

3-RV.2022.23

P 4

Urteil vom 25. Januar 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Senn Gerichtsschreiberin Ha
-----------	---

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

Beigeladener	B. _____
--------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 30. November 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 109'300.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurde in Abweichung von der Selbstdeklaration ein "PA Repräsentationsspesen" von CHF 8'955.00" zum deklarierten Einkommen von A._____ aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 44'040.00 hinzugerechnet.

2.

2.1.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. April 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 21. Mai 2021 Einsprache. Sie beantragte die Veranlagung des selbständigen Erwerbseinkommen gemäss Selbstdeklaration und damit die Streichung der Aufrechnung des Privatanteils an den Repräsentationsspesen.

2.2.

Mit Schreiben vom 9. September 2021 wurde die Einsprache ergänzt. A._____ beantragte, "[p]er 2016 seien Repräsentationsspesen im Umfang von Fr. 500.- pro Monat zuzulassen."

3.

Mit Entscheid vom 30. November 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. November 2021 (Zustellung am 3. Dezember 2021 [B._____] bzw. am 6. Dezember 2021 [A._____]) hat A._____ mit Rekurs vom 19. Januar 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend: Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Sie stellt folgende

"Anträge:

- 1) Es sei der von der Steuerkommission Q._____ [recte: Q._____] nicht zugelassene Repräsentationsspesenaufwand für den Kundenanlass "Event C._____" in X._____ in der Höhe von Fr. 4'711.- für das Steuerjahr 2016 zum Steuerabzug zuzulassen.
- 2) Die belegten Hotelkosten von Fr. 377.68 seien zum Abzug zuzulassen.
- 3) Entsprechend seien Repräsentationsspesen von 7'287.- zum Abzug zuzulassen."

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

5.

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

6.

A._____ hat mit der Replik zusätzliche Aufwendungen von CHF 2'418.00 für Kundengeschenke und Repräsentation geltend gemacht.

7.

7.1.

Mit E-Mail vom 10. Oktober 2023 teilte das Gemeindesteueramt Q._____ dem Spezialverwaltungsgericht aufforderungsgemäss mit, dass A._____ und B._____ seit tt.mm. 2021 freiwillig getrennt und daher ab der Steuerperiode 2021 nicht mehr gemeinsam steuerpflichtig seien.

7.2.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2023 lud das Spezialverwaltungsgericht B._____ zum Verfahren bei und gab ihm Gelegenheit, allfällige Anträge und/oder eine Stellungnahme einzureichen.

7.3.

B._____ hat sich nicht zum Verfahren geäußert.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurs wurde am 19. Januar 2022 durch die Rekurrentin eingereicht. Die Rekurrentin und ihr Ehemann B._____ sind seit dem tt.mm. 2021 freiwillig getrennt (E-Mail des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 10. Oktober 2023). Zu prüfen sind vorab die verfahrensrechtlichen Folgen dieser Trennung.

2.2.

2.2.1.

Einkommen und Vermögen von Verheirateten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (§ 21 Abs. 1 StG). Jedoch werden Ehegatten bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (§ 61 Abs. 2 StG). Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode. Eine Trennung nach Ablauf der Steuerperiode hat auf die gemeinsame Veranlagung keinen Einfluss (VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153] Erw. 2.1., mit Hinweis).

2.2.2.

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

2.3.

2.3.1.

Unbestritten ist, dass zwischen der Rekurrentin und B._____ per 31. Dezember 2016 eine rechtlich und tatsächlich ungetrennte Ehe bestand. Für die Steuerperiode 2016 wurde deshalb zu Recht eine gemeinsame Veranlagung vorgenommen.

2.3.2.

Aufgrund der tatsächlichen Trennung per tt.mm. 2021 galt im Zeitpunkt der Rekurerhebung vom 19. Januar 2022 die Vertretungsvermutung unter Ehegatten gemäss § 172 StG jedoch nicht mehr. Der Rekurs wurde nur von der Rekurrentin unterzeichnet und damit nur in ihrem Namen erhoben. Da der Ehemann ausweislich der Akten auch keine Vollmacht zu Gunsten der Rekurrentin ausgestellt hat, kann er nicht als durch die Rekurrentin vertreten gelten (VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.301] Erw. 3.4.1.).

2.4.

2.4.1.

Gemäss § 197 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 12 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) können Dritte von Amtes wegen zum Verfahren beigeladen werden, wenn sie durch den Ausgang des Verfahrens in eigenen Interessen berührt werden könnten. Durch die Beiladung erlangt die beigeladene Person Parteistellung mit den entsprechenden Rechten und Pflichten, und der Entscheid ist auch für sie verbindlich. Die Kostenpflicht entfällt, wenn die beigeladene Person auf eine aktive Teilnahme am Verfahren verzichtet.

2.4.2.

Der Ausgang des vorliegenden Rekursverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 kann Auswirkungen auf die den Ehemann B._____ treffende Steuerlast haben. Da B._____ durch den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts in seinen eigenen Interessen berührt sein kann, wurde er zum Verfahren beigeladen und hat dadurch Parteistellung erhalten. Indem sich der Ehemann B._____ innert Frist nicht zum Rekursbegehren geäussert hat, hat er auf eine Teilnahme am Verfahren verzichtet. Er hat demnach keine Verfahrenskosten zu tragen. Dessen ungeachtet ist der Entscheid für ihn verbindlich.

3.

3.1.

Die Rekurrentin führt die Einzelunternehmung D._____ in R._____ in selbständiger Erwerbstätigkeit. In der Steuererklärung 2016 deklarierte die Rekurrentin ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 44'040.00.

3.2.

In der Erfolgsrechnung 2016 verbuchte die Rekurrentin für "Acquisition, Repräsentation, Werbung" einen Aufwand von total CHF 23'822.65. Dieser Aufwand setzt sich wie folgt zusammen:

Konto "6600 Werbedrucksachen"	CHF	2'275.50
Konto "6610 Acquisitionsaufwand"	CHF	16'163.05
Konto "6620 Repräsentationsaufwand"	CHF	5'384.10

3.3.

Im Veranlagungsverfahren wurden die im Konto 6610 verbuchten CHF 10'192.00 für "geschäftliche Nutzung Privatfahrzeug" sowie die Aufwendungen im Konto 6600 für Drucksachen von CHF 2'275.50 von der Steuerkommission Q._____ als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Von den weiteren verbuchten Akquisitionskosten von CHF 5'971.00 und den Repräsentationsspesen von CHF 5'384.00, total CHF 11'355.00, wurden hingegen nur pauschal CHF 2'400.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Mit der Veranlagung rechnete die Steuerkommission Q._____ dementsprechend zu den Einkünften der Rekurrentin aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 8'955.00 als "PA Repräsentationsspesen" hinzu.

3.4.

3.4.1.

Die Rekurrentin beantragte mit der Einsprache die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration und damit den Verzicht auf die Aufrechnung eines Privatanteils an den Repräsentationsspesen. Gleichzeitig wurde festgehalten, dass vom Steueramt korrekterweise "der nicht abgezogene Privatkostenanteil moniert" werde. Zur Begründung wurde unter Verweis auf die Besprechung vom 1. Februar 2021 und die Eingabe vom 9. Februar 2021 im Wesentlichen ausgeführt, die Anerkennung von Repräsentationsspesen im Umfang von nur CHF 2'400.00 stehe in Berücksichtigung der Konkurrenzsituation in keinem Verhältnis zum unternehmerischen Risiko eines im Aufbau befindlichen Geschäfts.

3.4.2.

Mit der Ergänzung zur Einsprache vom 9. September 2021 wurde neu die Anerkennung von Repräsentationsspesen im Umfang von CHF 500.00 pro Monat beantragt. Die Praxis D._____ bestehe seit tt.mm.jjjj. Auch in Berücksichtigung der Konkurrenzsituation befinde sich die Einzelunternehmung immer noch im Aufbau. Die Netzwerkaktivitäten mit Absatzmittlern aus der Region (...) seien im Jahr 2016 in vollem Gang gewesen. Auch der "Event C._____" in X._____ sei dazu zu rechnen. Die Werbemassnahmen hätten eine anhaltende erfolgsrelevante Wirkung gehabt. Es wurden folgende "[b]ereinigte Repräsentationsspesen 2016 abgebildet in % des Jahresumsatzes" geltend gemacht:

"Repräsentationskosten Steuererklärung 2016	11'355.-
./ Privatanteil Übernachtungen	1'223.90
./ Fehlbuchung 2016 Repräsentationsspesen	227.80

Zwischentotal Repräsentationsspesen 2016 9'903.30

(...)

./ Lagerbestand Wein	2'418.20
----------------------	----------

Bereinigte Repräsentationsspesen 2016 7'485.10"

(Beim Privatanteil Übernachtungen handelt es sich um die Hotelkosten in X._____ und bei der Fehlbuchung um eine doppelte Verbuchung der gleichen Aufwendungen. Beim Lagerbestand Wein geht es um die Lieferung der E._____ AG im Dezember 2016.)

3.5.

Die Steuerkommission Q._____ wies die Einsprache mit der Begründung ab, der Event in der C._____ in S._____ lasse auf eine private Veranstaltung schliessen, was durch den Veranstaltungsort und die Rechnung der C._____ sowie mit dem Vermerk auf dem Beleg des Hotels indiziert werde. Die alkoholischen Getränke, das Nachtessen für 2 Personen und die Übernachtung seien klar privater Natur.

Die Belege zu den Repräsentationsspesen seien für Ereignisse an Wochenenden, sogar zweimal an einem Sonntag, ausgestellt worden, was deren privaten Charakter zeige. Daher liege die Vermutung nahe, dass die Quittungen nicht strikte nach privatem und geschäftlichem Aufwand getrennt worden seien. Entsprechend sei auch kein Privatanteil verbucht worden.

Die akzeptierten effektiven Repräsentationsspesen wurden wie folgt berechnet:

"Event C._____ [geschäftsmässig nicht begründet]	0
Repräsentationsspesen 2016, Eingabe vom 09.09.2021	2'772
./ Sonntag, 14.02, Rest. F._____	- 214
./ Samstag, 18.06.2016, Rest. G._____	- 123
./ Samstag, 12.11.2016, Rest H._____	- 183
./ Samstag, 03.12.2016, I._____	- 35
./ Sonntag, 04.12.2016, Gasthof J._____	- 18
Total akzeptierte Spesen	2'199"

Der gewährte Spesenansatz von pauschal CHF 2'400.00 erscheine damit als sachgerecht.

3.6.

Mit dem Rekurs beantragte die Rekurrentin einen Abzug für Repräsentationsspesen von CHF 7'287.00, davon CHF 4'711.00 für den Kundenanlass "Event C._____" in X._____ und für Hotelkosten CHF 377.68 (Kosten der Übernachtung vom tt.mm.2016: CHF 257.00; Kurtaxe: CHF 5.00; Guest Check Konsumation vom tt.mm.2016: CHF 98.40; MWSt: CHF 17.28).

Erneut wurde auf die Konkurrenzsituation hingewiesen. Neben den regionalen Absatzmittlern (...) im näheren Umfeld (Y), welche persönlich angesprochen und informiert worden seien, seien zum Kundenanlass in X._____ Absatzmittler auf Leitungsebene eingeladen worden. Ziel dieses Anlasses sei es gewesen, die Angebotspalette der D._____ in einem angenehmen Umfeld vorzustellen. Die Rekurrentin sei am Freitag zur Vorbereitung des Anlasses angereist. Am Samstag, tt.mm.2016, sei der Anlass mit den Gästen durchgeführt worden. Am Montag, tt.mm.2016 sei die Rückreise angetreten worden. "Der Kundenanlass 'Event C._____' fand als Teilen und Bekanntmachen des neuen Geschäftsstandortes mit Erweiterung der Angebotspalette für die D._____ (...) mit Vernetzung und Kundenakquise auf Leitungsebene im Küchenstudio von K._____ in X._____ statt." Das Hotel M._____ sei an einem vom Event unabhängigen Ort zur Vor- und Nachbereitung des Events und als "Boxenstopp" zwischen vielen geschäftlichen Eventterminen gebucht worden. Geschäftlich begründet sei ein Anteil von CHF 377.68.

3.7.

Mit den Vernehmlassungen hielten das Gemeindesteueramt Q._____ und das KStA (dieses unter Verweis auf den angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes) am bisherigen Standpunkt fest. Ergänzend wurde ausgeführt, mit dem Rekurs seien zusätzliche Angaben und Unterlagen eingereicht worden, welche der Steuerkommission bei ihrem Entscheid nicht vorgelegen hätten.

3.8.

In der Replik nahm die Rekurrentin insbesondere zu den – nicht umstrittenen – Fahrkilometern Stellung. Diese seien bei Domizilbehandlungen, für den Wareneinkauf, Hilfsmittelorganisation, Weiterbildungen, Besprechungen mit Hilfsmittelversorgern in Land_____, Gesprächen mit überregionalen Berufskolleginnen zum Know-How-Austausch angefallen. Die im Konto 6610 gebuchten CHF 10'192 gehörten in das Konto 6640 Reisespesen. Weiter wurde richtiggestellt, der Aufwand für die von der E._____ AG am 15. Dezember 2016 gelieferten Weine sei im Geschäftsjahr 2016 zu verbuchen.

3.9.

3.9.1.

Nicht Gegenstand des Rekurses sind die im Konto 6610 verbuchten CHF 10'192.00 für "geschäftliche Nutzung Privatfahrzeug" sowie die Aufwendungen im Konto 6600 für Drucksachen von CHF 2'275.50. Diese wurden von der Steuerkommission Q._____ bereits im Veranlagungsverfahren als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.

3.9.2.

Ebenfalls nicht Gegenstand des Rekurses ist der noch mit der Einsprache gestellte Antrag, es seien für Repräsentation pauschal CHF 500.00 pro Monat als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Nicht nur fehlt der entsprechende Antrag im Rekursverfahren, es fehlt auch jegliche Begründung dazu.

3.9.3.

Zu prüfen ist nachfolgend damit, in welchem Umfang die weiteren verbuchten Akquisitionskosten von CHF 5'971.00 einerseits, und in welchem Umfang die geltend gemachten Kosten für Repräsentationsspesen von CHF 5'384.00, total CHF 11'355.00, geschäftsmässig begründet sind. Darauf ist nach Darlegung der gesetzlichen Voraussetzungen in dieser Reihenfolge einzugehen.

4.

4.1.

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).

4.2.

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), ak-

tivierungspflichtige 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]).

4.3.

4.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

4.3.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender

Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.3.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (vgl. zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 5. August 2021 [2C_41/2021] mit weiteren Hinweisen).

4.3.4.

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 der Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung im Ergebnis steuererhöhend auswirkt.

4.4.

4.4.1.

In formeller Hinsicht ist bei der Gewinnermittlung insbesondere auch der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg" zu beachten, welcher als oberstes Prinzip einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung bezeichnet wird. Buchungen dürfen danach nur aufgrund von Belegen ausgeführt werden. Ge-

mäss dem Belegprinzip muss bei konventioneller Buchhaltung für jeden Buchungsvorgang ein Beleg vorhanden sein. Die Buchung muss durch ein separat ausgestelltes und sichtbar kontrollierbares Dokument ausgelöst werden. Externe oder Aussenbelege, die aus dem Verkehr mit Geschäftsfreunden und anderen aussenstehenden Personen stammen, sind zu datieren und in der Regel mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen. Ausserdem sind Betrag, Gegenstand und eventuell die Person zu nennen, welche den Beleg ausgestellt hat (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.359], mit Hinweisen).

4.4.2.

Der Verwendungsnachweis von Spesen setzt nicht nur das Sammeln von Belegen voraus. Vielmehr haben aus den einzelnen Belegen, die einkommenssteuerrechtlich zur Begründung von Berufsauslagen anerkannt werden sollen, überprüfbare Hinweise hervorzugehen, in welchem Zusammenhang der Aufwand angefallen ist. Nur Auslagen, die direkt oder unmittelbar für die Erzielung von Einkommen aufgewendet werden, sind im Sinne von § 36 StG geschäftsmässig begründet. Es kann nicht daran vorbeigesehen werden, dass es nach den Regeln der Beweislastverteilung dem Steuerpflichtigen obliegt, die geschäftsmässige Begründetheit von Auslagen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Quittierte Rechnungen und Belege ohne Angabe des Zahlenden sind grundsätzlich beweisuntauglich. Um Missbräuche zu vermeiden, muss auch der unmittelbare organische Zusammenhang zwischen solchen Auslagen und dem Berufseinkommen erstellt sein. Auf konkrete Nachweise kann nur verzichtet werden, soweit sich Gewinnungskosten im Rahmen von Erfahrungswerten halten und dadurch glaubhaft sind (VGE vom 10. März 2008 [WBE.2007.358]; VGE vom 29. Januar 1992 [1990/294] = AGVE 1992 S. 225; RGE vom 18. Dezember 2008 [3-RV.2008.3]).

4.4.3.

Bei Einladungen von Drittpersonen sind neben dem Datum, dem Ort und Namen des Lokals auch die Namen der anwesenden Personen und der Geschäftszweck der Einladung auf dem Beleg zu vermerken. Wird dieser Belegpflicht von der steuerpflichtigen Person nicht ordnungsgemäss nachgekommen, kann die Veranlagungsbehörde die Höhe der Auslagen ermessensweise festsetzen (StE 2013 B 93.5 Nr. 27 = Urteil des Bundesgerichts vom 16. Juli 2013 [2C_273/2013]).

5.

5.1.

Die Rekurrentin nahm im Konto 6610 Acquisitionsaufwand folgende Buchungen vor:

"C._____, S._____"	3'560.00
L._____, T._____"	1'151.00
M._____, X._____"	1'223.90
N._____, AG, U._____"	36.15
(...)"	

Die Rekurrentin beantragt, der Spesenaufwand von CHF 4'711.00 (= CHF 3'560.00 + CHF 1'151.00) für den "Event C._____" vom tt.mm.2016 in X._____ inklusive Auslagen gemäss Rechnung der L._____ AG vom 20. Juli 2016 sowie für die Vorbereitung des Kundenanlasses notwendige Aufwendungen von CHF 377.68 inklusive Übernachtung und Verpflegung im M._____ für zwei Personen vom tt.mm.2016 auf den tt.mm. 2016, total CHF 5'088.88, sei zum Abzug zuzulassen. Damit wird von der Rekurrentin – wohl zu Recht – der Aufwand gemäss Beleg Nr. 292 (N._____ AG, U._____) als nicht geschäftsmässig begründet, qualifiziert.

5.2.

5.2.1.

Aus der Rechnung von K._____ vom tt.mm. 2016 ergibt sich, dass 20 Personen am Event "C._____" teilgenommen haben. Es ist auch nachvollziehbar, dass der Event aufgrund der Berufstätigkeit der Eingeladenen an einem Wochenende, hier der Samstag, tt.mm. 2016, stattfinden musste. Auch ist dem Event die Eignung zur Akquisition bzw. die Werbewirkung nicht abzusprechen.

Es ist aufgrund der erstmals mit dem Rekurs eingereichten Liste und den dortigen Berufsbezeichnungen – eine Namensliste fehlt (vgl. dazu auch die Bemerkungen in Erw. 4.4. zur Belegpflicht) – glaubhaft, dass es sich bei 12 Personen der eingeladenen Gästen um "Absatzmittler", Kunden oder Geschäftspartner der D._____ handelte. Insofern liegt bei 12 Personen eine genügend Enge geschäftliche Beziehung vor, um bei den Aufwendungen von einer geschäftsmässigen Begründetheit auszugehen. Auf die beantragte Zeugenbefragung kann daher verzichtet werden. Hinzuzählen sind die Rekurrentin und der sie unterstützende B._____. Als nicht geschäftsmässig begründet sind die Auslagen für die weiteren Personen zu qualifizieren, da es sich bei den Partnerinnen und Partnern der eingeladenen Berufspersonen nicht um "Umsatzmittler" handelte.

In Würdigung aller Umstände sind somit 14/20 der Rechnung über CHF 3'560.00, somit CHF 2'492.00 zum Abzug zuzulassen.

5.2.2.

Weiter ist auf die Rechnung von L._____ im Gesamtbetrag von CHF 1'151.00 einzugehen. Nach den Angaben der Rekurrentin in der Einsprache, soll es sich dabei um den Einkauf von Weinen für die "C._____" und um Abschiedsgeschenke gehandelt haben.

Aus der eingereichten Präsentation vom tt.mm. 2016 (Rekursbeilage 15) ist zwar ersichtlich, dass an der Veranstaltung "Wundertüten" als Kundengeschenke verteilt worden sind (Rekursbeilage 15, S. 19). Den Akten sind jedoch keine Hinweise zum Inhalt der Wundertüten zu entnehmen. Es ist unklar und nicht belegt, was die Rekurrentin den Teilnehmenden geschenkt haben will bzw. hat. Demensprechend kann auch die Rechnung von L._____ vom 30. Juli 2016 nicht mit Geschenken in Zusammenhang gebracht werden.

Damit steht zum einen fest, dass es sich beim eingekaufte Kaffeeahm, dem Mineralwasser, den Paprika Chips und der "Schlauchbox" nicht um Waren/Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Event gehandelt hat. Sodann ist bei den Einzelflaschen Wein (...) ein Zusammenhang mit einem Anlass mit 20 Personen kaum auszumachen. Gegen einen solchen Zusammenhang spricht insbesondere auch das Rechnungsdatum. Es ist nicht einzusehen, weshalb die Rekurrentin den Wein für einen Anlass Ende September 2016 schon Ende Juli 2016 gekauft haben sollte. Gegen eine geschäftliche Verwendung spricht sodann auch die Bemerkung auf der Rechnung von K._____, dass alle Getränke eingeschlossen seien. Wollte die Rekurrentin etwas anderes dartun, hätte sie ohne weiteres die in der Rechnung erwähnte Offerte zu den Details zu Aperio und Menu einreichen können und müssen, was sie jedoch nicht getan hat.

Dem geltend gemachten Aufwand von CHF 1'151.00 ist somit die geschäftsmässige Begründetheit vollumfänglich abzusprechen, zumal sich auf der Rechnung auch keine genügenden Angaben finden lassen, die für einen Zusammenhang mit dem Event sprechen könnten.

5.2.3.

Die Rekurrentin nahm Anpassungen in der Buchhaltung betreffend Hotel- und Verpflegungskosten im M._____ in X._____ für die Zeitperiode vom tt. bis zum tt.mm. 2016 vor. So vertrat die Rekurrentin zunächst im Ergänzungsschreiben zur Einsprache die Meinung, dass die gesamten Hotelkosten des M._____ von CHF 1'223.90 für zwei Personen vom Freitag, tt.mm. 2016 bis am Montag, tt.mm. 2016 (Schreiben vom 9. September 2021, Beilage 5, Beleg Nr. 292) privater Natur und folglich nicht abzugsfähig seien. In der Replik wiederum erachtete die Rekurrentin einen Teil der Kosten für die Übernachtung und Verpflegung von zwei Personen vom Freitag, tt.mm. 2016 auf Samstag, tt.mm. 2016 von CHF 377.68 (Rekursbeilagen 22a-d) dann doch als geschäftsmässig begründet, weil

das Hotel der Rekurrentin als "Boxenstopp" zwischen vielen geschäftlichen Eventterminen gedient habe. Die Rekurrentin argumentierte offensichtlich wiederholt widersprüchlich und änderte ihre Anträge nahezu mit jeder Eingabe.

Die Rekurrentin hat mit der Replik zu Recht nur noch einen Anteil an den Übernachtungs- und Verpflegungskosten im M._____ in X._____ geltend gemacht, zumal die Kosten für das an den Anlass anschliessende verlängerte Wochenende unter keinem Titel geschäftsmässig begründet sein können. Im Grundsatz ist aber – auch wenn das in der Präsentation aufgezeigte Programm durchaus auch eine Anreise am Eventtag erlaubt hätte – glaubhaft, dass die Rekurrentin sich vor dem Event mit Vorbereitungsarbeiten zu befassen hatte und daher ihre frühzeitige Anreise mit Übernachtung als geschäftlich begründet angesehen werden kann. Erläuterungen, weshalb sie den Abzug für zwei Personen geltend macht, fehlen jedoch vollständig. Es sind auch keine solche Gründe auszumachen, weshalb lediglich die Hälfte des in der Replik beantragten Aufwandes mit gerundet CHF 189.00 zum Abzug zuzulassen ist.

5.3.

Im Ergebnis sind CHF 2'681.00 der im Konto "6610 Acquisitionsaufwand" verbuchten Kosten als geschäftsmässig begründet zum Abzug zuzulassen. In diesem Punkt ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

6.

6.1.

Die Rekurrentin verbuchte im Konto "6620 Repräsentationsaufwand" Kosten von CHF 5'384.10. Die Steuerkommission liess davon CHF 2'400.00 zum Abzug zu.

6.2.

Die Rekurrentin nahm in ihren Eingaben zwei Bilanzkorrekturen vor. Zum einen berichtigte sie die doppelte Verbuchung von Konsumationen im Restaurant P._____ und im Restaurant O._____ von total CHF 227.80. Zum anderen wurde der Aufwand für Wein, von der E._____ AG im Dezember 2016 geliefert, definitiv dem Jahr 2016 zugewiesen (Die Rekurrentin ordnete die Weinaufwendungen zunächst dem Geschäftsjahr 2017 zu [Schreiben vom 9. September 2021 Ziffer 5, Replik, S. 2 und Beilage 4]. Die ab Geschäftsjahr 2017 beauftragte Treuhandunternehmung korrigierte die Aufwendungen). Das ist vertretbar. Zu prüfen bleibt damit noch, in welchem Umfang Repräsentationsspesen von total CHF 5'156.30 geschäftsmässig begründet sind. In einem ersten Schritt wird der Weinaufwand von CHF 2'414.20, in einem zweiten Schritt werden die übrigen Spesen von CHF 2'722.10 (wovon die Steuerkommission Q._____ pauschal CHF 2'400.00 akzeptierte) geprüft.

6.3.

Spesen sind als Gewinnungskosten abziehbar, sofern sie geschäftlich begründet sind. Massgebend ist, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist (vgl. oben Erw. 3.1.). Auslagen im Rahmen der Kundenbetreuung sowie der Kontaktpflege können geschäftsmässig begründet sein. Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist aber dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie es bei Konsumationskosten der Fall ist – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Bei Einladungen von Drittpersonen sehen die Muster-Spesenreglemente der Schweizerischen Steuerkonferenz denn auch vor, neben dem Datum der Einladung und dem Namen sowie Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und den Geschäftszweck der Einladung zu vermerken (Urteil des Bundesgerichts vom 16. Juli 2013 [2C_273/2013], mit Hinweis).

6.4.

6.4.1.

Die Steuerkommission Q._____ liess den Aufwand von CHF 2'418.20 für 186 Flaschen Wein, geliefert von E._____ AG (Beleg Nr. 297), nicht zum Abzug zu. Die Rekurrentin begründet den Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit damit, dass die Weine an die "Umsatzmittler" als Dankeschön für die Zuweisungen im Jahr 2016 verschenkt worden seien. Nach der Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes rechtfertigt sich die vollständige Aufrechnung des Aufwands nicht.

6.4.2.

Vorab ist festzuhalten, dass den eingereichten Belegen nicht zu entnehmen ist, an wen die Weingeschenke gegangen sind. Die geschäftliche Verwendung kann daher nicht vollumfänglich überprüft werden. Hingegen ist dennoch glaubhaft, dass die Rekurrentin den "Umsatzmittlern" in einem gewissen Umfang Weingeschenke gemacht hat. Auch das Verwaltungsgericht hat in seiner Entscheid vom 17. September 2009 (WBE.2008.27) – wenn auch betreffend eine andere Branche – Weingeschenke als zu Werbezwecken üblich und geeignet angesehen. Im Vergleich zum vom Verwaltungsgericht beurteilten Sachverhalt fehlen vorliegend jedoch – wie ausgeführt – verlässliche Angaben zu den Empfängern. Mangels genügender überprüfbarer Angaben ist daher ein Privatanteil aufzurechnen. Dieser wird auf 50 % festgesetzt.

Es rechtfertigt sich daher, gerundet CHF 1'210.00 zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

6.5.

6.5.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat von den verbleibenden CHF 2'722.10 einen Teilbetrag von CHF 2'400.00 zum Abzug zugelassen. Zur

Begründung wird im Einspracheentscheid von folgenden Vergleichsrechnung ausgegangen:

Repräsentationsspesen 2016, Eingabe vom 09.09.2021	2'772
./. Sonntag, 14.02, Rest. F. _____	- 214
./. Samstag, 18.06.2016, Rest. G. _____	- 123
./. Samstag, 12.11.2016, Rest H. _____	- 183
./. Samstag, 03.12.2016, I. _____	- 35
./. Sonntag, 04.12.2016, Gasthof J. _____	- 18
Total akzeptierte Spesen	2'199"

6.5.2.

Vorab ist auch zu den weiter geltend gemachten Repräsentationskosten festzuhalten, dass die Belege den steuerrechtlichen Beweisanforderungen in keiner Weise genügen, so dass selbst eine vollständige Streichung der geltend gemachten Aufwendungen denkbar wäre. Mit der Steuerkommission Q. _____ ist sodann davon auszugehen, dass Konsumationen an Wochenenden – und insbesondere an Sonntagen – in der Regel privat sind und nicht berücksichtigt werden können. Vor diesem Hintergrund sind die pauschal gewährten CHF 2'400.00 durchaus sehr grosszügig. Das Spezialverwaltungsgericht sieht jedoch keine Veranlassung, in den der Vorinstanz zustehenden Ermessensspielraum einzugreifen und eine Kürzung vorzunehmen.

6.6.

Für Weingeschenke und Spesen sind damit total CHF 3'610.00 (Weingeschenke von CHF 1'210.00 + Spesen von CHF 2'400.00) geschäftsmässig begründet.

7.

7.1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses reduziert sich das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 52'995.00 um CHF 3'891.00 (CHF 2'492.00 + CHF 189.00 + 1'210.00) auf CHF 49'104.00.

7.2.

Das satzbestimmende Einkommen 2016 beträgt neu CHF 105'415.00 (CHF 109'306.00 ./. CHF 3'891.00).

7.3.

Die Steuerkommission Q. _____ wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

8.

8.1.

Gemessen an ihren Anträgen obsiegt die Rekurrentin zu rund 65 %. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu 35 % zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Nicht vertretenen und Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 105'415.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 840.00, zu 35 % mit CHF 294.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
den Beigeladenen B._____
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, 25. Januar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha