

3-RV.2023.77

P 32

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------------	---

Rekurrent	A. _____
	vertreten durch Treuhand- und Steuerberatung Rohrbach AG, Ringstrasse 13, 5620 Bremgarten AG

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____
	vom 9. März 2023
	betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Dezember 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurden dabei in Abweichung vom deklarierten Betrag von CHF 244.00 um CHF 33'987.00 auf CHF 34'231.00 erhöht.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Dezember 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 25. Dezember 2021 Einsprache. Er beantragte (sinngemäss) die Festlegung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäss Selbstdeklaration.

3.

Mit Entscheid vom 9. März 2023 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie senkte die Aufrechnung von CHF 33'987.00 um CHF 854.00 auf CHF 33'902.00. Dadurch reduzierte sich das steuerbare Einkommen auf CHF 99'800.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 9. März 2023 (Zustellung am 1. Mai 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 30. Mai 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt folgende

"Rechtsbegehren:

1. Das steuerbare Einkommen ist bei der Kantons- und Gemeindesteuer von CHF 99'816 auf CHF 66'116 zu reduzieren.
2. Das steuerbare Einkommen ist bei der Direkten Bundessteuer von CHF 99'266 auf CHF 65'566 zu reduzieren."

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik einreichen 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).

2.

Der Einspracheentscheid vom 9. März 2023 betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Die direkte Bundessteuer ist nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides. Soweit sich der Rekurs auf die direkte Bundessteuer bezieht (Rechtsbegehren 2), kann darauf nicht eingetreten werden.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2020 von Januar bis September bei der B._____ GmbH unselbständig und in den Folgemonaten mit der C._____ selbständig erwerbstätig. Bis Januar 2020 hielt der Rekurrent zwei Stammanteile zu je CHF 1'000.00 der B._____ GmbH (vgl. Internet-Auszug aus dem Handelsregister vom 31. Januar 2024).

In der Steuererklärung 2020 deklarierte der Rekurrent ein Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit von CHF 54'783.00 sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von CHF 244.00.

3.2.

In der Veranlagung erhöhte die Steuerkommission Q._____ den Reingewinn aus Einzelunternehmung von CHF 244.00 um CHF 32'700.00 auf CHF 32'944.00. Diesem Betrag rechnete sie weiter Mietaufwände von CHF 1'037.00 sowie CHF 250.00 hinzu, die sie als nicht geschäftsmässig begründet bewertete. Damit gelangte sie zu Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 34'231.00 und zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'670.00.

3.3.

Im Einspracheentscheid reduzierte die Steuerkommission Q._____ den aufgerechneten nicht anerkannten Mietaufwand von CHF 1'037.00 um CHF 854.00 auf CHF 183.00. Das steuerbare Einkommen sank entsprechend auf CHF 99'816.00.

3.4.

Zwar wird mit dem Rechtsbegehren 1 eine Senkung des steuerbaren Einkommens um CHF 33'700.00 (von CHF 99'816.00 auf CHF 66'116.00) ver-

langt. Aus der Begründung ergibt sich jedoch, dass die (nach dem Einspracheentscheid verbleibenden) aufgerechneten Mietaufwände im Rekurs ausdrücklich anerkannt werden und dass tatsächlich eine Reduktion des Einkommens um CHF 32'700.00 (Senkung des Einkommens aus selbständiger Tätigkeit von CHF 33'377.00 auf CHF 677.00) anbegehrt wird.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist deshalb einzig die Aufrechnung von CHF 32'700.00. Dazu sind in der Folge der Sachverhalt bzw. die Parteivorbringen (Erw. 4.), die Rechtsgrundlagen (Erw. 5.) und die rechtliche Würdigung (Erw. 6.) darzulegen.

4.

4.1.

Im Einspracheverfahren machte der Rekurrent mit E-Mails vom 28. November 2022 sowie vom 2. Januar 2023 geltend, dass der ihm von der B._____ GmbH überwiesene Betrag von CHF 32'700.00 eine Lohnzahlung sei, die in den Lohnausweis 2020 eingeflossen sei.

4.2.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ aus, der Rekurrent habe keine Belege eingereicht für seine Behauptung, der Betrag von CHF 32'700.00 sei in der per Lohnausweis 2020 ausgewiesenen Lohnsumme enthalten. Erkundigungen bei der für die B._____ GmbH zuständigen Revisorin der Sektion juristische Personen des Kantonalen Steueramtes hätten ebensowenig Aufschluss darüber gegeben, ob der Betrag von CHF 32'700.00 tatsächlich in der gemäss Lohnausweis deklarierten Lohnsumme enthalten gewesen sei.

4.3.

Im Rekurs liess der Rekurrent erneut vorbringen, die per 8. Oktober 2020 auf seinem Bankkonto eingegangene Zahlung von CHF 32'700.00 sei eine Lohnausgleichszahlung der B._____ GmbH gewesen. Dieser Betrag sei in dem von der B._____ GmbH ausgestellten Lohnausweis mit einer Nettolohnsumme von CHF 54'783.00 bereits enthalten gewesen, was sich aus den im Rekurs eingereichten Unterlagen ergebe. Es handle sich bei den CHF 32'700.00 nicht um Einkommen aus selbständiger Tätigkeit. Das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit von CHF 33'377.00 gemäss Einspracheentscheid und nachfolgender Steuerveranlagung vom 25. April 2023 sei deshalb um CHF 32'700.00 auf CHF 677.00 zu senken.

4.4.

In der Vernehmlassung vom 30. Juni 2023 machte das Gemeindesteuernamt Q._____ geltend, die hier in Frage stehende Zahlung von CHF 32'700.00 sei in der vom Rekurrenten eingereichten Buchhaltung als Einnahme ausgewiesen worden. Aus diesem Grund sei der Betrag zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet worden, zu-

mal der Rekurrent seinen Einwand, es handle sich dabei um bereits via Lohnausweis deklariertes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, nicht habe belegen können.

Im Übrigen sei der Rekurrent mit Schreiben vom 24. Januar 2023 auf den Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren für den Fall der Nichteinreichung der Belege hingewiesen worden.

4.5.

In der Replik liess der Rekurrent an seiner bisherigen Argumentation festhalten und verwies erneut auf die im Rekurs eingereichten Unterlagen, die im Einspracheverfahren noch nicht vorgelegen hätten.

5.

5.1.

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

5.2.

Steuerbar sind ferner alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG).

5.3.

Gemäss § 194 Abs. 2 StG können trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden.

Der Beweismittelausschluss gemäss § 194 Abs. 2 StG kommt nur bei Ermessensveranlagungen zum Tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 194 StG N 6 mit Hinweis auf den SGE vom 24. September 2015 [3-RV.2015.105], Erw. 3.4., und den RGE vom 25. Oktober 2012, [3-RV.2012.77], Erw. 4.2.2.).

6.

6.1.

Der mit der Steuererklärung eingereichte Lohnausweis der B._____ GmbH weist einen Bruttolohn von CHF 57'132.00 aus, der sich aus einem Lohn von CHF 55'782.00 und einem Privatanteil Geschäftswagen von CHF 1'350.00 zusammensetzt. Nach Abzug der Sozialversicherungsbei-

träge von CHF 2'349.00 verbleibt ein Nettolohn von CHF 54'783.00. Eine weitere Aufschlüsselung der einzelnen Lohnbestandteile lässt sich dem Lohnausweis nicht entnehmen.

6.2.

Mit der Steuererklärung hat der Rekurrent eine Übersicht über die Buchhaltung der C._____ eingereicht. Gemäss dieser Übersicht standen Einnahmen von CHF 10'857.35 Ausgaben von CHF 10'612.82 gegenüber, was zum (deklarierten) Gewinn von CHF 244.53 führte.

6.3.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens reichte der Rekurrent mit Eingabe vom 30. Oktober 2021 weitere Buchhaltungsunterlagen ein. Die gesamten Einnahmen beliefen sich neu auf CHF 43'557.35, die Ausgaben betrugen unverändert CHF 10'612.82. Die Aufschlüsselung der Einnahmen ergab fünf Einnahmeposten, von denen der erste den Betrag von CHF 32'700.00 auswies und die B._____ GmbH als Kundin nannte.

6.4.

Mit der Einsprache reichte der Rekurrent erneut Buchhaltungsunterlagen ein. Die Zahlen entsprachen denjenigen aus den im Veranlagungsverfahren eingereichten Unterlagen. Aus der Gegenüberstellung von Einnahmen (CHF 43'557.35, neu bezeichnet mit "Lohnausweis und Rechnungen C._____ 2020") und Ausgaben (CHF 10'612.82) ergab sich die Differenz von CHF 32'944.53. Anders als bei den im Veranlagungsverfahren eingereichten Unterlagen folgten auf die Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben zwei weitere Zeilen, auf denen von diesem Betrag von CHF 32'944.53 das "Grundkapital Lohnausweis 2020" von CHF 32'700.00 abgezogen wurde, woraus sich der "Gewinn C._____ 2020" von CHF 244.53 ergab.

6.5.

Im Rekursverfahren reichte die Vertreterin des Rekurrenten Buchhaltungsunterlagen der B._____ GmbH ein.

Das Buchhaltungskonto Nr. 2262 "KK A._____" für das Jahr 2020 wies im Haben ein Total von CHF 63'549.10 aus. Die Habenbuchungen setzten sich im Wesentlichen zusammen aus Lohn Guthaben des Rekurrenten sowie aus Auslagen, die der Rekurrent für die B._____ GmbH getätigt und privat bezahlt hatte. Die Lohn Guthaben beliefen sich auf insgesamt CHF 57'132.35.

Die Sollbuchungen beliefen sich bis zum 30. September 2020 auf insgesamt CHF 30'849.10. Die Summe setzte sich zusammen aus Lohnkontozahlungen an den Rekurrenten von insgesamt CHF 26'500.00, zwei Buchungen von je CHF 1'000.00 mit der Beschreibung "D._____" (beide mit

dem privaten Bankkonto des Rekurrenten als Gegenkonto) und einer Buchung von CHF 2'349.10 mit der Beschreibung "Anteil AHV A._____". Am 8. Oktober 2020 erfolgte eine weitere Sollbuchung von CHF 32'700.00 mit der Beschreibung "A._____ Lohn C._____". Damit war das Konto ausgeglichen.

In der E-Mail an die Vertreterin des Rekurrenten hielt die B._____ GmbH Folgendes fest:

"Es gibt keine Lohnabrechnungen, da A._____ sich selber Akontozahlungen ausbezahlt hat und nach Auflösung der Mitarbeit, hat er seinen Kontostand auf seine neue Firma überwiesen, was wir als Lohnzahlung verbucht haben."

6.6.

Aus diesen Unterlagen, namentlich aus dem ausgeglichenen Buchhaltungskonto Nr. 2262 "KK A._____", ergibt sich, dass der Rekurrent im Jahr 2020 aus der B._____ GmbH Löhne von insgesamt CHF 57'132.35 bezogen hat. Unter anderem wurden am 8. Oktober 2020 CHF 32'700.00 auf das private Bankkonto des Rekurrenten überwiesen. Dabei handelt es sich um den hier betroffenen und als Reingewinn aus Einzelunternehmung aufgerechneten Betrag. Dieser Betrag ist jedoch, wie der Rekurrent zutreffend geltend machen lässt, bereits in der per Lohnausweis deklarierten Summe (Bruttolohn von CHF 57'132.00, vgl. oben Erw. 7.1.) enthalten. Damit können die CHF 32'700.00 nicht (ein weiteres Mal) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst werden.

6.7.

Der Rekurrent hat die Buchhaltungsunterlagen der B._____ GmbH, welche die Korrektheit seiner Angaben bestätigen, erst im Rekursverfahren eingereicht. Jedoch greift der dem Rekurrenten im Einspracheverfahren angedrohte Beweismittelausschluss nur bei Ermessensveranlagungen (vgl. oben Erw. 6.3.). Deshalb kommt er vorliegend nicht zum Tragen und die im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen können vollumfänglich berücksichtigt werden.

6.8.

Vor diesem Hintergrund hat der Rekurrent mit den im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen belegt, dass die Aufrechnung von CHF 32'700.00 zu Unrecht erfolgt ist. Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten von CHF 99'816.00 gemäss Einspracheentscheid sinkt um CHF 32'700.00 auf CHF 67'116.00, gerundet CHF 67'100.00. Damit ist der Rekurs gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang wären die Kosten des Rekursverfahrens grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

Jedoch können die Partei- und Gerichtskosten unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG).

7.2.

Dies ist vorliegend der Fall. Der Rekurrent hätte ohne Weiteres die Möglichkeit gehabt, die entsprechenden Unterlagen bereits im Einspracheverfahren von der B._____ GmbH herauszuverlangen und einzureichen. Stattdessen brachte er mit Schreiben vom 27. Januar 2023 vor, er habe keinen Kontakt mehr mit der B._____ GmbH. Somit hat er das Rekursverfahren durch die verspätete Eingabe der massgebenden Unterlagen selbst verursacht.

Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, dem Rekurrenten die gesamten Verfahrenskosten aufzuerlegen. Aus dem gleichen Grund ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Das steuerbare Einkommen wird auf CHF 67'100.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00 zusammen CHF 720.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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, 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, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche