

3-RV.2024.36

P 47

Urteil vom 20. März 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Partner-Treuhand + Versicherungen GmbH,
Freihofweg 3, 5736 Burg AG

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 26. März 2024
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 98'100.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurde unter anderem ein Privatanteil Auto von CHF 8'557.00 und Repräsentationsspesen von CHF 400.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B._____ hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Januar 2023 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 21. Februar 2023 Einsprache erheben. Sie liessen beantragen, auf die Aufrechnung des Privatanteils Auto von CHF 8'557.00 und der Repräsentationsspesen von CHF 400.00 sei zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 26. März 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. März 2024 (Zustellung am 6. April 2024) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 6. Mai 2024 (Postaufgabe am 7. Mai 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen folgende Anträge stellen:

"1.) Die Aufrechnung des Geschäftsfahrzeugs als PA von Fr. 8'557 zuzüglich den bereits verbuchten Fr. 3'000.- auf einem PA von Fr. 11'557.- von Total Fahrzeugkosten im Betrag von Fr. 12'757.- ist nicht gerechtfertigt und soll rückgängig gemacht werden.

2.) Die Repräsentationsspesen von Fr. 767.10 wurden infolge Umsatzrückgangs um Fr. 367.- auf Fr. 400.- gekürzt, dies soll ebenfalls rückgängig gemacht werden."

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._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. _____ weitere Abklärungen vorgenommen.

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.

Die Rekurrentin führte 2020 die Einzelunternehmung G._____, B.____ (EU G.____). Diese bezweckt die "[...]" (vgl. Internet-Handelsregisterauszug vom 25. Februar 2025). Zudem ist die Rekurrentin im Jahr 2020 einer unselbständiger Haupterwerbstätigkeit (E.____ GmbH) sowie einer unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit (D.____ AG) nachgegangen.

3.

3.1.

Per 31. Dezember 2020 hat die Rekurrentin im Jahresabschluss 2020 der EU G.____ einen Fahrzeugaufwand von CHF 12'757.00 (geschäftlich: CHF 9'757.00; privat: CHF 3'000.00) sowie Repräsentationsspesen von CHF 767.00 verbucht.

3.2.

Im Veranlagungsverfahren erachtete die Steuerkommission Q.____ die verbuchten Repräsentationsspesen von CHF 767.00 als übersetzt und anerkannte lediglich CHF 367.00. Folglich wurden CHF 400.00 als übersetzte Repräsentationsspesen bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

Weiter hielt die Steuerkommission Q.____ in der Abweichungsbegründung fest, dass der verbuchte Privatanteil Auto von CHF 3'000.00 in keinem Verhältnis zu den erbrachten Leistungen stehe. Zudem werde das Geschäftsfahrzeug für den privaten Arbeitsweg der Rekurrentin verwendet, wofür die Rekurrentin Berufsauslagen geltend gemacht habe. Nebst einer unverhältnismässig hohen Belastung des Geschäftsaufwandes sei zudem eine Doppelspurigkeit mit den Berufsauslagen erkennbar. Als Geschäftsaufwand seien lediglich CHF 1'200.00 zuzulassen. Im Gegenzug hätten die Berufsauslagen der Rekurrentin für den Arbeitsweg mit eben diesem Fahrzeug keine Kürzung erfahren.

3.3.

Mit Einsprache liessen die Rekurrenten ausführen, dass durch die vom Bundesrat verordneten Covid-19-Massnahmen im Jahr 2020 die Teilnehmerzahlen an den Lektionen massiv eingebrochen seien. In der Hoffnung auf eine Normalisierung seien die Lektionen ab 3 Teilnehmer weitergeführt

worden. Die Unkosten seien trotz Umsatzeinbruch die gleichen geblieben. 2020 seien wöchentlich eine Lektion in V._____ (Distanz 92 Kilometer), eine Lektion in R._____ (Distanz 60 Kilometer), eine Lektion in S._____ (Distanz 25 Kilometer) sowie weitere Arbeitseinsätze in S._____ (bis Mitte März) durchgeführt worden. Die von der Vorinstanz anerkannten geschäftlichen Fahrzeugkosten von CHF 1'200.00 stünden in keinem Verhältnis zu den effektiven Kosten.

3.4.

Die Steuerkommission Q._____ hielt in ihrem Einspracheentscheid fest, dass coronabedingt die Umsätze nach März 2020 weggebrochen seien. Diesem Einbruch sei mit der Reduktion der Repräsentationsspesen von CHF 767.00 auf CHF 367.00 Rechnung getragen worden. In der Einsprache sei nicht ausgeführt worden, weshalb nach dem Wegfall der Lektionen weiterhin Kundenspesen angefallen sein sollten.

Betreffend der Aufrechnung des Privatanteils Auto hielt die Vorinstanz fest, das für den selbständigen Nebenerwerb der Rekurrentin verwendete Fahrzeug stelle nach der Präponderanzmethode Privatvermögen dar. Aus den Berufsauslagen sei ersichtlich, dass das Fahrzeug durch die Rekurrentin zusätzlich auch für ihren Arbeitsweg nach T._____ (50 %-Pensum) verwendet worden sei. Die Anzahl der effektiven Arbeitseinsätze vor Ort seien nicht nachgewiesen worden. Die Massnahmen des Bundes im Bereich Fitness seien von Beginn weg sehr einschneidend gewesen. Es sei nicht nachvollziehbar, wie an den Standorten V._____, R._____ und S._____ ganzjährig und wöchentlich Fitnesslektionen abgehalten worden sein sollten. Zudem weise der Lohnausweis auf ausgerichtete Covid- und Kurzarbeitsentschädigungen hin, was seinerseits auf einen nicht ganzjährig abgehaltenen Kursbetrieb hinweise. Es obliege der Rekurrentin ihre Gewinnungskosten wie die effektiv zurückgelegten Fahrleistungen darzulegen. Dieser Nachweis sei mit den allgemeinen Ausführungen in der Einsprache nicht erbracht worden.

3.5.

Mit Rekurs machten die Rekurrenten geltend, beim Geschäftsfahrzeug handle es sich um einen F, welcher spezifisch für den Transport von C geeignet sei. Die Rekurrentin transportiere die C jeweils mit diesem Fahrzeug an die Veranstaltungen der H Lektionen. Bis Ende April 2020 habe die Rekurrentin ihre selbständige Erwerbstätigkeit als Haupterwerbstätigkeit geführt. Nach dem Corona-Lockdown im März 2020 habe sie – um den Verlust auszugleichen – ihren Nebenjob bei der E._____ GmbH ab dem 1. Mai 2020 auf ein Pensum von 50 % erweitert. Sie sei bemüht gewesen, das Angebot am Standort R._____ von 2 Lektionen pro Woche aufrecht zu erhalten. Ab August 2020 seien die Lektionen auf einmal wöchentlich reduziert worden. Per Ende Oktober 2020 sei der Standort R._____ geschlossen worden. Insgesamt seien im

Jahr 2020 51 Lektionen am Standort R._____ abgehalten worden. Dabei seien für die Hin- und Rückfahrt 58 Kilometer zurückgelegt worden. Es seien noch zwei Aufträge in V._____ dazugekommen. Insgesamt ergebe dies 3'246 gefahrene Kilometer. Weitere Fahrten für den Standort R._____ (Reinigung, Unterhalt und Räumung, Besorgungen, Fahrt ins Lager in U._____) seien nicht berücksichtigt worden. Am Standort V._____ habe die Rekurrentin im Jahr 2020 22 Lektionen geleitet. Dafür seien für die Hin- und Rückfahrt 92 Kilometer zurückgelegt worden. Insgesamt ergeben sich daraus 2'024 zurückgelegte Kilometer. Aufgrund der verhängten Corona-Massnahmen wie die Impf-, Test- und Maskenpflicht seien die Lektionen am Standort V._____ per Ende Oktober 2020 ebenfalls eingestellt worden. Den Arbeitsweg für ihre unselbständige Erwerbstätigkeit bei der D._____ AG habe die Rekurrentin ebenfalls mit dem Geschäftsfahrzeug absolviert. Insgesamt seien dafür 7'213 Kilometer zurückgelegt worden. Abschliessend hielten die Rekurrenten fest, dass aufgrund der Corona-Massnahmen die Teilnehmerzahlen bei den Lektionen massiv eingebrochen seien. Dies habe ebenfalls zu einem Einbruch des Umsatzes geführt. Dieser Einbruch habe aber den Spesenaufwand in keiner Weise geschmälert, da eine Lektion mit drei Teilnehmern nicht weniger Spesen und Aufwand erzeuge als eine Lektion mit über zehn Teilnehmern.

3.6.

In seiner Vernehmlassung hielt das Gemeindesteueramt Q._____ fest, es sei zu beachten, dass der Rekurrentin die deklarierten Berufsauslagen von CHF 6'864.00 vollumfänglich gewährt worden seien. Dies obwohl eine Vermischung zwischen der unselbständigen und selbständigen Erwerbstätigkeit stattgefunden habe. Im Falle, dass der Aufwand bei der selbständigen Erwerbstätigkeit korrigiert werde, sei dies im Rahmen der Berufsauslagen in angemessener Weise zu kompensieren.

3.7.

Mit Replik hielten die Rekurrenten fest, dass es sich bei den gewährten Berufsauslagen von CHF 6'864.00 nur im Umfang von CHF 2'464.00 um Fahrzeugkosten handle. Für die D._____ AG habe die Rekurrentin Einsätze an diversen Standorten geleistet. Da es sich dabei nicht um einen regulären Arbeitsweg handle, sei der Fahrzeugaufwand verrechnet worden. Die Kosten seien speziell im Bereich der Schulungen schwer auseinanderzuhalten gewesen.

4.

Umstritten und vorliegend zu prüfen ist, ob die Aufrechnung der Repräsentationsspesen von CHF 400.00 (Erw. 5) und die Aufrechnung des Privatanteil Auto um CHF 8'557.00 (Erw. 6) zu Recht erfolgt sind.

5.

5.1.

5.1.1.

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 (vgl. 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).

5.1.2.

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; 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]).

5.1.3.

5.1.3.1.

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 (vgl. 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.).

5.1.3.2.

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 Beweismässigkeit 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 Beweismässigkeit 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).

5.1.3.3.

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 anneh-

men 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).

5.1.3.4.

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.

5.2.

Vorliegend ist unbestritten, dass der Umsatz der EU G._____ im Geschäftsjahr 2020 aufgrund der Corona-Pandemie eingebrochen war (Umsatz 2018: CHF 36'177.33; Umsatz 2019: CHF 23'815.75; Umsatz 2020: CHF 15'016.75). Angesichts des Umsatzeinbruches ist die durch die Vorinstanz vorgenommene Reduktion der Repräsentationsspesen von CHF 767.00 auf CHF 367.00 zu Recht vorgenommen worden. Die Rekurrenten haben weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren höhere effektive Repräsentationsspesen als die anerkannten CHF 367.00 nachgewiesen. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

6.

6.1.

Für die Berechnung des Privatanteils an den verbuchten Fahrzeugkosten ist massgebend, ob sich das Fahrzeug (F) im Privat- oder Geschäftsvermögen der Rekurrentin befunden hat.

6.2.

6.2.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter sind nach der sogenannten Präponderanzmethode entweder voll dem Geschäfts- oder voll dem Privatvermögen zuzurechnen.

6.2.2.

Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht

kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsumschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. Massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 133 II 420, Erw. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349, Erw. 4c/aa; Bundesgerichtsurteile vom 24. August 2017 [2C_1037/2016], Erw. 4.2, vom 25. April 2017 [2C_41/2016 und 2C_42/2016] und vom 27. November 2013 [2C_515/2013], Erw. 2.1). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich nach dem Willen der steuerpflichtigen Person. Diese widmet Vermögensgegenstände – etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion – geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. In diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenserklärung (vgl. Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 280 f.).

6.2.3.

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die buchmässige Behandlung stellt ein Indiz für die Zuteilung dar, welches nur schwer zu widerlegen ist. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (vgl. Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 18 DBG N 44 ff.). Ein Gegenstand stellt aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion auch dann Geschäftsvermögen dar, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so u.a. auch

etwa die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung der steuerpflichtigen Person sein (Bundesgerichtsurteile vom 25. April 2017 [2C_41/2017, 2C_42/2017], Erw. 5.2 und 5.3, und vom 9. Dezember 2016 [2C_308/2016, 2C_309/2016], Erw. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

6.3.

6.3.1.

Die Rekurrentin führt für ihre selbständige Erwerbstätigkeit eine eigene Buchhaltung. Es liegt somit eine Trennung des Privatvermögens und des Geschäftsvermögens vor. In den Buchhaltungen der Geschäftsjahre 2018 bis 2020 der EU G. _____ wurde jeweils ein Fahrzeug mit einem Buchwert von CHF 2'500.00 aktiviert. Da gemäss Steuererklärung die Rekurrenten im Jahr 2020 keine weiteren Fahrzeuge besaßen, ist davon auszugehen, dass es sich beim verbuchten Fahrzeug um den F handelt. Mit der Aktivierung in der Buchhaltung der EU G. _____ hat die Rekurrentin grundsätzlich bekundet, das Fahrzeug der selbständigen Erwerbstätigkeit dienstbar zu machen. Die buchhalterische Behandlung des Fahrzeuges spricht damit klar für Geschäftsvermögen. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern dieser nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird.

Die Aufnahme in die Buchhaltung allein vermag jedoch nicht die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen zu bewirken. Für die definitive Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen ist auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion eines Wirtschaftsgutes abzustellen. Massgebend ist in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich der Erzielung von Gewinn in der selbständigen Erwerbstätigkeit dient.

6.3.2.

Gemäss Angaben der Rekurrentin transportierte sie mit dem Fahrzeug die C zu den Ausführungsorten der H Lektionen. Dies ist glaubwürdig. Damit ist auch erwiesen, dass das Fahrzeug der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin gedient hat. Es ist unbestritten, dass das Fahrzeug auch für private Zwecke wie z.B. für den Arbeitsweg für die unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der E. _____ GmbH und der D. _____ AG genutzt wurde. Für die Qualifikation des Fahrzeuges als Geschäfts- oder Privatvermögen ist daher entscheidend, wie hoch der Anteil der geschäftlichen bzw. privaten Nutzung des Fahrzeuges war.

Gemäss den im Rekurs gemachten Angaben hat die Rekurrentin für die EU G. _____ im Jahr insgesamt 5'270 Kilometer zurückgelegt (für den

Standort R._____: 2'958 km; für den Standort V._____: 2'024 km; für sonstige Standorte: 287.8 km). Für den Arbeitsweg für die unselbständigen Erwerbstätigkeiten der Rekurrentin wurden mit dem Fahrzeug insgesamt 10'733 Kilometer (E._____: 3'520 km; D._____: 7'213 km) zurückgelegt (vgl. Steuererklärung 2020 und Rekurs).

Insgesamt wurden im Jahr 2020 mindestens 16'003 Kilometer mit dem Fahrzeug zurückgelegt (da die Rekurrenten keine weiteren Fahrzeuge besitzen, ist zudem davon auszugehen, dass das Fahrzeug auch für weitere private Zwecke wie Einkäufe und Ferien genutzt wurde). Dabei wurden 5'270 Kilometer geschäftlich und mindestens 10'733 Kilometer privat zurückgelegt. Daraus ergibt sich ein geschäftlicher Anteil von 32.93 % und ein privater Anteil von 67.07 %. Da der private Anteil überwiegt, ist das Fahrzeug dem Privatvermögen der Rekurrentin zuzuordnen.

6.4.

Für die Berechnung des Privatanteils an den Fahrzeugkosten ist vorliegend der Fahrzeugaufwand von CHF 12'757.00 gemäss den geschäftlichen und privaten Nutzungsverhältnissen aufzuteilen. Daraus resultiert ein geschäftlicher Anteil von CHF 4'200.00 (32.93 % von CHF 12'757.00) und ein Privatanteil von CHF 8'557.00 (67.07 % von CHF 12'757.00).

Die Vorinstanz rechnete den Rekurrenten zum bereits verbuchten Privatanteil von CHF 3'000.00 zusätzlich CHF 8'557.00 auf. Insgesamt resultierte daraus ein Privatanteil von CHF 11'557.00. Dieser ist wie festgestellt um CHF 3'000.00 auf CHF 8'557.00 zu reduzieren. Eine Kompensation bei den Berufsauslagen ist nicht nötig, da die zurückgelegten Kilometer für die unselbständigen Erwerbstätigkeiten der Rekurrentin beim Privatanteil berücksichtigt sind.

7.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als teilweise begründet. Der Rekurs ist daher teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 98'166.00 um CHF 3'000.00 (CHF 11'557 [Privatanteil Auto im Veranlagungs- und Einspracheverfahren] - CHF 8'557 [Privatanteil Auto im Rekursverfahren]) auf CHF 95'166.00, gerundet CHF 95'100.00.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu 35 %. Sie haben daher 65 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

9.

Den Rekurrenten ist sodann für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die

Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (vgl. AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 1'600.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 600.00 (inkl. 8.1 % MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Rekurrenten 35 % mit CHF 210.00 auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 95'100.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 680.00, zu 65 % mit CHF 442.00 zu bezahlen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 210.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der 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, 20. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni