

3-RV.2024.5

P 74

Urteil vom 22. Mai 2025

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Betsche
------------------	---

<u>Rekurrentin</u>	A. _____
--------------------	-----------------

vertreten durch Bissig Treuhand AG, Spiegelbergstrasse 22,
6318 Walchwil

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Juli 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 58'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 90'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurden dabei ein überhöhter AHV-Aufwand von CHF 4'300.00 sowie übersetzte Spesen von CHF 1'478.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. Juli 2023 liess A._____ mit Schreiben vom 10. August 2023 Einsprache erheben. Sie beantragte, das satzbestimmende Einkommen sei unter Verzicht auf die beiden Aufrechnungen auf CHF 85'200.00 und das steuerbare Einkommen auf CHF 55'200.00 festzulegen.

3.

Mit Schreiben vom 19. September 2023 wurde A._____ vom Gemeindesteueraamt Q._____ eine Schlechterstellung im Einspracheverfahren in Aussicht gestellt. Dabei wurden Aufrechnungen von CHF 2'787.00 (AHV-Beitragsnachzahlung für eine Angestellte), CHF 2'940.00 (zusätzlicher Privatanteil Auto) sowie CHF 4'681.00 (überhöhte AHV-Beiträge; statt bisher CHF 4'300.00) angekündigt. Es wurde ihr die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

4.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2023 liess A._____ zur angedrohten Schlechterstellung Stellung nehmen.

5.

Mit Entscheid vom 28. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab. Sie erhöhte die Aufrechnung wegen überhöhtem AHV-Aufwand von CHF 4'300.00 auf CHF 5'019.00 und ersetzte die Aufrechnung wegen übersetzter Spesen von CHF 1'478.00 durch einen (zusätzlichen) Privatanteil Auto von CHF 2'940.00. Damit erhöhte die Steuerkommission Q._____ das satzbestimmende Einkommen von CHF 90'981.00 um CHF 2'182.00 auf CHF 93'163.00, gerundet CHF 93'100.00.

6.

Den Einspracheentscheid vom 28. November 2023 (Zustellung am 19. Dezember 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 22. Dezember 2023 (Post-

aufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt den

"ANTRAG,

(...) das im Einsprache-Entscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 festgesetzte steuerbare Einkommen von CHF 59'450, bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 93'163, sei auf CHF 57'174, bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 88'887, herabzusetzen."

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

7.

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

8.

A._____ hat keine Replik einreichen lassen.

9.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Die Rekurrentin ist mit ihrer Einzelunternehmung B._____ mit Betriebsstätten in V._____ und Q._____ als Beraterin tätig.

2.2.

Die Jahresrechnung 2021 der B._____ wies einen Gewinn von CHF 65'589.70 aus. Darin enthalten war eine Corona-Entschädigung von CHF 33'689.60. In ihrer Steuererklärung deklarierte die Rekurrentin mit CHF 32'794.00 die Hälfte des Jahresgewinns als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

2.3.

Demgegenüber erfasste die Steuerkommission Q._____ die Corona-Entschädigung mit der Veranlagung separat als Einkommen aus Sozial- und anderen Versicherungen und reduzierte den Jahresgewinn der selbständigen Erwerbstätigkeit vorerst auf CHF 31'901.00. Sie erhöhte diesen sodann um die Aufrechnungen von CHF 4'300.00 (nicht geschäftsmässig begründeter AHV-Aufwand) und CHF 1'478.00 (übersetzte Spesen). Insgesamt resultierte daraus ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 37'679.00 und ein satzbestimmendes Einkommen von CHF 90'981.00.

2.4.

Im Einspracheentscheid erhöhte die Steuerkommission Q._____ die Aufrechnung wegen überhöhtem AHV-Aufwand von CHF 4'300.00 auf CHF 5'019.00 und ersetzte die Aufrechnung wegen übersetzter Spesen von CHF 1'478.00 durch einen (zusätzlichen) Privatanteil Auto von CHF 2'940.00. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit betrug neu CHF 39'861.00, das satzbestimmende Einkommen CHF 93'163.00.

2.5.

Im Rekurs lässt die Rekurrentin beantragen, die im Einspracheentscheid erfolgte Aufrechnung wegen überhöhtem AHV-Aufwand sei um CHF 1'335.00 auf CHF 3'684.00 zu reduzieren und die Aufrechnung eines zusätzlichen Privatanteils Auto von CHF 2'940.00 sei zu streichen. Damit beantragt sie ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von

CHF 35'584.00 und ein satzbestimmendes Einkommen von CHF 88'887.00.

2.6.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen sind die im Einspracheentscheid erfolgten Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Nach Darlegung der gemeinsamen Rechtsgrundlagen (Erw. 3.) ist auf den Privatanteil Auto (Erw. 4.) und den AHV-Aufwand (Erw. 5.) einzugehen.

3.

3.1.

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, 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; 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]).

3.3.

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 dem-

zufolge 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).

3.4.

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

4.

4.1.

4.1.1.

In der Veranlagung hat die Steuerkommission Q._____ zum Einkommen der Rekurrentin CHF 1'478.00 als übersetzte Spesen aufgerechnet. Im Einspracheverfahren hat die Rekurrentin die Kontodetails des Buchhaltungskontos Nr. aaa "[...]" eingereicht. In der Folge hat die Steuerkommission Q._____ im Einspracheentscheid auf eine Aufrechnung wegen übersetzter Spesen verzichtet. Stattdessen hat sie den Privatanteil des Geschäftsfahrzeuges um CHF 2'940.00 erhöht.

4.1.2.

Zur Begründung führte die Steuerkommission Q._____ aus, die Details des Buchhaltungskontos Nr. aaa "[...]" zeigten Kosten des öffentlichen Verkehrs von CHF 1'383.80. Aus der dazu gelieferten Erklärung der Rekurrentin, wonach sie für ihre Coachings aufgrund des mitgeführten Equipments auf ein Fahrzeug angewiesen sei, schloss die Steuerkommission Q._____, dass die Fahrzeugnutzung planbar sei. Der bescheidene Einsatz des Fahrzeuges rechtfertige es, den Privatanteil auf die Hälfte der durch das Fahrzeug verursachten Kosten anzuheben. Da diese Aufrechnung von CHF 2'940.00 die bisherige Aufrechnung wegen übersetzter Spesen von CHF 1'478.00 ersetze, ergebe sich eine zusätzliche Aufrechnung (Schlechterstellung) von CHF 1'462.00.

4.1.3.

Die Rekurrentin liess im Rekursverfahren daran festhalten, dass sie für die von ihr angebotenen [...] auf die Benützung des Fahrzeuges angewiesen

sei, da sie eine umfangreiche Ausrüstung, wie [...] mit sich führe. Zudem würden [...] und ähnliches an verschiedenen Orten stattfinden, so etwa in R._____, S._____, T._____, U._____, V._____ und W._____. Auch dafür werde das Fahrzeug regelmässig genutzt.

4.2.

4.2.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend ("Präponderanzmethode") der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden oder wie Liegenschaften Alternativgüter darstellen, die sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn ein Vermögenswert ganz oder vorwiegend tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa; Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2017 [2C_1037/2016] E. 4.2).

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (M. Reich und J. von Ah, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 18 DBG N 44 ff.).

4.2.2.

Für Geschäftsfahrzeuge, die auch privat genutzt werden, ist ein Privatanteil zu berücksichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) 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]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2010 [2C_807/2009]). Die Merkblätter haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]).

4.2.3.

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständig-erwerbenden) der EStV kann der Privatanteil an den Autokosten entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden (Hervorhebungen im Original):

"5. Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

a) Effektive Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

b) Pauschale Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches **nicht** nachgewiesen werden, ist pro Monat 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren."

Die Vorbemerkungen zum Merkblatt N1/2007 lauten wie folgt (Hervorhebungen im Original):

"a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten **erstmalig für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre**; für die Geschäftsjahre mit Abschlusstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N1/2001 massgebend.

b) Die hiernach angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann."

4.2.4.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2021 des Kantons Aargau enthält in Anhang IX eine Tabelle zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten. Gemäss dieser Tabelle wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgrund des Katalogpreises, der gesamten Fahrleistung im Jahr und einer geschätzten privaten Fahrleistung festgelegt.

Die Tabelle beruht auf dem Merkblatt N1/2001 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der EStV und der darin in Ziffer 5. lit. b statuierten pauschalen Ermittlungsmethode des Privatanteils an den Autokosten, die dann zur Anwendung kommt, wenn die in Ziffer 5. lit. a beschriebene Ermittlung aufgrund der tatsächlichen Kosten nicht möglich ist. Bei dieser pauschalen Methode wird der Privatanteil an den Autokosten wie in der vorerwähnten Tabelle anhand einer Schätzung der privaten Fahrleistung festgelegt. Das Merkblatt N1/2001 wurde für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre Selbständigerwerbender ersetzt durch das Merkblatt N1/2007 (vgl. Vorbemerkungen lit. a zum Merkblatt N1/2007).

4.2.5.

Das (damalige) Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV. 2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass bei Selbständigerwer-

benden ohne Bordbuch grundsätzlich die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) zur Ermittlung des Privatanteils an den Fahrzeugkosten Anwendung zu finden hat. Die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2001 der EStV – auf der die Tabelle in der Wegleitung 2021 beruht – ist für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre grundsätzlich nicht mehr anwendbar.

Auch wenn – wie bei jeder Pauschalierung – damit gewisse Ungleichheiten in Kauf genommen werden, resultiert in einer Vielzahl von Fällen ein angemessenes Resultat. Ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat ist, abgesehen vom Fall der Führung eines Bordbuches (effektive Methode), bloss in Sonderfällen, in denen die pauschale Ermittlung des Privatanteils nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung).

Wer vom der Pauschalmethode zugrundeliegenden Erfahrungssatz (nach oben oder nach unten) abweichen will, hat den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Wenn der Privatanteil gemäss der MWSt-Regelung nach Ansicht der Steuerbehörden zu tief ausfällt, hat diese glaubhaft zu machen und anhand von Indizien aufzuzeigen, dass ein Abweichen nach oben gerechtfertigt ist. Nur dann ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Bringt hingegen der Steuerpflichtige vor, der gemäss der MWSt-Regelung bestimmte Privatanteil sei zu hoch, hat er die Gründe hierfür glaubhaft darzulegen.

4.2.6.

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalmethode grundsätzlich gemäss dem Ansatz von 0,8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat zu berechnen, von dem in zu begründenden Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Wenn davon abgewichen wird, ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen. Beides gilt jedoch nur für jene Fälle, in denen eine pauschale Ermittlung des Privatanteils erforderlich ist, weil die effektive Aufteilung der geschäftlich und privat verursachten Fahrzeugkosten aufgrund eines fehlenden Bordbuches nicht möglich ist.

4.3.

4.3.1.

Zur Frage, ob es sich beim Fahrzeug der Rekurrentin um ein Geschäfts- oder ein Privatfahrzeug handelt, ist zunächst festzuhalten, dass das Vorliegen eines Geschäftsfahrzeuges bei Selbständigerwerbenden nicht davon abhängt, ob der Einsatz des Fahrzeuges planbar ist oder ob die Selbständigerwerbende auf das Fahrzeug angewiesen ist. Vielmehr gilt ein Fahrzeug dann als Geschäftsfahrzeug, wenn es überwiegend geschäftlich ge-

nutzt wird. Dabei muss es der selbständigen Erwerbstätigkeit lediglich "dienen", eine Notwendigkeit ist nicht vorausgesetzt (Präponderanzmethode, vgl. oben Erw. 4.2.1.).

4.3.2.

In der Steuererklärung der Rekurrentin sind keine privaten Fahrzeuge deklariert. Das Fahrzeug der Rekurrentin ist demgegenüber in der Bilanz als Aktivum aufgeführt. In der Erfolgsrechnung wird ein Betrag von CHF 6'625.32 für Unterhalt und Reparaturen des Fahrzeugs als Aufwand verbucht. Zudem wurde der Buchwert des Fahrzeuges im Jahr 2021 mit CHF 3'000.00 abgeschrieben (vgl. Bilanz mit Vorjahreswert). Der Aufwand für Unterhalt und Reparaturen von CHF 6'625.32 wurde um einen Privatanteil von CHF 1'872.00 vermindert. Die Rekurrentin betrachtet das Fahrzeug offenbar als Geschäftsfahrzeug.

4.3.3.

Im Einspracheentscheid kommt die Steuerkommission Q._____ zum Schluss, das Fahrzeug werde nur "bescheiden" für geschäftliche Zwecke eingesetzt und die jeweilige Fahrzeugnutzung sei planbar. Falls die Steuerkommission Q._____ damit gemeint haben sollte, dass es sich bei dem Fahrzeug der Rekurrentin, anders als bisher (vgl. die Geschäftsabschlüsse sowie die Veranlagungen der Jahre 2018 bis 2020), nicht um ein Geschäftsfahrzeug handle, weil die überwiegende geschäftliche Nutzung nicht gegeben sei, so hätte sie dies darlegen und begründen müssen (z.B. anhand einer detaillierten Überprüfung der zurückgelegten Strecken mittels Werkstattrechnungen, Aufstellungen von externen geschäftlichen Terminen u.ä.). Dass eine solche Untersuchung nicht erfolgt ist, zeigt, dass die Steuerkommission Q._____ weiterhin von einem Geschäftsauto ausgegangen ist. Auch hat sie – wie die Rekurrentin – einen Privatanteil ausgeschieden und auch die übrigen im Zusammenhang mit einem Geschäftsfahrzeug anfallenden Buchungen nicht beanstandet. Dies alles spricht für das Vorliegen eines Geschäftsfahrzeuges.

4.3.4.

Vor diesem Hintergrund besteht zwischen den Parteien Einigkeit darüber, dass es sich bei dem Fahrzeug der Rekurrentin um ein Geschäftsfahrzeug handelt.

4.3.5.

Die gesamten Fahrzeugkosten der Rekurrentin im Geschäftsjahr 2021 beliefen sich auf CHF 9'625.32 (CHF 6'625.32 + CHF 3'000.00, vgl. auch die in den Einspracheakten befindliche Notiz mit einer Aufstellung der Fahrzeugkosten). Zu den Fahrzeugkosten hat die Rekurrentin im Einspracheverfahren die Kontodetails des Buchhaltungskontos Nr. bbb "Unterhalt und Reparaturen [...]" eingereicht. Die einzelnen im Zusammenhang mit dem Fahrzeug gebuchten Positionen sowie die auf dem Buchwert des

Fahrzeuges getätigte Abschreibung sind weder in ihrem Bestand noch in ihrer Höhe zwischen den Parteien umstritten. Streitig ist allein die Höhe des zu verbuchenden Privatanteils.

4.3.6.

Der Privatanteil bestimmt sich grundsätzlich nach der Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises; vgl. oben Erw. 4.2.5. und 4.2.6.). Die Steuerkommission Q._____ ist von dieser Methode abgewichen, indem sie den verbuchten Privatanteil von CHF 1'872.00 um CHF 2'940.00 auf CHF 4'812.00 erhöht hat. Begründet wird die Abweichung von der Pauschalmethode mit einer Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel sowie der planbaren und bescheidenen Verwendung des Fahrzeuges zu geschäftlichen Zwecken.

4.3.7.

Zum Vorgehen der Steuerkommission Q._____ ist festzuhalten, dass ein Abweichen von der Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) nur in Ausnahmefällen zulässig ist. Dabei muss die Partei, die von dieser Methode abzuweichen gedenkt, begründen, weshalb ein solcher Ausnahmefall gegeben ist. Diesem Begründungserfordernis ist mit dem Hinweis auf zusätzliche Fahrten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht Genüge getan. Es ist einer Selbständigerwerbenden nicht verwehrt, neben einem Geschäftsfahrzeug die öffentlichen Verkehrsmittel zu verwenden. Die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel allein lässt nicht auf eine bescheidene Nutzung des Geschäftsfahrzeugs schliessen, zumal vorliegend gemäss Kontodetails des Buchhaltungskontos Nr. aaa "[...]" im Jahr 2021 rund 55 Zugtickets erworben wurden, was im Schnitt einer Zugfahrt pro Woche entspricht (dies unter der Annahme, dass Retourtickets gelöst wurden – waren es einfache Tickets, so handelte es sich lediglich um rund 27 Fahrten pro Jahr). Auch die Planbarkeit von Fahrzeugeinsätzen lässt keinen Rückschluss auf die Häufigkeit des Einsatzes des Geschäftsfahrzeuges zu.

4.3.8.

Vor diesem Hintergrund hat die Steuerkommission Q._____ nicht dargelegt, weshalb ein Abweichen von der Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) begründet sein sollte. Solche Gründe sind aus den vorliegenden Akten auch nicht ersichtlich. Folglich ist die Verbuchung des Privatanteils mittels Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) durch die Rekurrentin nicht zu beanstanden.

Bei einem in der Buchhaltung der Rekurrentin verbuchten Kaufpreis des Fahrzeuges von CHF 19'500.00 (vgl. Kontodetails des Buchhaltungskontos Nr. ccc "Fahrzeug (Anzahlung Leasing)" aus dem Jahr 2018, Buchung vom tt.mm. 2018), der unbestritten geblieben ist, ergibt sich ein Privatanteil von

CHF 1'872.00. Der Privatanteil wurde von der Rekurrentin korrekt verbucht. Eine Aufrechnung ist nicht angezeigt.

4.3.9.

Somit ist die Erhöhung des Privatanteils Fahrzeug durch die Steuerkommission Q._____ zu korrigieren. Ob vor diesem Hintergrund auch der Abzug für Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen ist, wird anlässlich der Prüfung der Aufrechnung für überhöhten AHV-Aufwand beurteilt (vgl. nachfolgend Erw. 5.3.4.).

Das satzbestimmende Einkommen der Rekurrentin sinkt damit um CHF 2'940.00. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

5.

5.1.

5.1.1.

In der Jahresrechnung 2021 hat die Rekurrentin der Erfolgsrechnung AHV-Beiträge von CHF 8'296.95 belastet.

5.1.2.

In der Veranlagung rechnete die Steuerkommission Q._____ CHF 4'300.00 als überhöhten AHV-Aufwand auf.

5.1.3.

In der Einsprache wies die Rekurrentin darauf hin, dass im verbuchten AHV-Aufwand eine Nachzahlung von AHV-Beiträgen für die angestellte Raumpflegerin von CHF 2'786.55 enthalten sei. Die Raumpflegerin habe auch die geschäftlichen Räumlichkeiten gereinigt. Deshalb seien die insgesamt für die Raumpflegerin zu leistenden Nachzahlungen von CHF 11'235.30 zu einem Viertel als Geschäftsaufwand verbucht worden.

5.1.4.

Im Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q._____ zur Aufrechnung von CHF 5'019.00 fest, die Nachzahlung von CHF 2'787.00 für die Raumpflegerin sei geschäftsmässig begründet. Zu prüfen sei jedoch, ob die für die Rekurrentin insgesamt belasteten AHV-Beiträge von CHF 7'010.00 geschäftsmässig begründet seien. Ausgehend von einem Betriebsergebnis von CHF 31'900.00 (ohne Corona-Entschädigung) seien der aufgerechnete Privatanteil Auto von CHF 2'940.00 sowie die für die Rekurrentin belasteten AHV-Beiträge von CHF 7'010.00 hinzuzurechnen, woraus sich ein beitragspflichtiges Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 41'850.00 ergebe. Aus diesem Einkommen resultierten gemäss Berechnung im Einspracheentscheid Sozialversicherungsbeiträge (AHV/IV/EO sowie FAK [Familienausgleichskasse]) von CHF 1'991.16. Folglich erachtete die Steuerkommission Q._____ die Differenz zu den von

der Rekurrentin als Aufwand verbuchten AHV-Beiträgen von CHF 7'010.00 als nicht geschäftsmässig begründet und rechnete CHF 5'019.00 auf.

5.1.5.

Im Rekurs liess die Rekurrentin zu den Sozialversicherungsbeiträgen vorbringen, die persönlichen AHV-Beiträge seien der Erfolgsrechnung nicht mit CHF 7'010.00, sondern lediglich mit CHF 5'510.00 belastet worden. Denn es sei eine Rückstellung von CHF 1'500.00 zu berücksichtigen, die im Geschäftsjahr 2021 aufgelöst worden sei. Zuzüglich der für die Raumpflegerin nachgezählten Sozialversicherungsbeiträge von CHF 2'787.00 seien im Geschäftsjahr 2021 somit lediglich CHF 8'296.95 als AHV-Aufwand verbucht worden. Würden davon die geschäftsmässig begründete Nachzahlung der AHV-Beiträge für die Raumpflegerin von CHF 2'787.00 sowie der mit CHF 1'826.00 berechnete persönlichen AHV-Beitrag der Rekurrentin abgezogen, so resultiere eine korrekte Aufrechnung für überhöhte AHV-Beiträge von CHF 3'684.00.

5.2.

5.2.1.

Sozialversicherungsbeiträge sind im Rahmen von § 36 Abs. 1 StG von den Einkünften abziehbar, soweit sie geschäftsmässig begründet sind.

5.2.2.

Gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 (SR 831.10; AHVG) wird vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Beitrag von 8.1 % erhoben. Beträgt das Einkommen weniger als CHF 60'500.00, aber mindestens CHF 10'100.00 im Jahr, so vermindert sich der Beitragssatz nach einer vom Bundesrat aufzustellenden sinkenden Skala bis auf 4.35 %. Art. 21 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947 (SR 831.101; AHVV) in der zwischen dem 1. Januar 2021 und dem 31. Dezember 2022 geltenden Fassung sieht unter dem Titel "Sinkende Beitragsskala für Selbständigerwerbende" für jährliche Erwerbseinkommen zwischen CHF 26'200.00 und CHF 28'600.00 einen Beitragssatz von 4.75 % und für jährliche Erwerbseinkommen zwischen CHF 23'800.00 und CHF 26'200.00 einen Beitragssatz von 4.65 % vor.

5.2.3.

Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (SR 831.20; IVG) gilt für die Beitragsbemessung sinngemäss das AHVG. Die Beiträge vom Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit betragen 1.4 %. Die Beiträge der obligatorisch versicherten Personen, die in Anwendung der sinkenden Beitragsskala berechnet werden, werden in gleicher Weise abgestuft wie die Beiträge der Alters- und Hinterlassenenversicherung. Dabei wird das Verhältnis gewahrt zwischen dem vorstehend

erwähnten Prozentsatz und dem unverminderten Beitragssatz nach Art. 8 Abs. 1 AHVG.

5.2.4.

In Art. 27 Abs. 2 des Bundesgesetzes über den Erwerbsersatz vom 25. September 1952 (SR 834.1; EOG) wird festgehalten, dass für die Bemessung der vom Bundesrat festgesetzten Beiträge die Bestimmungen des AHVG sinngemäss anwendbar sind. Die Beiträge vom Einkommen aus einer Erwerbstätigkeit dürfen jedoch 0.5 % nicht übersteigen. Die Beiträge nach der sinkenden Skala werden in gleicher Weise abgestuft wie die Beiträge der Alters- und Hinterlassenenversicherung. Dabei ist das Verhältnis zu wahren zwischen dem vorstehend erwähnten Prozentsatz und dem unverminderten Beitragssatz nach Art. 8 Abs. 1 AHVG.

5.2.5.

Die Finanzierung der Familienzulagen und der Verwaltungskosten sind durch die Kantone zu regeln (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 24. März 2006 über die Familienzulagen und Finanzhilfen an Familienorganisationen [SR 836.2; FamZG]). Gemäss § 14 des Einführungsgesetzes zum Bundesgesetz über die Familienzulagen vom 24. März 2009 (EG FamZG) werden Familienzulagen und Verwaltungskosten mit Beiträgen der Arbeitgebenden sowie der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer nicht beitragspflichtiger Arbeitgebender finanziert. Jede Familienausgleichskasse legt die Höhe des Beitragssatzes fest. Sie berücksichtigt dabei ihren Bedarf für die Familienzulagen, für die Äufnung der Schwankungsreserve und für die Deckung der Verwaltungskosten (§ 16 EG FamZG).

Die Beiträge an die kantonale Familienausgleichskasse betrugen im Jahr 2021 1.45 % (<https://www.sva-aargau.ch/arbeitgebende/lohn-und-beitrage/beitrage-und-verwaltungskosten>).

5.3.

5.3.1.

Die von der Rekurrentin verbuchten AHV-Beiträge von CHF 8'296.95 setzen sich zusammen aus den von der Sozialversicherungsanstalt des Kantons Y._____ quartalsweise in Rechnung gestellten Beträgen von je CHF 1'752.60 sowie einer (anteiligen) Nachzahlung von AHV-Beiträgen für eine angestellte Raumpflegerin von CHF 2'786.55. Infolge Auflösung einer Rückstellung für AHV-Beiträge von CHF 1'500.00 resultierte ein Saldo des Aufwandkontos von CHF 8'296.95.

5.3.2.

Streitig ist zunächst, welcher Betrag für persönliche Sozialversicherungsbeiträge im Jahr 2021 verbucht wurde. Die Steuerkommission Q._____ geht von CHF 7'010.00 aus. Die Rekurrentin wendet ein, hiervon sei die

aufgelöste Rückstellung von CHF 1'500.00 abziehen, weshalb die persönlichen Sozialversicherungsbeiträge lediglich CHF 5'510.00 betragen.

Massgebend für den verbuchten Aufwand ist nicht der Saldo des Aufwandskontos, sondern die einzelne Buchung. Denn die Sozialversicherungsbeiträge der Rekurrentin von 4 x CHF 1'752.60 wurden der Erfolgsrechnung belastet, unabhängig davon, dass diese Belastung durch eine bestehende Rückstellung von CHF 1'500.00 gemildert wurde. Diese Rückstellung war in einem früheren Geschäftsjahr für künftige Ausgaben vorgenommen und dem damaligen Gewinn belastet worden. Zwar wirkt sich ihre Auflösung erfolgserhöhend aus, jedoch ändert dies nichts an der erfolgsschmälernden Wirkung der insgesamt mit CHF 7'010.00 als Aufwand verbuchten Sozialversicherungsbeiträge der Rekurrentin. Waren diese nicht oder nicht vollumfänglich geschäftsmässig begründet, so hat eine entsprechende Aufrechnung zu erfolgen.

5.3.3.

Bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge der Rekurrentin haben sowohl die Steuerkommission Q._____ als auch die Rekurrentin die Beitragssätze von AHV/IV/EO und FAK mit 5.864 % bzw. 1.45 % (Steuerkommission Q._____) und 5.741 % bzw. 1.45 % (Rekurrentin) gemäss den gesetzlichen Bestimmungen eingesetzt. Die Unterschiede in den Beitragssätzen ergeben sich aufgrund der sinkenden Beitragsskala allein aus den AHV-pflichtigen Einkommen, welches die Steuerkommission Q._____ mit CHF 26'500.00 berechnet hat, während die Rekurrentin von einem AHV-pflichtigen Einkommen von CHF 24'700.00 ausgegangen ist (für über 65-Jährige besteht ein Freibetrag von CHF 16'800.00; vgl. Art. 6^{quater} Abs. 1 AHVV).

Die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge hat die Steuerkommission Q._____ mit CHF 1'991.16 sogar etwas günstiger berechnet als die Rekurrentin mit CHF 1'825.63. Damit beantragt die Rekurrentin materiell eine Schlechterstellung, wofür kein Rechtsschutzinteresse besteht. Allein aus dem Irrtum der Rekurrentin, es seien aufgrund der aufgelösten Rückstellung von CHF 1'500.00 lediglich persönliche Sozialversicherungsbeiträge von CHF 5'510.00 verbucht worden (vgl. oben Erw. 5.1.5. und 5.3.2.), ergibt sich der von ihr beantragte, um CHF 1'335.00 niedrigere Aufrechnungsbetrag in Sachen AHV-Beiträge. Materiell ergeben sich somit in Bezug auf die geschäftsmässig begründeten und damit abzugsfähigen Sozialversicherungsbeiträge nahezu übereinstimmende Anträge.

5.3.4.

Dennoch sind die Sozialversicherungsbeiträge zu korrigieren: Einerseits hat die Steuerkommission Q._____ bei der Ermittlung des AHV-pflichtigen Einkommens die AHV-Beiträge doppelt zum Geschäftsergebnis hinzuge-

rechnet, einmal mit CHF 7'010.00 (vgl. oben Erw. 5.1.4.) und ein weiteres Mal mit CHF 1'450.00 (bei der Erhöhung des Zwischenergebnisses um den Betrag der mutmasslichen AHV-Beiträge in der Beitragsberechnung für Selbständigerwerbende, vgl. Einspracheentscheid Seite 3). Andererseits ist die Aufrechnung eines Privatanteils Auto von CHF 2'940.00 zu Unrecht erfolgt, wie vorstehend (vgl. Erw. 4.) gezeigt wurde. Vor diesem Hintergrund ist von einem AHV-pflichtigen Einkommen von rund CHF 22'100.00 auszugehen (CHF 26'500.00 ./. CHF 1'450.00 ./. CHF 2'940.00). Bei einem AHV/IV/EO Satz von 5.617 % (sinkende Beitragsskala) und einem FAK Satz von 1.45 % sowie Verwaltungskosten von 5 % der AHV/IV/EO-Beiträge ergeben sich daraus geschäftsmässig begründete Sozialversicherungsbeiträge von rund CHF 1'630.00.

Da die Rekurrentin ihrem Geschäftsergebnis Sozialversicherungsbeiträge von CHF 7'010.00 belastet hat, erfolgt eine Aufrechnung von CHF 5'380.00. Die Steuerkommission Q._____ hat im Einspracheentscheid bereits CHF 5'019.00 aufgerechnet. Das satzbestimmende Einkommen der Rekurrentin erhöht sich deshalb um CHF 361.00. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.4.

Zu den AHV-Beiträgen ist abschliessend festzuhalten, dass es sich bei den für die Raumpflegerin belasteten Beträgen gemäss (zutreffender) übereinstimmender Ansicht der Parteien um geschäftsmässig begründete Personalkosten handelte. Diese waren – da es sich um eine Nachzahlung handelte – abschliessend berechnet worden und standen betragsmässig fest.

Bei den der Rekurrentin in Rechnung gestellten persönlichen AHV-Beiträgen handelte es sich demgegenüber um (provisorische) Vorauszahlungen. Gemäss üblicher Praxis der Steuerbehörden werden diese als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert, zumal zu viel bezahlte AHV-Beiträge in den Folgeperioden anlässlich der definitiven Abrechnung erfolgs erhöhend berücksichtigt werden. Vorliegend beruhten die Vorauszahlungen offenbar auf einem zu hoch veranschlagten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, weshalb sich eine genaue Berechnung der AHV-Beiträge ausnahmsweise rechtfertigen lässt. In künftigen Steuerperioden ist jedoch darauf zu achten, dass Rückzahlungen oder Gutschriften aus den im Jahr 2019 zu viel bezahlten AHV-Beiträgen nicht ein weiteres Mal gewinnerhöhend berücksichtigt werden. Stattdessen sind sie – im Umfang, wie in der Steuerperiode 2019 eine Aufrechnung erfolgt ist – gewinnmindernd anzurechnen.

6.

Zusammenfassend ist der Rekurs bezüglich Erhöhung des Privatanteils Fahrzeug gutzuheissen und bezüglich Aufrechnung von überhöhtem AHV-Aufwand abzuweisen. Obwohl das Einkommen der Rekurrentin hinsichtlich

AHV-Aufwand steigt, sinkt es insgesamt aufgrund der Gutheissung bezüglich dem Privatanteil Auto. Deshalb ist keine reformatio in peius angezeigt.

Das satzbestimmende Einkommen der Rekurrentin von CHF 93'163.00 gemäss Einspracheentscheid sinkt um CHF 2'579.00 (CHF 2'940.00 ./ CHF 361.00) auf CHF 90'584.00, gerundet CHF 90'500.00. Damit wird der Rekurs teilweise gutgeheissen. Das Gemeindesteueramt Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

7.

7.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen.

7.2.

Die Rekurrentin obsiegt gemessen an ihren Anträgen zu rund 60 %. Sie hat daher 40 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

7.3.

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine anteilmässige Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 500.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand (der Aufwand bis und mit Einspracheverfahren ist nicht zu ersetzen) auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT auf CHF 600.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin 60 % mit CHF 360.00 (inkl. MWSt und Auslagen) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 90'500.00 festgesetzt.

2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 740.00, zu 40 % mit CHF 296.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 360.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (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 Schwei-

zerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 22. Mai 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche