

3-RV.2022.9

P 174

Urteil vom 19. Oktober 2023

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

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

vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger-Gärtner, Rechtsanwältin,
Schärer Rechtsanwälte, Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. Dezember 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. August 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 57'373.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 48'485.00 veranlagt. Dabei wurde unter anderem ein Privatanteil (PA) aus sonstigem betrieblichen Aufwand von CHF 1'900.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. August 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 27. August 2021 Einsprache. Er beantragte unter anderem, der Privatanteil sonstiger betrieblicher Aufwand mit dem Vermerk "Anteil Freizeit am Rekognoszieren" von CHF 1'900.00 sei zu streichen.

3.

Mit Entscheid vom 2. Dezember 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 54'601.00, hielt jedoch an der Aufrechnung eines Privatanteils am sonstigem betrieblichen Aufwand fest.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2021 (Zustellung am 7. Dezember 2021) hat A._____ mit Rekurs vom 7. Januar 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen lassen. Er stellt folgende

"BEGEHREN

1. In Gutheissung des Rekurses sei das steuerbare Einkommen von CHF 54'601.00 auf CHF 52'701.00 zu reduzieren.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2019 mit einem 90 %-Pensum als E beim B. _____ in R. _____ angestellt. Nebst der unselbständigen Erwerbstätigkeit war der Rekurrent mit der nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung C. _____ als Mountainbikeguide selbständig erwerbstätig.

3.

In der Steuererklärung 2019 deklarierte der Rekurrent CHF 71'742.00 als Einkommen aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit sowie einen Verlust von CHF 21'636.00 aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit. Im Rekursverfahren ist die Aufrechnung eines PA für sonstigen betrieblichen Aufwand von CHF 1'900.00 strittig.

4.

4.1.

Im Veranlagungsverfahren begründete die Steuerkommission Q. _____ die Aufrechnung eines Privatanteils am sonstigen betrieblichen Aufwand von CHF 1'900.00 zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit mit "Anteil Freizeit am Rekognoszieren" (Details zur Steueranlagung) und in der Abweichungsbegründung mit allgemeinen Ausführungen zu den Gewinnungskosten und den Lebenshaltungskosten.

4.2.

In der Einsprache machte der Rekurrent geltend, dass er keine privaten Ausgaben unter dem sonstigen betrieblichen Aufwand verbucht habe, sondern die Verbuchungen alle ausschliesslich der geschäftlichen Tätigkeit zuzuordnen seien.

4.3.

Mit dem Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q. _____ an der Aufrechnung eines Privatanteils von 50 % des im Konto 6700 "sonstiger betrieblicher Aufwand" verbuchten Betrages im Wesentlichen mit der Begründung fest, es seien keine Unterlagen zum Nachweis privat bezahlter Reisen, Ferien und Fahrzeugversicherungen eingereicht worden.

5.

5.1.

Im Rekurs wurde ausgeführt, damit der Rekurrent die von ihm geführten Mountainbiketouren im In- und Ausland für Radfahrer anbieten könne, müsse er diese Touren genauestens planen und sich persönlich vor Ort über allfällige Risiken, zu grossen Anforderungen sowie über Restaurants und Unterkünfte informieren. Das Rekognoszieren sei unerlässlich aufgrund seiner Verantwortung als Mountainbikeguide. Weiter wurde der Ablauf einer Rekognoszierungstour (nachfolgend: Reko-Tour) erläutert. Als Resultat dieser Reko-Touren entstehe jeweils ein detailliertes Tourenprogramm, welches der Rekurrent auf der Webseite von C._____ veröffentliche.

Die im Zusammenhang mit den Reko-Touren angefallenen Kosten würden im Konto 6700 "Sonstiger betrieblicher Aufwand" verbucht. Die dort verbuchten Kosten stünden klar im Zusammenhang mit der Erzielung der Einkünfte. Die Aufwendungen für die vorgängige Besichtigung der Touren seien nicht nur für die Erzielung von Einkommen geeignet, sondern dafür absolut notwendig. Die verbuchten Kosten beträfen hauptsächlich die An- und Abreise zu den Orten, an welchen die Rekognoszierung stattgefunden habe, ferner den öffentlichen Verkehr, um an den Ausgangspunkt der Tour zurückzukehren, sowie die Gebühren für Campingplätze bei mehrtägigen Touren und nur vereinzelt Hotelübernachtungen oder Mahlzeiten. Die Buchhaltung sei ordnungsgemäss geführt worden.

Der Rekurrent liess weiter rügen, die Steuerbehörden kämen weder in der Abweichungsbegründung der Steuerveranlagung 2019 noch im Einspracheentscheid ihrer Begründungspflicht nach. Es werde nicht konkret bezeichnet, welche der verbuchten Geschäftsaufwendungen privaten Aufwand darstellen sollten. Es sei nicht verständlich dargelegt worden, was genau aufgerechnet worden sei.

5.2.

In seiner Vernehmlassung verwies das KStA auf den angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q._____. In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes wurde ergänzend ausgeführt, dass die Belege Nrn. 25, 26 und 81 (Rekursbeilage 6) Ausgaben für zwei Personen und die Belege Nrn. 61 und 62 (Rekursbeilage 6) Kosten für zwei Stellplätze und für zwei Personen im gleichen Zeitraum und damit private Aufwendungen enthielten.

5.3.

In der Replik wurde dargelegt, es seien geschäftsmässig begründete Kosten für eine Zweitperson verbucht worden, weil der Rekurrent bei vielen seiner Reko-Touren eine solche mitnehme. Damit erhalte der Rekurrent einen Anhaltspunkt zur Fahrbarkeit der Tour für die potenziellen Kunden. Als

Profiradfahrer sei die Angemessenheit des Tourniveaus für den Rekurrenten auf andere Weise nicht abschliessend abschätzbar. Zudem könne durch den Vergleich mit einer Zweitperson die benötigte Dauer für ungeübte Fahrer erkannt werden. Die Begleitpersonen erhielten nebst Begleichung der Auslagen keine Entschädigung vom Rekurrenten. Ferner sei die Durchführung einer Reko-Tour zu zweit aus Sicherheitsgründen gerechtfertigt, da es sich beim Mountainbiken um einen Risikosport handle.

Zu den Belegen Nrn. 61 und 62 wurde festgehalten, dass der Rekurrent aufgrund aufziehender Gewitter während der Besichtigung einen zweiten Tag auf einem anderen Stellplatz hätte anhängen müssen.

Damit sei erstellt, dass sämtliche in der Buchhaltung verbuchten Aufwendungen der Erzielung von Einkommen dienten.

6.

6.1.

Der Rekurrent rügt die Verletzung der Begründungspflicht durch die Steuerbehörde. Es fehle eine Begründung für die Aufrechnung eines Teils der verbuchten Kosten in Höhe von CHF 1'900.00. Damit wird die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehörs gerügt. Darauf ist vorab einzugehen.

6.2.

6.2.1.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (WBE.2010.49) wie folgt geäußert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann."

Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdекlaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30).

6.2.2.

Bei Einspracheentscheiden sind die Anforderungen an eine Begründung höher gesetzt. 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, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

6.2.3.

Die schweizerische Rechtspraxis stellt die Anforderungen an die Begründung von Verfügungen in Abhängigkeit zum konkreten Einzelfall. Dabei werden höhere Anforderungen an die Begründung bei komplexen Sach- und Rechtslagen, schweren Eingriffen und grossem Ermessen der Steuerbehörde gestellt. Bei klarer Sach- und Rechtslage sowie bei Massenverfügungen gelten hingegen tiefere Anforderungen bezüglich Begründungspflicht (U. Häfelin/G. Müller/F. Uhlmann, Verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehungen, in: Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich 2020, N 1072).

6.2.4.

Sodann ist im Zusammenhang mit den Rügen des Rekurrenten festzuhalten, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist. Dass eine Steuerbehörde materiell von der Auffassung des Steuerpflichtigen abweicht, stellt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

6.3.

6.3.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat das Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb gemäss den Details zur Steuerveranlagung 2019 wie folgt berechnet:

"Einkünfte aus selbst. Nebenerwerbstätigkeit	CHF	-15'259
Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung	CHF	-21'636
PA Auto (Kürzung verbuchte Kosten wegen Arbeitsweg ./ . eigener PA 95)	CHF	2'677
PA Auto (Minimum gemäss MWST)	CHF	1'800
PA Sonstiger betrieblicher Aufwand (Anteil Freizeit am Rekognoszieren)	CHF	1'900

In der Abweichungsbegründung zitierte sie allgemeine Definitionen zu den Gewinnungskosten und zu den Lebenshaltungskosten. Im Veranlagungsverfahren fand zudem eine rege Korrespondenz zwischen dem Rekurrenten und den Steuerbehörden statt.

6.3.2.

Begründungspflichtig ist die Steuerkommission grundsätzlich nur mit Bezug auf die Veranlagungsverfügung und den Einspracheentscheid. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Steuerbehörden auf jeden Einwand des Rekurrenten ausdrücklich eingeht. In der Veranlagungsverfügung vom 23. August 2021 stellten die Details zur Veranlagungsverfügung eine genügende Abweichungsbegründung dar. Der Einspracheentscheid wurde auf drei Seiten begründet, wobei detailliert zu den Ausführungen des Rekurrenten Stellung genommen wurde.

6.3.3.

Der Rekurrent konnte ohne Weiteres Einsprache gegen einzelne Positionen der Veranlagungsverfügung erheben. Ihm war es folglich möglich, anhand der Abweichungsbegründung zu erkennen, inwiefern die Veranlagungsverfügung von seiner Selbstdeklaration abwich. Ferner hat sich die Einsprachebehörde unter anderem mit dem Einwand des Rekurrenten betreffend Korrektur Ziffer 2.1, Position Nr. 119, der Veranlagungsverfügung konkret auseinandergesetzt, indem sie Bezug auf die eingereichten Buchhaltungsunterlagen und die nicht eingereichten Unterlagen als Nachweis von privat bezahlten Reisen, Ferien und Fahrzeugversicherungen usw. nahm. Der Rekurrent konnte ferner mittels Rekurs den Einspracheentscheid wirksam anfechten. Es liegt folglich keine Verletzung der Begründungspflicht vor, weder in der Veranlagungsverfügung noch im Einspracheentscheid. Dass die Auffassung der Steuerkommission nicht mit der Auffassung des Rekurrenten übereinstimmt, ändert nichts daran, dass die Begründungspflicht von der Vorinstanz erfüllt wurde.

7.

Die Vorinstanz ging im Jahr 2018 gestützt auf eine Überprüfung und stillschweigend im Jahr 2019 davon aus, dass die Tätigkeit als Mountainbikeguide als selbständige Nebenerwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Das Anbieten von geführten Mountainbiketouren ist auch nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes grundsätzlich zur Erzielung von Gewinnen geeignet. Der Verlust aus dem Jahr 2019 allein spricht nicht gegen die Gewinnstrebigkeit einer Tätigkeit und kann dem Umstand des Aufbaustadiums zugesprochen werden. Es kann in Anbetracht dessen, dass der Rekurrent sich im Jahr 2018 als selbständig erwerbend deklarierte und vorliegend die Steuerveranlagung 2019 strittig ist, auch nicht von einem Dauerverlustbetrieb ausgegangen werden. Es ist infolgedessen unbestritten, dass der Rekurrent aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit steuerpflichtig ist und es sich um keine Liebhaberei handelt. In einem nächsten Schritt ist daher zu prüfen, ob der vom Rekurrenten deklarierte Aufwand geschäftsmässig begründet ist.

8.

8.1.

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, a.a.O., § 36 StG N 5).

8.1.1.

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]).

8.1.2.

Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, diese Tatsachen rechtsgenüglich darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV. 2007.49], mit Hinweis; siehe auch Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]). 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.).

8.1.3.

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 demzufolge 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).

8.1.4.

Hinsichtlich des Beweismasses ist grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die in Frage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein. Beweiserleichterungen greifen nach Lehre und Rechtsprechung aber auch dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indessen nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom

21. August 2013 [WBE.2012.361], mit Verweisen, insbesondere auf BGE 130 III 321).

8.1.5.

Der Selbständigerwerbende hat konkret nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind, damit sich die Steuerbehörden vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen steuerpflichtiger Person und Leistungsempfänger für die Leistung ausschlaggebend waren (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Oktober 2013 [2C_1082/2012]).

8.1.6.

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 (bzw. die Aufrechnung eines Privatanteils) ist somit Ergebnis der Beweismwürdigung 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.

8.1.7.

Nach dem Gesagten haben die Steuerbehörden die einkommensbegründenden bzw. –erhöhenden Tatsachen zu beweisen, während der Rekurrent für einkommensvermindernde oder –aufhebende Tatsachen beweibelastet sind. Nachdem unbestritten ist, dass die Buchhaltung ordnungsgemäss geführt worden ist, sind die Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder reduzieren sollen im Sinne eines Abzuges, vom Rekurrenten – und nicht wie im Rekurs festgehalten, von den Steuerbehörden – zu beweisen. Der Rekurrent trägt die Beweislast für das Vorliegen *aus-schliesslich* geschäftlich begründeter Aufwendungen.

8.1.8.

Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob die Steuerkommission Q._____ zu Recht private Aufwendungen von CHF 1'900.00 aufgerechnet hat.

8.2.

8.2.1.

Die vom Rekurrenten im Buchhaltungskonto 2850 "Privat" (Soll) sowie im Konto 6700 "Sonstiger betrieblicher Aufwand" (Haben) vom 16. September 2019, in Höhe von CHF 250.00 (Beleg Nr. 76) verbuchte Busse für die Verkehrswiderhandlung mit dem Wohnmobil vom 7. Juli 2019 in S._____ hat Strafcharakter. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gelten Aufwendungen grundsätzlich nur dann als geschäftsmässig begründet, wenn sie

mit dem erzielten Erwerb unternehmenswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 113 Ib 114, Erw. 2c, S. 118; Urteil vom 16. Juli 2013 [2C_273/2013], Erw. 3.2, mit weiteren Hinweisen, = StE 2013 B 93.5 Nr. 27). Das Bundesgericht hat betreffend selbständigen natürlichen Personen bereits mit Urteil vom 6. Oktober 1944 entschieden, dass sowohl eine Busse als auch die übrigen mit einem Strafverfahren zusammenhängenden Kosten nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (BGE 70 I 250 E. 4 S. 256 mit Hinweisen auf ASA 21 S. 74 f.). Auch vorliegend hat die Busse persönlichen Charakter und kann bei der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit steuerlich nicht abzugsfähig sein.

8.2.2.

Bei den vom Rekurrenten im Konto 6500 "Büromaterial" (Soll) sowie im Konto 2850 "Privat" (Haben) verbuchten Aufwendungen mit dem Titel "Büroeinrichtung" handelt es sich um Bettwäsche für CHF 161.75 (Beleg Nr. 112) bzw. für CHF 16.95 (Beleg Nr. 113) sowie um Vorhänge für CHF 1'646.60 (Beleg Nr. 89). Da nicht anzunehmen ist, dass der Rekurrent Bettwäsche und Vorhänge ausschliesslich für die Tätigkeit als Mountainbikeguide benötigt, sind diese Aufwendungen von total CHF 1'825.30 mindestens teilweise dem privaten Bereich zuzurechnen.

Der Rekurrent verbuchte im Konto 6700 "sonstiger betrieblicher Aufwand" (Soll) und im Konto 2850 "Privat" (Haben) die Kosten für die Adressänderung mit Nachsendung für den privaten Umzug vom T-weg 7b in Q._____ an die neue Adresse U-weg 18 in Q._____ von CHF 42.00 (Beleg Nr. 90). Da es sich um den privaten Wohnsitz des Rekurrenten handelt, sind auch die im Konto 6600 "Werbeaufwand" (Soll) und Konto 1020 "Bankguthaben" (Haben) verbuchten Kosten für ein Hausübergabeformular (Beleg Nr. 79) und für das Wohnungsübergabe-Formular in Höhe von CHF 5.50 (Beleg Nr. 73) als weit überwiegend private Aufwendungen zu betrachten, selbst wenn damit auch der Umzug von Geschäftsräumen verbunden sein sollte. Der in diesem Zusammenhang summierte Betrag in Höhe von total CHF 138.40 ist daher auch nicht abzugsberechtigt.

Damit weisen mehrere Indizien daraufhin, dass der Rekurrent auch private Aufwendungen in der Buchhaltung der Einzelunternehmung verbucht hatte und kein separates Privatkonto für private Aufwendungen führte.

8.2.3.

Nicht glaubhaft ist auch die (erst mit der Replik) vorgebrachte Behauptung, für die Reko-Touren sei immer eine zweite Person erforderlich. Der Rekurrent hat nach eigenen Angaben – etwa die Ausführungen zum Stellplatzwechsel wegen einer notwendigen zweiten Übernachtung auf einem Campingplatz – die Reko-Touren jeweils alleine absolviert. Auch entsprechende Zusatzkosten sind als privat zu qualifizieren.

Zusätzlich konnte der Rekurrent keine Belege für eine separate Begleichung von privaten Reisen, Ferien und sonstigen Ausgaben als Beweismittel einreichen, was es mit der Vorinstanz glaubhaft macht, dass die Kosten für Reko-Touren – etwa in X – auch privaten Aufwand enthalten.

8.3.

Nach dem Gesagten ist die von der Steuerkommission Q._____ vorgenommene Aufrechnung von CHF 1'900.00 als angemessen zu bestätigen.

9.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 570.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des 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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha