

3-RV.2023.36

P 189

Urteil vom 21. November 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richter Biondo Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

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

vertreten durch Bernd Bürkle, Buchhaltungen und Steuerberatung,
Im Kehl 2, 5400 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 12. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Mai 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission R._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 41'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden den Einkünften aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit CHF 1'080.00 aufgrund "Nachtrag PA Naturalbezüge 2 Monate" hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Mai 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 17. Juni 2022 Einsprache erheben. Er beantragte sinngemäss, die Aufrechnung von CHF 1'080.00 sei vollumfänglich zu streichen und es sei ein Verlust von CHF 200.00 als Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit zu veranlagern.

3.

Mit Entscheid vom 12. Dezember 2022 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2022 (Zustellung am 5. Januar 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 31. Januar 2022 (recte: 2023) (Postaufgabe am 1. Februar 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt folgendes Begehren:

"Der Privatanteil für Naturalbezüge vom Restaurant sind aufgrund der Betriebsschliessung infolge Corona Pandemie um zwei Monate zu reduzieren auf CHF. 5'400.00 so wie dies deklariert wurde."

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

5.

Die Steuerkommission R._____ und das Kantonale Steueramt (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 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2020 unselbständig und selbständig erwerbstätig. Im Haupterwerb betreibt er den Gastronomiebetrieb "D._____" als Einzelunternehmung. Für das Jahr 2020 deklarierte er einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 200.00.

2.2.

Die Steuerkommission R._____ nahm für das Jahr 2020 eine Aufrechnung "Nachtrag PA Naturalbezug" im Betrag von CHF 1'080.00 vor, welche vorliegend umstritten ist.

3.

3.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft sowie der Wert selbstverbraucher Dienstleistungen und Waren des eigenen Betriebs (§ 25 Abs. 2 StG). Die Naturalbezüge der unselbständig Erwerbenden sowie die Entnahme von Waren und Dienstleistungen des eigenen Betriebs durch die Betriebsinhaberin oder den Betriebsinhaber werden zum Marktwert bewertet (§ 6 StGV). Damit sollen steuerpflichtige Personen mit Naturalbezügen wie Wirte, Hoteliers, Bäcker und Metzger steuerlich gleichbehandelt werden wie steuerpflichtige Personen, die nicht von derartigen Bezügen profitieren können. Letztere müssen entsprechende Leistungen aus ihrem zu versteuernden Einkommen bezahlen (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]; VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]).

3.2.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung 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]). Das "Merkblatt N1/2007 Naturalbezüge von Selbständigwerbenden" bewertet unter anderem die Warenbezüge von

Inhabern von Restaurants und Hotels (ohne Tabakwaren) mit CHF 6'480.00 pro Jahr für Erwachsene. Dazu wird festgehalten, dass die angegebenen Pauschalbeträge Durchschnittsansätze darstellen, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

3.3.

3.3.1.

Im Einspracheentscheid führt die Steuerkommission R._____ aus, es komme das Merkblatt N1/2007 zur Anwendung. Die Kürzung der Naturalbezüge um zwei Monate durch den Rekurrenten infolge des Betriebsunterbruchs durch Covid ändere einerseits nichts am Zwang zur Eigenverpflegung. Andererseits werde ausgeblendet, dass auch Warenvorräte wie Tiefkühlprodukte, Wein, Spirituosen und Konserven nach wie vor zur Verfügung stünden und Rechnungen oftmals verspätet eintreffen. Es handle sich bei den Privatanteilen zudem um Durchschnittswerte, welche anzuwenden seien. Bei einer Reduktion dieser Durchschnittswerte müssten ansonsten konsequenterweise auch die Privatanteile für das Geschäftsfahrzeug für zwei Monate erhöht werden, da das Geschäftsfahrzeug während diesen zwei Monaten praktisch nur privat benutzt worden sei. Es seien daher die geldwerten Vor- und Nachteile wettgeschlagen. Auf die Frage, ob nicht noch ein Privatanteil für Raucherwaren zu erfassen gewesen wäre, sei der Rekurrent in keiner Weise eingegangen.

3.3.2.

Der Rekurrent macht geltend, dass während der Betriebsschliessung infolge der Corona Pandemie keine Wareneinkäufe getätigt worden seien. Der Anteil der Naturalbezüge am gesamten Wareneinkauf in diesem Betrieb, insbesondere auch im Hinblick auf das Geschäftsjahr 2021 (Betriebschliessung für fünf Monate), weise deutlich daraufhin, dass eine Aufrechnung dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspreche. So betrage der Anteil Naturalbezüge ohne Kürzung am Wareneinkauf im Jahr 2019 16,76 %, im Jahr 2020 18,75 % und im Jahr 2021 gar 35.06 %. Zudem sei bei weiteren Mandanten des Vertreters des Rekurrenten die Kürzung der Naturalbezüge von den jeweiligen Veranlagungsbehörden des Kantons Aargau akzeptiert worden, weshalb der Rekurrent Anspruch auf Gleichbehandlung bei identischem Sachverhalt habe. Das Fahrzeug sei zudem erst nach der Pandemie geleast worden, weshalb die Aussage, dass bei konsequenter Anwendung der Privatanteil Fahrzeug hätte erhöht werden müssen, nicht richtig sei.

3.4.

Am 16. März 2020 erklärte der Bundesrat die «ausserordentliche Lage» gemäss Epidemiengesetz ab Mitternacht bis zum 19. April 2020. So mussten alle Läden (ausser Lebensmittel), Märkte, Restaurants, Bars sowie Un-

terhaltungs- und Freizeitbetriebe geschlossen bleiben und es galt ein Verbot für private und öffentliche Veranstaltungen (<https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/das-bag/aktuell/medienmitteilungen.msg-id-78454.html>). Ab dem 11. Mai 2020 durften schliesslich die Restaurants mit Einschränkungen wieder öffnen (<https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/seco/nsb-news.msg-id-78948.html>). Am 18. Dezember 2020 beschloss der Bundesrat eine weitere Verstärkung der Massnahmen. Die neuen Massnahmen galten ab Dienstag, 22. Dezember 2020 und waren vorerst bis zum 22. Januar 2021 befristet. So wurden Gastronomiebetriebe ohne Ausnahme für die Festtage geschlossen (<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen/bundesrat.msg-id-81745.html>).

3.5.

Entgegen der Ansicht des Rekurrenten ist es unerheblich, dass das "D._____" während zwei Monaten nicht offen war, da mit der Aufrechnung von Naturalbezügen nicht nur die Verpflegung im Restaurant berücksichtigt wird, sondern auch Bezüge von Nahrungsmitteln für den privaten Haushalt (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]). Die Betriebsschliessung allein vermag eine Reduktion der Ansätze nicht zu begründen.

Ab dem 17. März 2020 bis zum 11. Mai 2020 wurde im Warenaufwand ein Betrag von insgesamt CHF 1'490.00 verbucht. Dabei betraf der Betrag von CHF 432.95 eine Rechnung vom 29. Februar 2020. Diese Bestellung wurde folglich noch vor dem verhängten Lockdown getätigt. Mit dem restlichen Betrag von CHF 1'057.05 wurde hingegen während dem Lockdown eingekauft. Auch Ende Jahr wurden trotz des erneut geltenden Lockdowns am 28. Dezember 2020 Lebensmittel bei G._____ in Höhe von CHF 32.60 eingekauft. Weiter wurden in derselben Zeit auch Einkäufe bei H._____ und bei E._____ verbucht. Folglich wurden während des Lockdowns bereits Waren im Wert von CHF 1'089.65 eingekauft, die ausschliesslich für den Eigengebrauch des Rekurrenten bestimmt waren, da angesichts der damals herrschenden grossen Unsicherheit nicht glaubhaft ist, dass ein Geschäftsführer einfach auf Vorrat einkauft, vor allem nicht Lebensmittel, die verderblich sind. Folglich stehen dem aufgerechneten Privatanteil Naturalbezüge von CHF 1'080.00 ein Eigenbedarf in derselben Höhe gegenüber. Eine weitere Prüfung erübrigt sich damit, zumal davon auszugehen ist, dass am 16. März 2020 auch noch Lebensmittel im Restaurant vorhanden waren, die der Rekurrent selbst konsumiert hat, da sie ansonsten angesichts der langen Schliessung verdorben wären.

3.6.

Auch aus dem Umstand, dass bei B._____ und C._____ auf die Aufrechnung eines Privatanteils für zwei Monate aufgrund der Pandemie verzichtet worden sei, vermag der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten abzuleiten, da keine Bindung der Steuerkommission R._____ an eine Beurteilung der Veranlagungsbehörden einer anderen Gemeinde besteht

(VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.21]; RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2007.13]; RGE vom 23. März 2006 [3-RV.2005.50269]). Eine Ungleichbehandlung könnte hierin nicht gesehen werden (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.137]), so dass kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht.

3.7.

Im Ergebnis ist der Rekurs in Bezug auf die Naturalbezüge abzuweisen.

4.

Die Vorinstanz hat den Rekurrenten aufgefordert, in Zukunft zusätzlich einen Privatanteil für Tabakwaren gemäss Merkblatt der EStV abzurechnen (Abweichungsbegründung 2020). Es ist aus den Akten nicht erkennbar, ob der Rekurrent Raucher ist. Gemäss Merkblatt N1/2007 ist lediglich pro rauchende Person ein Privatanteil von CHF 1'500 bis 2'200.00 zusätzlich aufzurechnen. Da sich die Anweisung ohnehin nur auf die Folgeperiode bezieht, braucht vorliegend nicht weiter darauf eingegangen zu werden.

5.

Der Rekurs erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

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 Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 90.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 590.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, 21. November 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner