

3-RV.2023.117

P 57

Urteil vom 24. April 2025

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

Rekurrent	A. _____
	vertreten durch PrimeTax AG, Andreas Lipp und Fabienne Keller, Hansmatt 32, 6370 Stans

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission S. _____
	vom 6. Juli 2023
	betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. April 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission S._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 35'100.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem die geleisteten Beiträge an die berufliche Vorsorge in Höhe von CHF 6'284.00 nicht berücksichtigt und der Verlust aus selbständiger Tätigkeit im Umfang von CHF 2'400.00 gekürzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. April 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 14. Mai 2023 Einsprache. Er beantragte sinngemäss, die geleisteten Beiträge an die berufliche Vorsorge von CHF 6'284.00 seien zum Abzug zuzulassen und die Aufrechnung der Unkosten von CHF 2'400.00 bei der selbständigen Tätigkeit sei zu streichen.

3.

Mit Entscheid vom 6. Juli 2023 wies die Steuerkommission S._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. Juli 2023 (Zustellung am 26. Juli 2023) liess A._____ mit Rekurs vom 4. September 2023 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Er stellt folgende

"RECHTSBEGEHREN

1. *Der Einspracheentscheid vom 06. Juli 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sei in Bezug auf den Verlust aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit aufzuheben.*
2. *Der Verlust aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit sei auf CHF 23'190.00 festzusetzen. Von der Aufrechnung in der Höhe von CHF 2'400.00 sei abzusehen.*
3. *Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 sei entsprechend nach unten zu korrigieren.*
4. *Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin."*

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

5.

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

6.

A._____ hat keine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent bezog im Jahr 2021 vom Januar bis Mitte August Gelder der Arbeitslosenversicherung. Zudem war er ab Februar in einem Pensum von 60 % bei der M._____ in Q._____ als Coach und Berater angestellt. Ab 1. August betrieb er im Nebenerwerb das Einzelunternehmen "H._____".

2.2.

In der Steuererklärung 2021 wurde ein steuerbares Einkommen von CHF 32'223.00, ausgehend von Einkünften von insgesamt CHF 58'337.00, und ein steuerbares Vermögen von CHF 0.00 angegeben. Die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit wurden mit CHF 45'292.00, die Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen mit CHF 36'311.00 deklariert. Weiter wurde ein Verlust von CHF 23'190.00 aus selbständiger Tätigkeit angegeben.

2.3.

Die Steuerkommission S._____ rechnete bei den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit CHF 2'400.00 aufgrund Abgrenzung Unkosten (in Berufsauslagen enthalten) auf. Diese Korrektur wird nachfolgend geprüft.

3.

3.1.

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden bei den selbständig Erwerbenden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Gewinnungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen. 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. Darauf, ob sich der Aufwand bei zweckmässiger betrieblicher Organisation hätte vermeiden lassen, kommt es nicht an. Vielmehr ist entscheidend, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist. Auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichts lässt sich nur unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ermitteln, welche Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind

(VGE vom 25. August 2008 [WBE.2007.17]; 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; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7).

4.

Der Rekurs ist ein vollkommenes Rechtsmittel, weil das Spezialverwaltungsgericht bei der Beurteilung der ihm vorgelegten Streitsachen Sachverhalts- Rechts- und Ermessensfragen frei überprüfen kann, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 2).

5.

5.1.

Der Rekurrent hat in den Konti 6500 Büromaterial, 6510 Kommunikationskosten, 6530 Buchführung und 6570 Informatikaufwand Kosten von gesamthaft CHF 6'826.65 verbucht. Ein Privatanteil daran wurde nicht erfasst.

5.2.

Mit Einspracheentscheid vom 6. Juli 2023 hielt die Steuerkommission S._____ bezüglich Geschäftsaufwand fest, dass bei Einnahmen von CHF 121.35 Kosten von mehr als CHF 23'000.00 angefallen seien. Das sei zum vorneherein nicht sehr einleuchtend. Aller Anfang möge schwer sein. So sei es nicht unbekannt, dass Firmengründungen eine Aufbauphase erfordern würden. Dass vorliegend Doppelspurigkeiten beim effektiv belasteten Aufwand und dem pauschal beantragten Aufwand für Unselbständigerwerbende vorlägen, sei eindeutig. Unter Verwaltungsaufwand seien CHF 2'088.00 und als Informatikaufwand CHF 4'739.50 belastet worden. Es sei nicht ausgewiesen, dass der Rekurrent für seine unselbständige Tätigkeit zusätzliche Auslagen gehabt habe. Die Abgrenzung orientiere sich zwar an der gewährten Pauschale für Berufskosten nach Art. 7 Berufskostenverordnung. Die belasteten Aufwendungen müssten aber um mindestens die CHF 2'400.00 reduziert werden, weil ein erhebliches Missverhältnis zwischen Einnahmen und Ausgaben bestehe und die zusätzliche Finanzierung der Berufskosten unmöglich sei.

5.3.

Der Rekurrent macht geltend, dass keine gesetzliche Grundlage bestehe, eine Pauschale, welche einem unselbständig Erwerbstätigen zustehe, mit dem Erfolg aus seiner selbständigen Tätigkeit zu verrechnen. Es handle

sich dabei um materiell und konzeptionell komplett unterschiedliche Abzüge. Anhand der Kontoblätter sei ersichtlich, dass keine Aufwendungen verbucht worden seien, welche als Lebenshaltungskosten oder als gemischte Aufwendungen zu qualifizieren seien. Ebenso seien keine Aufwendungen, welche mit dem pauschalierten Abzug für übrige Berufsauslagen berücksichtigt worden seien, verbucht worden. Beim Informatikaufwand handle es sich um Auslagen, welche bei der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als logische Folge auftreten. Für die Erstellung einer professionellen Website brauche es eine Domain und einen Webdesigner bzw. Webprogrammierer. Ebenso wurden eine geschäftliche E-Mail-Adresse und ein entsprechendes E-Mail- und Dokumentenprogramm benötigt, welches professionell installiert werden müsse. Auch ein Virenschutz sei heute unverzichtbar. Ein selbständig Erwerbstätiger brauche auch ein Buchhaltungsprogramm, unter anderem für die Rechnungsstellung und die Bewirtschaftung der offenen Forderungen. Auch die Erreichbarkeit müsse gewährleistet sein, wofür ein geschäftlicher Telefon- und Internetanschluss benötigt werde. Schliesslich habe der Rekurrent seine Geschäftslokalität komplett neu einrichten müssen, wozu auch ein Arbeitsplatz gehöre. Dies bedeute, dass sämtliche Büromaterialien hätten angeschafft werden müssen. Denn am privaten Domizil vorhandene Büromaterialien zu benützen und von dort jeweils an das Domizil der Einzelunternehmung zu transportieren, sei nicht praktikabel. Ebenso gelte es zu erwähnen, dass der Rekurrent keine anteiligen Kosten für die geschäftliche Nutzung des privaten Internetanschlusses, des privaten Telefonanschlusses oder für die Nutzung der Büroinfrastruktur Zuhause der Erfolgsrechnung belastet habe. Er habe lediglich diejenigen Aufwendungen verbucht, welche tatsächlich für die Aufnahme und Ausübung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit und damit für die Gewinnerzielung notwendig gewesen seien.

5.4.

5.4.1.

Vom vertretenen Rekurrenten wurden nur die Kontenblätter hingegen keine Detailbelege eingereicht. Somit ist eine genaue Analyse der einzelnen verbuchten Rechnungen nicht möglich. Der Rekurrent wird für die Folgeperiode anzuhalten sein, die Buchhaltung inkl. Detailbelege einzureichen, damit eine genaue Überprüfung und Ausscheidung allfälliger Privatanteile vorgenommen werden kann.

5.4.2.

Es ist zwar davon auszugehen, dass die verbuchten Rechnungen im Konto 6530 Buchführung, sowie im Konto 6570 Informatikaufwand nur geschäftlichen Zwecken dienten. Beim Konto 6500 Büromaterial ist aufgrund der Miete von eigenen Büroräumlichkeiten glaubhaft, dass auch diese rein geschäftlich genutzt werden.

5.4.3.

Es wäre hingegen lebensfremd anzunehmen, dass die geschäftlichen Kommunikationsmittel und Internet im eigenen Betrieb eines selbständig Erwerbenden nie auch privat genützt werden. Es muss davon ausgegangen werden, dass der als geschäftsmässig begründet verbuchte Aufwand des Rekurrenten im Konto 6510 Kommunikationskosten einen aufwandsmindernden Privatanteil enthält. Dieser ist zu schätzen.

Die Aufrechnung eines Privatanteils von 20 % für Telefonie und Internet wird als angemessen angesehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2010 [2C_807/2009], E 2.2.2). Im Konto 6510 Kommunikationskosten wurden insgesamt CHF 295.00 verbucht. Es wäre somit ein Privatanteil von CHF 59.00 auszuscheiden.

5.4.4.

Die Aufrechnung "Abschreibung Unkosten" wäre daher um CHF 2'341.00 (CHF 2'400.00 ./. CHF 59.00) zu kürzen.

5.4.5.

Hingegen fällt bei Durchsicht der Unterlagen auf, dass der Mietvertrag für die Büro-/Praxisräume auf den Rekurrenten und seine Lebenspartnerin B._____ lautet. Letztere ist als [...] ebenfalls seit dem Jahr 2021 selbständig tätig ([...]). Der Gesamtmietzins inklusive Neben- und Gemeinschaftskosten sowie Miete für einen Parkplatz beläuft sich auf insgesamt CHF 815.00. Mietbeginn war der 1. Juli 2021. Dem Konto 6000 Miete wurde jeweils ein Anteil Büromiete in Höhe von CHF 700.00 belastet. In Anbetracht dessen, dass der Rekurrent gleichzeitig auch noch ein 60 % Pensum als Coach und Berater bei der M._____ in Q._____ ausübte, und in der Steuerperiode 2021 lediglich die Einnahme einer einzigen Konsultation verzeichnete, erscheint dieser Betrag als zu hoch. Die Miete ist daher anteilmässig zu teilen, weshalb mindestens CHF 400.00 pro Monat für die Nutzung durch die Lebenspartnerin zu berücksichtigen sind. Somit ist der monatliche Anteil von CHF 700.00 um CHF 285.00 (CHF 400.00 ./. CHF 115.00) auf CHF 415.00 zu kürzen. Womit beim Konto 6000 Miete CHF 1'710.00 (CHF 285.00 x 6 Monate) aufzurechnen sind.

5.4.6.

Weiter wurde die Miete für sieben Monate erfasst, obwohl das Objekt erst seit dem 1. Juli 2021 gemietet wurde. Es ist folglich davon auszugehen, dass der Januar 2022 ebenfalls erfasst wurde. Dieser Betrag von CHF 700.00 ist jedoch als transitorische Aktive abzugrenzen, da sie sich erst auf die zukünftige Periode bezieht.

6.

Zusammengefasst ist ein PA Kommunikationskosten von CHF 59.00 (Erw. 4.4.3) zu erfassen. Ferner sind im Konto 6000 Miete CHF 1'710.00 für die Nutzung durch die Lebenspartnerin aufzurechnen (Erw. 4.4.4.) und CHF 700.00 als transitorische Aktive abzugrenzen (Erw. 4.4.6.). Dies würde zu einer Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit um CHF 69.00 führen.

Auf eine Korrektur zu Ungunsten des Rekurrenten wird wegen Geringfügigkeit verzichtet.

7.

Im Ergebnis ist der Rekurs – wenn auch mit anderer Begründung – abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung 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 400.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 620.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt S. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 24. April 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner