jeweils um die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten handelt, rechtfertigt es sich, dieser Prüfung einen allgemeinen Teil mit den in diesem Zusammenhang massgebenden Rechtsgrundlagen voranzustellen (Erw. 3.).

3.

3.1.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei interessiert, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist. Entscheidend ist, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweis). Darauf, ob der selbständig Erwerbstätige auch ohne den entsprechenden Aufwand ausgekommen wäre oder ob auch zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können, kommt es nicht an (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 36 StG N 5).

3.2.

Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung hört die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines selbständig Erwerbenden dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Kosten zu privaten Zwecken (oder um die Beanspruchung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens zu privaten Zwecken), aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Tilgung von Schulden handelt (§ 41 StG; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.304], mit Hinweis; SGE vom 25. Oktober 2018 [3-RV.2018.24]; SGE vom 23. Juli 2015 [3-RV.2015.14]).

3.3.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt dem-

zufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28).

3.4.

Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Kann nicht der absolute Beweis erbracht werden, so liegt es im Ermessen der Steuerbehörde, den Abzug entsprechend den Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs (bzw. die Aufrechnung eines Privatanteils) ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung des Privatanteils im Ergebnis steuererhöhend auswirkt (SGE vom 21. November 2019 [3-RV.2018.168], Erw. 5.2.3.).

3.5.

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

4.

4.1.

Nachfolgend zu prüfen ist die Frage, ob die vorgenommene Sofortabschreibung auf dem neu erworbenen Fahrzeug BMW 2 geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt. Dazu ist zunächst zu untersuchen, ob das Fahrzeug zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen der Rekurrenten gehört, was auch für die übrigen von den Rekurrenten oder der Einzelunternehmung gehaltenen Fahrzeuge zu beantworten ist (Erw. 4.5. und 4.6.). Daraus folgen die allenfalls erforderlichen Anpassungen von Geschäfts- und Privatvermögen (Erw. 4.7.). Anschliessend ist zu prüfen, in welcher Höhe der Fahrzeugaufwand als geschäftsmässig begründeter Aufwand verbucht werden kann (Erw. 4.8.).

4.2.

Im Dezember 2018 wurde dem Rekurrenten durch die F._____ AG ein BMW 2 verkauft (Kaufpreis: CHF 78'995.00 inkl. MWSt; vgl. Rechnung der F._____ AG vom 14. Dezember 2018). Der Kaufpreis war per Einzahlung im Voraus fällig.

Der BMW 2 wurde in der Buchhaltung 2018 mit dem Kaufpreis (exkl. MWSt) von CHF 73'347.25 aktiviert. Per 31. Dezember 2018 wurde sodann eine Sofortabschreibung von CHF 58'700.00 (80 % des Buchwertes) vorgenommen. Der Buchwert per 31. Dezember 2018 betrug dementsprechend noch CHF 14'647.25.

4.3.

4.3.1.

Die Steuerkommission Q._____ ging im Veranlagungsverfahren davon aus, dass anhand der Servicerechnung pro 2019 von Ende November 2018 bis Ende Oktober 2019 rund 10'700 km mit dem neuen Fahrzeug zurückgelegt worden seien. Umgerechnet ergebe sich dadurch eine Gesamtfahrleistung von rund 11'700 km pro Jahr. Gemäss Gerichtspraxis werde bei normalem Gebrauch von einer jährlichen Fahrleistung von rund 8'500 km für private Fahrten ausgegangen. Auch aufgrund der Umsatzquelle des Geschäftsjahres 2018 lasse sich keine überwiegende geschäftliche Nutzung ableiten. Weiter fehle eine Auflistung geschäftlich bedingter Fahrten ab Anschaffung. Folglich werde festgestellt, dass der neu angeschaffte BMW 2 überwiegend privat genutzt werde und darum als Privatvermögen zu qualifizieren sei. Somit seien keine Abschreibungen möglich. Es erfolge eine Aufrechnung der geltend gemachten Sofortabschreibung von CHF 58'700.00. Für im Privateigentum befindliche Fahrzeuge mit Inverkehrsetzung im Jahre 2018 betrage der Steuerwert 70 % des Katalogpreises (CHF 115'000.00 x 70 % = CHF 80'500.00). Als geschäftsmässig begründete Kosten für die geschäftliche Verwendung des Privatfahrzeuges werde von 200 km x CHF 0.70 = CHF 140.00 ausgegangen.

4.3.2.

Im Einspracheentscheid vom 15. November 2022 hielt die Steuerkommission Q._____ fest, dass nicht in Frage gestellt werde, dass der im Jahr 2018 neu angeschaffte BMW 2 auch für den Geschäftsbetrieb verwendet worden sei. Fraglich sei jedoch, ob das neue Fahrzeug entsprechend der Präponderanzmethode vorwiegend, also zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt worden sei und steuerlich als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sei. Bereits im Veranlagungsverfahren sei die Gesamtfahrleistung des neuen Fahrzeuges überprüft worden. Im Auflageverfahren sei keine Aufstellung zu den effektiv geschäftlich und privat mit dem BMW 2 zurückgelegten Strecken eingereicht worden. Auch fehle ein Bordbuch, welches Aufschluss über die privat oder geschäftlich zurückgelegten Kilometer gebe.

Im Einspracheverfahren sei der Nachweis der Gesamtfahrleistung aller Fahrzeuge verlangt worden, welche den beiden Rekurrenten zur Verfügung standen. Die Gesamtfahrleistungen hätten anhand der eingereichten Angaben und Unterlagen wie folgt auf ein Jahr heruntergebrochen werden können: Mit dem Mercedes 3 seien rund 9'400 Kilometer pro Jahr (Dieses Fahrzeug werde unbestritten als Privatvermögen anerkannt), mit dem Mercedes 4 rund 2'000 Kilometer pro Jahr (Dieses Fahrzeug werde unbestritten als Privatvermögen anerkannt) und mit dem BMW 1 (verkauft am 2. September 2019) vom 22. Oktober 2018 bis zum 16. April 2019 rund 11'364 Kilometer zurückgelegt worden. Aufgrund der Spanienreise von Februar 2019 bis April 2019 könne keine adäquate Hochrechnung auf eine Jahresleistung vorgenommen werden, ohne das Bild zu verfälschen. Infolge Verkaufs des Fahrzeuges könne zudem die bisherige Kilometerleistung nicht nachgewiesen werden. Mit dem BMW 2 (Neukauf am 13. Dezember 2018) seien rund 11'700 Kilometer pro Jahr zurückgelegt worden. Aufgrund der bekannten Projektstandorte sowie der gemäss Gerichtspraxis zu berücksichtigenden privaten Fahrleistung, welche in aller Regel mit 5'000 (wenig), 8'500 (normal) oder 12'000 (viel) Kilometern berücksichtigt werde, könne keine Zuweisung an eine rein geschäftliche Nutzung vorgenommen werden. Bei einer Gesamtfahrleistung von rund 11'700 Kilometern pro Jahr und einer normalen privaten Nutzung von 8'500 Kilometern entfielen nur rund 3'200 Kilometer auf geschäftlich bedingte Fahrten. Diese wiederum würden 27 % der Gesamtfahrleistung ausmachen. Selbst wenn eine kleine private Nutzung von 5'000 Kilometern pro Jahr berücksichtigt würde, fehle es am Nachweis der tatsächlich geschäftlich bedingten Fahrten mit den beiden BMW. Die Projektstätigkeit für den Bau in der Nachbargemeinde T._____ dürfte zudem einen hohen Umfang von geschäftlichen Fahrten kaum begründen können. Der BMW 2 sei daher im Steuerjahr 2018 steuerlich als Privatvermögen zu qualifizieren.

4.4.

Die Rekurrenten machen mit Rekurs geltend, dass sie im Jahr 2018 den BMW 1 als bisheriges Geschäftsfahrzeug durch den BMW 2 ersetzt hätten. Nach der Anschaffung des Ersatzfahrzeuges sei per 31. Dezember 2018 eine Sofortabschreibung auf dem Fahrzeug in Höhe von CHF 58'700.00 erfolgt. Das alte Geschäftsfahrzeug sei von den Rekurrenten per 31. Dezember 2018 aus der Einzelfirma übernommen worden und ins Privatvermögen überführt worden. Höhe und Zulässigkeit der Einmalabschreibung seien gemäss Einspracheentscheid nicht per se angezweifelt worden, vielmehr sei im Einspracheentscheid zu Unrecht davon ausgegangen worden, dass das Geschäftsfahrzeug nicht mehr dauerhaft überwiegend der geschäftlichen Nutzung unterliege und steuerlich eine Privatentnahme vorliege.

Der Rekurrent habe ein gleichartiges Fahrzeug des gleichen Herstellers erworben. Beide Fahrzeuge verfügten zudem über einen Vierradantrieb. Als

Ersatzanschaffung diene das Fahrzeug wirtschaftlich und technisch dem gleichen Zweck wie das ersetzte Fahrzeug, insbesondere als Geschäftsfahrzeug und damit als Hilfsmittel zur Erzielung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit. In diesem Sinne handle es sich beim Ersatzfahrzeug um betriebsnotwendiges Anlagevermögen, wie es auf das frühere Geschäftsfahrzeug unbestrittenermassen zugetroffen habe. Die für Geschäftsvermögen kumulativ erforderlichen Merkmale seien erfüllt. Handle es sich auch nicht um eine Ersatzbeschaffung im Sinne von § 37 StG, so handle es sich doch um eine Ersatzbeschaffung im wirtschaftlichen Sinne. Beim vorliegenden Geschäftsfahrzeug handle es sich unzweifelhaft um einen gemischt genutzten Vermögensgegenstand, welcher unmittelbar geschäftlichen und privaten Zwecken diene. Gemäss etablierter Steuerpraxis werde dem Rekurrenten für die private Nutzung ein pauschaler Privatanteil in der Höhe von 9.6 % des Fahrzeugpreises in der Buchhaltung seiner Einzelfirma belastet.

Eine Privatentnahme bedinge eine eindeutige Willenserklärung des Rekurrenten bzw. eine buchhalterisch erkennbare Zweckänderung. Eine Entnahme ohne Willenserklärung sei für die Steuerbehörde lediglich möglich, wenn sich ein eindeutiger Schluss auf eine Privatentnahme ziehen lasse. Dies bedinge allerdings, dass eine spätere geschäftliche Nutzung des betreffenden Vermögensbestandteils bzw. die Rückkehr zur geschäftlichen Nutzung eindeutig ausgeschlossen sei. Eine Privatentnahme sei somit nicht leichtfertig anzunehmen. Im vorliegenden Fall habe der Rekurrent das Fahrzeug eindeutig in der Buchhaltung erfasst. Eine Willenserklärung zu einer Privatentnahme sei nicht vorhanden. Eine geschäftliche Nutzung über das Jahr 2018 hinaus sei gegeben. Der Rekurrent führe seine selbständige Erwerbstätigkeit bis heute weiter und verwende dazu auch ein Geschäftsfahrzeug.

Neben der fehlenden Willenserklärung des Rekurrenten würden auch die Berechnungen der mit dem BMW 2 zurückgelegten Kilometer keine überwiegende Privatnutzung ergeben. Im Einspracheentscheid werde für die unbestrittenermassen zum Privatvermögen gehörenden Fahrzeuge der Rekurrenten im Jahr 2018 folgende Kilometerleistung zugerechnet: Rund 9'400 Kilometer mit dem Mercedes 3, rund 2'000 Kilometer mit dem Mercedes 4, was insgesamt 11'400 Kilometer ergebe, die auf die Privatfahrzeuge entfielen. Folge man wiederum den Annahmen der Steuerkommission und berücksichtige für die Rekurrenten eine private Kilometerleistung von je rund 8'500 Kilometer pro Jahr, resultierten bei insgesamt privat gefahrenen rund 11'400 Kilometern und in Berücksichtigung, dass die Rekurrentin rund 8'500 Kilometer in den Privatfahrzeugen zurücklege, durch den Rekurrenten privat gefahrene rund 2'900 Kilometer pro Jahr. Subtrahiere man nun von den angenommenen 8'500 Kilometern Privatfahrten diese 2'900 Kilometer, so verblieben noch 5'600 privat gefahrene Kilometer, welche mit dem Geschäftsfahrzeug zurückgelegt worden seien. Bei

mit dem BMW 2 zurückgelegten rund 11'700 Kilometern, abzüglich der privat gefahrenen rund 5'600 Kilometern, ergäben sich rund 6'100 Kilometer, welche geschäftlich gefahren worden seien. Berücksichtige man alle Umstände des vorliegenden Sachverhaltes und ziehe die privaten Fahrzeuge konsequent in die Berechnung mit ein, so resultiere selbst mit den im Einspracheentscheid angenommenen Zahlen eine Privatnutzung von 48 % und eine geschäftliche Nutzung des BMW 2 von 52 %. Eine überwiegende private Nutzung liege somit selbst unter den Annahmen der Steuerkommission nicht vor. In der Berechnung fehle gänzlich das ursprüngliche Geschäftsfahrzeug, welches vom Rekurrenten aus der Einzelfirma entnommen worden sei und mit welchem allein innerhalb von weniger als sechs Monaten rund 11'350 Kilometer privat zurückgelegt worden seien. Zumindest müsste ein Teil dieser Kilometer anteilmässig für das Jahr 2018 noch berücksichtigt werden. Gemäss Einspracheentscheid verfälsche die Spanienreise der Rekurrenten mit dem aus dem Geschäftsvermögen entnommenen BMW 1 im Jahr 2019 das Bild. Dazu sei festzuhalten, dass das Gegenteil zutreffe und sich das Bild durch diesen Umstand vervollständige. Der Umstand, dass die Rekurrenten den BMW 1 für die Privatreise verwendet hätten, währenddessen parallel ein neues Fahrzeug in der Garage stehe, zeige, dass es den Rekurrenten sehr bewusst gewesen sei, dass es sich beim neuen BMW 2 um ein Geschäftsfahrzeug handle, welches zwar gegen Belastung des entsprechenden Privatanteils für kürzere Fahrten privat verwendet werden könne. Für längere Fahrten sei allerdings ein privates Fahrzeug zu verwenden. Die Trennung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen finde somit nicht nur buchmässig statt, sondern werde im Alltag tatsächlich aktiv gelebt.

Weiter sei zu berücksichtigen, dass der Rekurrent für seine selbständige Tätigkeit über separate Büroflächen an seinem Wohnsitz verfüge und somit das Fahrzeug nicht für die Fahrt an den Arbeitsort verwende. Deshalb erscheine es realistischer zu sein, höchstens mit 5'000 privaten Kilometern zu kalkulieren. Auch bei der Rekurrentin übertreffe die Annahme von 8'500 Kilometern für Privatfahrten pro Jahr die tatsächlich gefahrenen Kilometer weit. Sie betreibe eine Gesundheitspraxis, welche sich ebenfalls (in separaten Räumlichkeiten) im gleichen Gebäude am Wohnsitz der Rekurrenten befinde. Auch dort entfalle somit der Arbeitsweg als private Fahrt. Da bereits unter den Annahmen der Steuerkommission keine überwiegende Privatnutzung resultiere, sei der BMW 2 somit als Geschäftsvermögen zu qualifizieren und die Abschreibung steuerlich zum Abzug zuzulassen.

4.5.

4.5.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend ("Präponderanzmethode") der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Be-

schaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden oder wie Liegenschaften Alternativgüter darstellen, die sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn ein Vermögenswert ganz oder vorwiegend tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa; Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2017 [2C_1037/2016] E. 4.2).

4.5.2.

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

4.6.

4.6.1.

Gemäss den Akten und der Auskunft des Strassenverkehrsamts Aargau standen den Rekurrenten im Jahr 2018 ein BMW 1, ein BMW 2, der im Dezember 2018 neu gekauft wurde, ein Mercedes 3 und ein Mercedes 4 zur Verfügung. Der BMW 1 sowie der BMW 2 waren mit einer Wechselnummer eingelöst. Sämtliche Fahrzeuge lauten auf den Namen des Rekurrenten. Die beiden Mercedes befanden sich unbestrittenermassen im Privatvermögen der Rekurrenten.

4.6.2.

Zum BMW 1 und zum BMW 2 legen die Rekurrenten kein Fahrtenbuch vor. Den Akten lässt sich entnehmen, dass seit dem Erwerb des BMW 1 am 31. März 2012 bis zum 22. Oktober 2018 (Rechnung ccc vom 24. Oktober 2018 der F._____ AG, Stand: 99'912 km) in 2397 Tagen 99'911 km zurückgelegt wurden. Umgerechnet auf 365 Tage ist von einer jährlichen Fahrleistung von 15'214 km auszugehen. Darin nicht berücksichtigt ist die Spanienreise der Rekurrenten, welche von den Rekurrenten im Jahr 2019 während den Monaten Februar bis April mit dem BMW 1 durchgeführt wurde. Zu diesem Zeitpunkt befand sich das Fahrzeug bereits im Privatvermögen der Rekurrenten.

Mit dem BMW 2 wurden seit dem Erwerb am 14. Dezember 2018 bis zum 22. Oktober 2019 (Rechnung ddd vom 22. Oktober 2019 der F._____ AG: Stand: 10'747 km) in 314 Tagen 10'747 km zurückgelegt. Hochgerechnet auf 365 Tage ergibt dies eine jährliche Fahrleistung von 12'493 km. Die Kilometerleistung mit dem BMW 2 hat gegenüber derjenigen mit dem

BMW 1 zwar abgenommen, bleibt jedoch in Berücksichtigung von üblichen Schwankungen etwa im gleichen Rahmen.

4.6.3.

Gemäss Aufzeichnungen aus dem Serviceheft des Mercedes 3 wurden zwischen dem 4. Mai 2018 (Stand: 127'960 km) und dem 1. November 2019 (Stand: 143'224 km) in 547 Tagen 15'264 km zurückgelegt. Umgerechnet auf 365 Tage ergibt dies eine jährliche Fahrleistung von rund 10'185 km.

Mit dem Mercedes 4 wurden vom 24. April 2018 (Rechnung eee vom 27. April 2018 der G._____ AG, Stand: 71'296 km) bis zum 1. April 2021 (Rechnung fff vom 8. April 2021 der G._____ AG, Stand: 77'544 km) in 1'074 Tagen 6'248 km zurückgelegt. Umgerechnet auf 365 Tage ergibt dies eine jährliche Fahrleistung von rund 2'123 km.

Folglich wurden mit den beiden privat gehaltenen Fahrzeugen bereits eine durchschnittliche jährliche private Fahrleistung von rund 12'308 km erreicht.

4.6.4.

Als private Fahrleistung der Steuerpflichtigen (ohne Arbeitsweg) sind ordentlicherweise 5'000 – 12'000 Kilometer anzunehmen. Bei Vorliegen besonderer Verhältnisse kann aber auch eine private Fahrleistung von weniger als 5'000 oder mehr als 12'000 Kilometern in Betracht kommen. Eine erhebliche bis hohe private Fahrleistung ist insbesondere anzunehmen, wenn mehrere Familienmitglieder einen Führerausweis besitzen und mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen (zum Ganzen: VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008.304], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]; RGE vom 25. März 2010 [3-RV.2009.121], bestätigt durch VGE vom 30. September 2010 [WBE.2010.135]).

4.6.5.

Da die Rekurrentin ihre Praxis zu Hause betrieb und hierfür kaum berufliche Fahrten generierte, und weiter davon auszugehen ist, dass sie für die wenigen geschäftlichen Fahrten wohl hauptsächlich den privaten Mercedes 3 nutzte, spricht dafür, die private Fahrleistung des Rekurrenten mit dem BMW einer eigenständigen Betrachtung zu unterziehen.

4.6.6.

Fahrten für den Arbeitsweg wurden in der Steuererklärung 2018 zu Recht keine geltend gemacht und sind aufgrund des Umstands, dass auch der Rekurrent über Räumlichkeiten für seine berufliche Tätigkeit im eigenen Haus verfügte, auch nicht zu berücksichtigen. Aufgrund der zwei Privatfahrzeuge ist für den Rekurrenten eine private Fahrleistung von 5'000 km für das Geschäftsfahrzeug zu berücksichtigen.

Mit dem BMW 1 wurde eine jährliche Fahrleistung von durchschnittlich 15'214 km festgestellt (Erw. 4.6.2.). Mit dem BMW 2 wurde noch eine jährliche Fahrleistung von 12'493 km erreicht (Erw. 4.6.2.). Zieht man davon die private Fahrleistung von 5'000 km ab, so ergibt sich immer noch ein Rest von 7'493 km bis 10'214 km für geschäftliche Fahrten.

4.6.7.

Selbst wenn die private Fahrleistung der Rekurrentin in einer Gesamtbeurteilung mit zu berücksichtigen wäre, so wäre aufgrund des Umstands, dass den Rekurrenten pro 2018 mindestens jeweils drei Fahrzeuge zur Verfügung standen, von einer hohen privaten Fahrleistung von insgesamt 12'000 Kilometern bezogen auf alle Fahrzeuge auszugehen. Wie bereits unter 4.6.3. festgehalten, wurde mit den beiden sich im Privatvermögen der Rekurrenten befindlichen Fahrzeugen bereits eine durchschnittliche jährliche private Fahrleistung von rund 12'308 km erreicht, womit auch deshalb von einer Anrechnung einer privaten Fahrleistung beim Geschäftsfahrzeug abzusehen wäre.

4.6.8.

So oder so ist davon auszugehen, dass der BMW 2 gleich wie der BMW 1 nach der Präponderanzmethode vorwiegend, also zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt wurde und daher steuerlich als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist.

4.6.9.

Zusammenfassend gehörte per Ende 2018 der BMW 2 zum Geschäftsvermögen der Rekurrenten. Die übrigen Fahrzeuge gehörten zu ihrem Privatvermögen. Nachfolgend sind die mit dieser Vermögensqualifikation verbundenen Auswirkungen zu prüfen.

4.7.

4.7.1.

Zum abziehbaren Fahrzeugaufwand machen die Rekurrenten im Wesentlichen geltend, die Sofortabschreibung von CHF 58'700.00 auf den BMW 2 sei korrekt vorgenommen worden, weshalb die Aufrechnung durch die Steuerkommission Q. _____ zu Unrecht erfolgt sei. Die vom Gesetzgeber geforderten buchhalterischen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Sofortabschreibung seien vorliegend erfüllt gewesen. Das Fahrzeug sei auf einem separaten Konto verbucht und Anlage- und Endwert seien einzeln ausgewiesen worden. Für die private Nutzung des BMW 1 (als Vorgänger des BMW 2) sei im Geschäftsjahr 2018 ein Privatanteil von CHF 9'224.90 abgerechnet worden. Dies entspreche der pauschalen Ermittlung des Privatanteils von 9,6 % des Kaufpreises (pro Jahr) gemäss Merkblatt N1/2007 (der Eidgenössischen Steuerverwaltung).

4.7.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat die Sofortabschreibung aufgrund der Zuordnung des BMW 2 zum Privatvermögen nicht zum Abzug zugelassen. Stattdessen hat sie im Veranlagungsverfahren geschäftsmässig begründete Kosten für die geschäftliche Verwendung des Privatfahrzeugs von CHF 140.00 (200 km x CHF 0.70) berücksichtigt.

4.8.

4.8.1.

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

4.8.2.

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

4.8.3.

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

"5. Privatanteil an den Autokosten

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

a) Effektive Ermittlung

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

b) Pauschale Ermittlung

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

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

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

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

4.8.4.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2018 des Kantons Aargau enthält in Anhang IX eine Tabelle zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten. Gemäss dieser Tabelle wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgrund des Katalogpreises, der gesamten Fahrleistung im Jahr und einer anteiligen privaten Fahrleistung festgelegt.

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

4.8.5.

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

Auch wenn - wie bei jeder Pauschalierung - damit gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert in einer Vielzahl von Fällen ein ange-

messen Resultat. Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat ist, abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches (effektive Methode), bloss in Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung).

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

4.8.6.

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalmethode grundsätzlich gemäss dem Ansatz von 0,8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat bzw. 9,6 % pro Jahr zu berechnen, von dem in zu begründenden Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Wenn davon abgewichen wird, ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Beides gilt jedoch nur für jene Fälle, in denen eine pauschale Ermittlung des Privatanteils erforderlich ist, weil die effektive Aufteilung der geschäftlich und privat verursachten Fahrzeugkosten aufgrund eines fehlenden Bordbuches nicht möglich ist.

4.8.7.

Die Rekurrenten haben in ihrer Buchhaltung alle Fahrzeuge der Marke BMW als Geschäftsfahrzeuge behandelt und den Fahrzeugaufwand entsprechend verbucht. Die Steuerkommission Q._____ hat den Fahrzeugaufwand im Umfang von CHF 810.00 als geschäftsmässig begründeten Aufwand akzeptiert. Dieser setzt sich zusammen aus den folgenden Geschäftsunkosten für den BMW 1:

Fahrzeug Rep., Service (Kto. 6200)	CHF	4'631.60
Abzgl. Bussen (= Privat)	CHF	-280.00
Fahrzeug Benzin (Kto. 6210)	CHF	1'453.70
Fahrzeugversicherung/-steuern (Kto. 6220)	CHF	2'694.60
Zwischentotal	CHF	8'499.90
Abzgl. Privatanteil pro rata	CHF	-7'830.00
Total anrechenbare Fahrzeugkosten	CHF	669.90

Zu diesen Fahrzeugkosten von rund CHF 670.00 wurden CHF 140.00 für die geschätzte geschäftliche Nutzung des BMW 2 im Umfang von 200 km

à CHF 0.70 addiert. Da im Konto Fahrzeugaufwand bereits CHF 215.00 verbucht waren, nahm die Vorinstanz in der Veranlagung 2018 eine Korrektur von minus CHF 595.00 für zusätzlichen Aufwand Fahrzeugkosten vor.

4.8.8.

Was die Abschreibungen betrifft, so wurde die Sofortabschreibung von CHF 58'700.00 auf dem BMW 2 (Kaufpreis CHF 73'347.28 gemäss Rechnung ggg der F._____ AG vom 14. Dezember 2018) im Umfang von 80,03 % des Anlagewertes (und somit nur unwesentlich über dem gesetzlichen Regelsatz) vorgenommen. Ebenso wurde der BMW 2 auf dem separaten Konto unter Angabe des Anlage- und des Endwertes verbucht. Die gesetzlichen Voraussetzungen (§ 20 StGV) der Sofortabschreibung sind erfüllt. Die Sofortabschreibung von CHF 58'700.00 ist zu gewähren.

Hingegen sind die gewährten CHF 140.00 für die geschätzte private Nutzung des BMW 2 aufzurechnen. Zusätzlich ist pro rata auch ein Privatanteil am BMW 2 aufzurechnen. Der Kaufpreis exkl. MWSt betrug CHF 73'347.25. In Anwendung der Pauschalmethode von 0,8 % pro Monat und unter Berücksichtigung, dass der BMW 2 am 14. Dezember 2018 gekauft wurde, ist pro rata ein Privatanteil von CHF 294.00 ($\text{CHF } 73'347.25 / 100 \times 0.8 / 2$) aufzurechnen.

4.9.

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Veranlagung sinkt im Ergebnis um CHF 58'266.00 ($-\text{CHF } 58'700.00 + \text{CHF } 140.00 + \text{CHF } 294.00$). Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

4.10.

Weil die Qualifikation des BMW 2 als Privatfahrzeug im Veranlagungsverfahren dazu geführt hatte, dass das Geschäftsvermögen um CHF 14'647.00 (Buchwert des BMW 2) reduziert, das Privatvermögen jedoch um CHF 80'500.00 (von der Steuerkommission Q._____ berechneter Vermögenssteuerwert des BMW 2 per Ende 2018) erhöht wurde, sind diese Operationen rückgängig zu machen.

Insgesamt sinkt das steuerbare Vermögen der Rekurrenten gemäss definitiver Veranlagung 2018 um CHF 65'853.00 ($\text{CHF } 14'647.00 ./\text{CHF } 80'500.00$).

5.

5.1.

Der BMW 1 hatte per 1. Januar 2018 einen Buchwert von CHF 22'000.00. Per 31. Dezember 2018 hat der Rekurrent das Fahrzeug mit einem Wert von CHF 21'000.00 ins Privatvermögen überführt. Dieser Wert basiert auf der Eintauschofferte der F._____ AG vom 27. November 2018.

Die Steuerkommission Q._____ ist der Ansicht, dass der Eintauschwert, wie er durch die Autowerkstatt berechnet worden sei, keinen Verkehrswert darstellen könne, da es dem Autohändler um einen Wiederverkaufswert gehe. Eine Weitergabe des Verkehrswerts an den Kunden mache betriebswirtschaftlich keinen Sinn. Mangels Eurotaxbewertung sei durch die Steuerbehörde ein ebenfalls sechsjähriger BMW 1 mit einem vergleichbaren Kilometerstand auf der gängigen Internetplattform auto-scout24.ch gesucht worden. Aufgrund der Suchergebnisse sei ein Verkehrswert von rund CHF 34'000.00 festgelegt worden. Die Differenz zwischen dem errechneten Verkehrswert von CHF 34'000.00 und dem eröffneten Buchwert von CHF 22'000.00 stelle vollumfänglich steuerbares Einkommen dar.

Der Rekurrent entgegnet, beim Eintauschwert der F._____ AG handle es sich um ein konkretes Angebot. Beim Eurotax-Wert handle es sich dagegen um eine Schätzung. Die F._____ AG hätte sich beim Akzept des Rekurrenten zum Kauf verpflichtet. Die Eurotax stelle ein Tool zur Bewertung von Fahrzeugen bereit, kaufe selber aber keine Fahrzeuge. Es sei deshalb nicht ersichtlich, weshalb im vorliegenden Fall eine Schätzung des Restwertes eine höhere Beweiskraft haben sollte als das konkrete Angebot einer offiziellen BMW-Markenvertretung.

5.2.

Privatentnahmen, also Überführungen vom Geschäfts- in das Privatvermögen, sind zum Verkehrswert abzurechnen (§ 7 Abs. 4 StGV). Somit ist der Verkehrswert des BMW 1 im Zeitpunkt der Entnahme durch den Rekurrenten festzustellen.

5.3.

5.3.1.

Aus der Erwägung 4.6.2. geht hervor, dass der BMW 1 am 24. Oktober 2018 einen Kilometerstand von 99'912 km aufwies. Weiter geht aus der Rechnung vom 24. Oktober 2018 der F._____ AG hervor, dass es sich um das Modell BMW 1 handelt, mit Erstzulassung am 23. März 2012.

5.3.2.

Die Vorinstanz legte den Akten einen Suchverlauf bei AutoScout24 vom 4. Mai 2021 bei. Dabei wurde nach den Stichworten BMW 1 und 2015 gesucht. Diese Suche ergab Preise zwischen CHF 25'900.00 und CHF 42'500.00. Dabei wurde jedoch nach dem falschen Jahrgang gesucht, da das Fahrzeug des Rekurrenten im März 2012 erstmals in Verkehr gesetzt wurde und nicht erst im Jahr 2015. Zudem wurde auch nicht nach der Aufbauart Kombi gesucht. Diese Suchergebnisse sind folglich nicht verwertbar.

5.3.3.

Mit Rekurs vom 15. Dezember 2022 reichte der Rekurrent ebenfalls einen Suchverlauf bei AutoScout24 ein. Dabei wurde nach den Stichworten BMW 1, 2012 und 100'000 km gesucht. Diese Suche ergab zwei Treffer mit einem Preis von CHF 24'890.00 und einem Preis von CHF 25'400.00. Dabei stimmen sowohl Aufbauart, sowie das Alter und der Kilometerstand mit dem Fahrzeug des Rekurrenten überein, weshalb auf diese Suche abzustellen ist.

5.3.4.

Die Privatentnahme für CHF 21'000.00 liegt vorliegend nur geringfügig unter den via AutoScout24 ermittelten Werten. In Anbetracht dessen, dass bei einem Verkaufspreis nebst der damit verbundenen Arbeit auch noch eine gewisse Marge einberechnet wird, ist der verbuchte Wert nicht zu beanstanden. Somit bleibt kein Raum für eine Aufrechnung. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

5.4.

Die Aufrechnung von CHF 13'000.00 für die Überführung des BMW 1 ins Privatvermögen inkl. der Neutralisierung des verbuchten Buchverlusts ist folglich zu streichen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Veranlagung sinkt um CHF 13'000.00.

6.

6.1.

Die Rekurrenten beantragen weiter, es sei die Aufrechnung in der Höhe von CHF 135'000.00 aufgrund einer Abgrenzung noch nicht geleisteter Arbeiten zu streichen.

6.2.

Die Vorinstanz hielt an der Aufrechnung fest mit der Begründung die Steuererklärung 2018 sei am 18. Dezember 2019 erstellt worden. Es sei davon auszugehen, dass die Bilanz der Einzelfirma per Stichtag 31. Dezember 2019 im gleichen Zeitraum erstellt worden sei, da auch der Lohnausweis 2018 der Rekurrentin erst per 22. November 2019 erstellt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe die effektive Rechnung der J._____ AG in der Höhe von CHF 15'000.00, datiert vom 2. Mai 2019, bereits vorgelegen. Eine Schätzung der im Jahr 2019 auf die Einzelfirma zukommenden Kosten sei somit nicht notwendig gewesen. Die Rückstellung im Geschäftsabschluss 2018 an sich werde anerkannt, jedoch sei die Höhe der Rückstellung durch die Steuerbehörde anzupassen, da die Abgrenzung offensichtlich zu hoch ausgefallen sei.

6.3.

Die Rekurrenten machen geltend, es sei mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2018 nebst dem Grundstück durch die Erbengemeinschaft A._____ auch ein

bewilligtes Bauprojekt veräussert worden, welches durch den Rekurrenten im Rahmen seiner Tätigkeit als selbständiger Architekt und auf Rechnung seiner Einzelfirma erstellt worden sei. Im genannten Kaufvertrag seien die beiden Vorgänge voneinander getrennt worden. Der Kaufpreis für das Bauprojekt sei anschliessend in der Buchhaltung der Einzelfirma erfasst worden. Nach Abschluss des Kaufvertrages hätten jedoch noch Arbeiten am Bauprojekt geleistet werden müssen. Diese seien teilweise in Zusammenarbeit mit einem Drittunternehmen erfolgt, welches der Rekurrent dafür habe entschädigen müssen. Diese Leistungen seien im Jahr 2019 erbracht worden und durch das erhaltene Pauschalhonorar abgegolten gewesen, so dass sie nicht mehr zusätzlich verrechnet werden konnten. Es hätten für die Arbeiten im Jahr 2019 auch keine weiteren Zahlungen durch den Projektkäufer stattgefunden. Die Abgrenzung sei erfolgt, da die Leistungserbringung des Rekurrenten im Geschäftsjahr 2018 nicht abgeschlossen gewesen sei und er somit eine Leistungspflicht ins Jahr 2019 übernommen habe.

Wie dies auch in den früheren Jahren der Fall gewesen sei, sei konsequenterweise auch bei der Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses 2018 eine entsprechende zeitliche Abgrenzung gemacht worden. Zur Bestimmung der Höhe der Abgrenzung sei dabei auf den Leistungskatalog des Architekten gemäss SIA-Norm 102 abgestellt worden. Das von der unabhängigen Drittpartei I. _____ AG bezahlte Gesamthonorar in der Höhe von CHF 1'200'000.00 habe die Leistungen des Architekturbüros B. _____ für die Phasen 1 (Strategische Planung), 2 (Vorstudien) bis und mit 3 (Projektierung) der SIA-Leistungstabelle, insgesamt 32,5 % eines gesamten Architekturauftrages (Vorprojekt: 9 %, Bauprojekt: 21 %, Bewilligungsverfahren: 2,5 %) umfasst.

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sei geschätzt worden, dass per Stichtag 31. Dezember 2018 rund vier bis fünf Prozent der Teilleistungsprozente gemäss SIA-Norm 102 noch nicht erbracht worden seien und somit im Jahr 2019 zu erbringen wären. Der Abgrenzung liege folgende Berechnung zu Grunde: $\text{CHF } 1'200'000.00 \times 4 \% / 32,5 \% = \text{CHF } 150'000.00$. Diese noch zu erbringende Teilleistung sei bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf dem Konto Vorauszahlungen passiviert worden.

Die Berücksichtigung der im Jahr 2019 entstandenen Kosten für die Aufwände des Drittunternehmens J. _____ AG in der Höhe von CHF 15'000.00 im Einspracheentscheid seien korrekt, würden jedoch nicht den ganzen Sachverhalt abbilden. Dies entspreche nur einem geringen Teil der noch zu erbringenden Leistungen pro 2019. Die zusätzlichen Arbeiten seien überwiegend durch den Rekurrenten erbracht worden. Da die Fertigstellung des Bauprojektes im Geschäftsjahr 2019 erfolgt und die Leistungsverpflichtung damit erfüllt gewesen sei, sei die Abgrenzung in der Buchhaltung pro 2019 aufgelöst und dem Ertrag gutgeschrieben worden.

6.4.

6.4.1.

Vorab ist festzuhalten, dass die Steuerbehörde berechtigt und verpflichtet ist, 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).

6.4.2.

Der Steuerkommission Q._____ stand es somit frei, die Höhe der zeitlichen Abgrenzungen für das Steuerjahr 2018 zu überprüfen, auch wenn in den Vorjahren jeweils keine Aufrechnungen im Konto 2005 Vorauszahlungen für die Abgrenzung noch nicht geleisteter Arbeiten gemacht wurden.

6.5.

6.5.1.

Da sich die geltend gemachte Abgrenzung steuermindernd auswirkt, sind vorliegend die vertretenen Rekurrenten beweisbelastet (siehe Erw. 3.3.).

6.5.2.

Dem beurkundeten Kaufvertrag vom tt.mm. 2018 lässt sich entnehmen, dass sich die Käuferin der LIG T._____ /aaa und bbb weiter verpflichtete das Bauprojekt mit rechtskräftiger Baubewilligung für die Erstellung von Terrassenhäusern auf LIG T._____ /aaa zu kaufen. Weiter wurde festgehalten, dass die Projektverfasserin, die Einzelfirma Architekturbüro B._____ und deren Inhaber, der Rekurrent, zuhanden der Parteien und dem Grundbuchamt bescheinigen, dass sie keinerlei weitere Aufgaben und Aufträge (Projektänderungen, Bauführungen und Generalunternehmerverträge) im Zusammenhang mit der Überbauung der Kaufobjekte abgeschlossen haben und auch keine weiteren übernehmen werden.

6.5.3.

Die Rekurrenten geben an, dass im Zeitraum Oktober bis November 2019 eine Projektänderung bezüglich Parzelle Nr. aaa erfolgt sei und auch Fremdleistungen (J._____ AG) hierfür eingekauft worden seien, ohne jedoch eine genaue Bezifferung des Aufwands hinsichtlich dieser

Projektänderung anzugeben, obwohl sie von der Vorinstanz mit Schreiben vom 17. März 2020 und somit nach erfolgter Fertigstellung dieses Projektes gemäss eigenen Angaben hierzu aufgefordert wurden.

Hinweise hierfür, dass der Kaufpreis pauschal vereinbart gewesen sei und dieser auch künftige Arbeiten des Rekurrenten beinhaltet, lassen sich dem oben zitierten Kaufvertrag nicht entnehmen. Hingegen lässt sich dem Kaufvertrag vom tt.mm. 2018 vielmehr entnehmen, dass das Architekturbüro B._____ des Rekurrenten keine weiteren Aufgaben (wie z.B. Projektänderungen) im Zusammenhang mit der Überbauung übernehmen werde. Folglich bestand kein Raum für eine Abgrenzung zeitlich noch zu leistender Arbeiten bezüglich des Bauprojektes LIG /aaa T._____.

Wenn der Rekurrent nun doch geltend macht, auch im Folgejahr 2019 für das Bauprojekt und die Projektänderung tätig gewesen zu sein, so lässt sich dem Vertrag kein Ausschluss eines Entschädigungsanspruchs entnehmen, insbesondere da vertraglich die Übernahme weiterer Aufgaben vor allem auch in Hinblick auf eine allfällige Projektänderung ausgeschlossen wurde.

6.6.

Zusammenfassend ist die Aufrechnung der Vorinstanz bezüglich Konto 2005 in Höhe von CHF 135'000.00 nicht zu beanstanden, insbesondere da für die vom Rekurrenten vorgebrachte pauschale Entschädigung keine Hinweise vorliegen und vom beweisbelasteten Rekurrenten auch keine Belege für die noch zu leistenden Arbeiten im Zusammenhang mit dem Bauprojekt LIG /aaa T._____ pro 2019 eingereicht wurden.

Der Rekurs ist damit in diesem Punkt abzuweisen.

7.

7.1.

Vor diesem Hintergrund ist das steuerbare Einkommen der Rekurrenten wie folgt zu reduzieren:

Sofortabschreibung/Korrektur PA (Erw. 4.9)	CHF 58'266.00
Verzicht Aufrechnung Überführung BMW 1 (Erw. 5.4)	CHF 13'000.00
Total	CHF 71'266.00

Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten gemäss Veranlagung von CHF 551'047.00 reduziert sich um CHF 71'266.00 auf CHF 479'781.00, gerundet CHF 479'700.00.

7.2.

Das steuerbare Vermögen der Rekurrenten sinkt gemäss Veranlagung von CHF 3'213'239.00 um CHF 65'853.00 (Erw. 4.7.) auf CHF 3'147'386.00, gerundet CHF 3'147'000.00.

7.3.

Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

8.

8.1.

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

8.2.

Die Rekurrenten obsiegen gemessen an ihren Anträgen zu rund 35 %. Sie haben daher 65 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

8.3.

8.3.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine anteilmässige Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

8.3.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte – ebenso wie durch Notare, Steuerberater und Treuhänder – stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 58'000.00. Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 5'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Rekurrenten 35 % mit CHF 1'750.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 479'700.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 3'147'000.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 4'900.00, zu 65 % mit CHF 3'185.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'750.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 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. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner