

3-RV.2021.120

P 106

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Loser
Richter Schorno
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 26. Mai 2021
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 19. März 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 47'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 47'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurden verschiedene Korrekturen vorgenommen.

1.2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 19. März 2020 erhob A. mit Schreiben vom 20. April 2020 Einsprache. Er akzeptiere die Steuerveranlagung 2018, welche wesentliche Abweichungen von seiner Selbstdeklaration aufweise, nicht. Er werde die Einsprache einreichen, wenn sich die Covid-19-Situation wieder normalisiert habe.

1.3.

Mit Entscheid vom 3. Juni 2020 trat die Steuerkommission Q. mangels Antrages auf die Einsprache nicht ein.

1.4.

Den Einspracheentscheid vom 3. Juni 2020 (Zustellung am 29. Juni 2020) zog A. mit Rekurs vom 30. Juni 2020 (Postaufgabe 1. Juli 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter.

1.5.

Mit Urteil vom 22. Oktober 2020 (ccc) hob das Spezialverwaltungsgericht den Einspracheentscheid vom 3. Juni 2020 auf und wies die Angelegenheit in Gutheissung des Rekurses an die Steuerkommission Q. zur Behandlung der Einsprache zurück.

2.

Mit Schreiben vom 7. Januar 2021 ersuchte das Gemeindesteueramt Q. A. um Mitteilung von Änderungsanträgen.

3.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2021 reichte A. dem Gemeindesteueramt Q. unter Beilage einer korrigierten Erfolgsrechnung eine neue Steuererklärung für das Jahr 2018 (Druckdatum: 3. Februar 2021) ein.

4.

Auf Aufforderung des Gemeindesteueramtes Q. vom 9. Februar 2021 erstattete A. die Stellungnahme vom 10. März 2021.

5.

Mit Entscheid vom 26. Mai 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 (Zustellung am 1. Juli 2021) zog A. mit Rekurs vom 23. Juli 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellte den Antrag,

für die Fahrzeugkosten seien zusätzlich CHF 25'900.00 als Aufwand zu berücksichtigen und die AHV-Beiträge seien zu korrigieren.

Weiter wurde um unentgeltliche Rechtspflege ersucht.

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

7.

7.1.

Mit Verfügung vom 26. Juli 2021 wurde A. aufgefordert, das Formular "Berechnung des Existenzminimums" einzureichen.

7.2.

A. nahm mit Schreiben vom 29. August 2021 Stellung und reichte Belege ein.

8.

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

9.

A. hat eine Replik erstattet.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten 2017 und die Akten des Verfahrens ccc in Sachen des Rekurrenten beigezogen. Zusätzlich hat es eine Auskunft beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau eingeholt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent macht ein "persönliches Notrecht" (Rekurs) bzw. ein "persönliches Notstandsrecht" (Schreiben vom 29. August 2021) geltend, welches ihn von bis anhin gültigen Regeln entbinde. Er erachtet sich an Fristen, welche von staatlichen Organen vorgegeben werden, nicht gebunden.

Entgegen dieser Auffassung sind die förmlichen Anforderungen der Rechtsmittelverfahren – insbesondere des Rekursverfahrens – auch für den Rekurrenten anwendbar. Da die Rekursfrist vom Rekurrenten eingehalten wurde, muss darauf nicht weiter eingegangen werden.

2.2.

Der Rekurrent bezieht sich im Rekurs sodann auf von ihm eingereichte Haftungsklagen, welche im Zusammenhang mit ungerechtfertigten, einseitig verhängten Corona-Massnahmen stünden. Auch diese Haftungsklagen können nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens sein, sodass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

2.3.

Die im Schreiben vom 29. August 2021 beantragte Sistierung "der Steuern (Gemeinde, Kanton, Bund) bis auf weiteres resp. bis sich die eigene wirtschaftliche Situation erholt hat und ich die geforderten Schadenersatzsummen erhalten habe" und die Sistierung der AHV-Beiträge fallen nicht in den Zuständigkeitsbereich des Spezialverwaltungsgerichtes, so dass darauf nicht eingetreten werden kann.

2.4.

Die Frage der Kostentragung richtet sich sodann nach § 189 StG. Über die beantragte Kostenbefreiung bzw. das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist in Erw. 9 dieses Entscheides zu befinden.

3.

3.1.

Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 196 Abs. 2 StG). Antrag und Begründung sind Gültigkeitsvoraussetzungen (AGVE 1987 S. 422). Aus dem Antrag muss sinngemäss ersichtlich sein,

dass und inwieweit der Rekurrent den Einspracheentscheid anfechten will. Das Spezialverwaltungsgericht muss wissen, was der Rekurrent konkret am Einspracheentscheid auszusetzen hat. Die Erklärung, er sei mit dem Einspracheentscheid nicht zufrieden, die blosser Kundgabe des Rekurswillens, genügt nicht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 196 StG N 17 ff.). Entspricht der Rekurs diesen Anforderungen nicht, wird darauf nicht eingetreten (§ 196 Abs. 2 StG).

3.2.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2021 wird zwar ausdrücklich der "Einspracheentscheid des Steueramtes Q." angefochten. Ein materiell-rechtlicher Antrag, inwieweit der Einspracheentscheid abgeändert werden soll, und eine Begründung fehlen. Es wird stattdessen auf das "Einsprache-Schreiben und Korrigenda vom 4. Februar 2021" verwiesen.

Die Einsprache datiert vom 20. April 2020. Darin war, wie im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 22. Oktober 2020 (ccc) festgestellt, zwar ein Anfechtungswille enthalten. Ein Antrag und eine Begründung fehlten hingegen.

3.3.

In den Akten finden sich drei Schreiben, allesamt mit Datum vom 4. Februar 2021. In sämtlichen Schreiben wird auf die Einsprache gegen die Steuern 2018 verwiesen. Mit dem an das KStA gerichteten Schreiben wird die Rückvergütung der bereits bezahlten Steuern verlangt. Es geht dabei um Fragen des Steuerbezuges. Mit dem Schreiben an die Gemeindeverwaltung Q., Steueramt, D., wird unter dem Titel "Einsprache zu Steuererklärung 2018" auf die zeitgleiche Stellungnahme an das "Steueramt (E.)" verwiesen. Dementsprechend ist für die Eruiierung der materiell-rechtlichen Anträge auf dieses letztere Schreiben abzustellen.

3.4.

Im Schreiben an E. werden vom Rekurrenten zwei Punkte aufgelistet:

"AHV-Beiträge

Ich habe die ganze Situation noch einmal geprüft und habe festgestellt, dass Ihr Einwand berechtigt ist. Aus diesem Grund habe ich eine Korrekturposition im Betrag von CHF 4'599.00 vorgenommen.

Fehlende Investitionskosten

Ich habe festgestellt, dass ich die Investition in ein getätigtes Geschäftsfahrzeug bisher in meiner Bilanz nicht berücksichtigt war. Der Kauf wurde Ende September 2017 getätigt und wird nun in der Bilanz 2018 berücksichtigt.

Das Fahrzeug wird zum Grössten Teil geschäftlich genutzt und nur zu einem kleinen Teil privat (dies kann aus der Fahrkostenaufstellung 2018 klar entnommen werden). Daher habe ich den Anschaffungswert (CHF 34'500)

um ¼ des Kaufpreises reduziert und diesen Betrag (CHF 25'900) entsprechend in meine Bilanz aufgenommen."

Nachfolgend ist somit auf den Fahrzeugaufwand und auf den AHV-Aufwand einzugehen.

4.

4.1.

Der Rekurrent betrieb im Jahr 2018 die nicht im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmung "F." in selbständiger Erwerbstätigkeit.

4.2.

In der Steuererklärung 2018 (Druckdatum: 12. März 2019) deklarierte er ein Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 113'940.00. Mit der Erfolgsrechnung wurden CHF 11'222.80 für bezahlte, persönliche AHV-Beiträge (Rückstellung für die AHV 2018: CHF 11'087.50) und ein Fahrzeugaufwand ("UR Fahrzeug") von CHF 10'166.40 geltend gemacht.

4.3.

Im Veranlagungsverfahren erhöhte die Vorinstanz das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 125'980.00. Sie nahm dabei folgende Aufrechnungen vor:

"übersetzter Fahraufwand (11'128 km à 0.70 CHF akzeptiert)	2'377
PA Telefon	600
AHV-Beiträge 2016 (doppelt verbucht + uebers. Rückstellung)	4'599
AHV-Beiträge 2017 (bereits 2017 verbucht)	2414
Übersetzte Raummiete (CHF 3000 akzeptiert)	1'800
Übersetzte Nebenkosten (CHF 450 akzeptiert)	250"

Das Total der Geschäftsaktiven wurde auf CHF 0.00 festgesetzt. In der Abweichungsbegründung 2018 wurde festgehalten:

"Einkommen SE /AHV-Beiträge

In der Buchhaltungsaufstellung 2018 wurde ein Betrag von CHF 3'737.20 für die definitiven AHV-Beiträge für die Beitragsperiode 2016 verbucht. Im Abschluss 2016 wurde bereits eine Rückstellung von CHF 4'599 verbucht. Dieser Betrag wird zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet. Mit dieser Aufrechnung wird der Abzug auf die effektiven Beiträge reduziert.

Die verbuchten AHV-Beiträge für das Jahr 2017 wurden bereits in diesem Abschluss berücksichtigt."

4.4.

Gegen die Veranlagung reichte der Rekurrent die Einsprache vom 20. April 2020 und die Ergänzung vom 29. Mai 2020 ein, ohne konkrete Anträge zu stellen. Der Nichteintretensentscheid der Steuerkommission Q. vom 3. Juni

2020 wurde vom Spezialverwaltungsgericht mit Entscheid vom 22. Oktober 2020 aufgehoben (ccc) und die Sache zur materiellen Behandlung der Einsprache vom 20. April 2020 an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

4.5.

4.5.1.

Im erneuten Einspracheverfahren wurde der Rekurrent mit Schreiben vom 7. Januar 2021 wie folgt zur Aktenergänzung aufgefordert:

- Bitte teilen Sie uns mit, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet und welche Aenderungsanträge gestellt werden
- Sofern vorhanden und erforderlich reichen Sie uns bitte zusätzliche Belege und Unterlagen zur Prüfung der Einsprache ein

4.5.2.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2021 reichte der Rekurrent eine korrigierte Steuererklärung 2018 (Druckdatum 3. Februar 2021), eine neue Erfolgsrechnung, einen Kaufvertrag über einen H (Kaufpreis CHF 34'500.00) sowie eine Kopie der Abweichungsbegründung 2018 ein. Er deklarierte Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 95'570.00. Der Aufwand für die bezahlten persönlichen AHV-Beiträge wurde neu mit CHF 6'623.80 (AHV-Rückstellung: CHF 8'155.90) und der Fahrzeugaufwand mit CHF 36'066.40 ausgewiesen. Die Korrektur der AHV-Beiträge im Umfang von CHF 4'599.00 wurde anerkannt. Hingegen wurde die Erhöhung der Fahrzeugkosten damit begründet, dass die Investition in ein Geschäftsfahrzeug bisher in der Bilanz nicht berücksichtigt worden sei.

4.5.3.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2021 wies das Gemeindesteueramt Q. den Rekurrenten darauf hin, dass eine Kombination von effektiven und pauschalen Autokosten nicht möglich sei. Sofern die effektiven Autokosten berücksichtigt werden sollten, sei eine detaillierte Aufstellung der Auslagen mit Belegen notwendig.

4.5.4.

Der Rekurrent nahm dazu mit Schreiben vom 10. März 2021 Stellung. Es wurde ausgeführt, die nachträgliche Bilanzierung des Fahrzeuges habe nichts mit Pauschalkosten zu tun. Die geschäftlichen Fahrzeugkosten würden gestützt auf die für Geschäftszwecke gefahrenen Kilometer erfasst. Diese Kosten beinhalteten alle anfallenden Fahrzeugkosten wie Benzin, Amortisation, Versicherungen und Unterhalt.

4.5.5.

In der Folge wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. Dabei wurden die Abweichungen zwischen den beiden Erfolgsrechnungen wie folgt dargestellt:

Position	Erfolgsrechnung neu	Ursprüngliche Erfolgsrechnung
AHV persönliche Beiträge bezahlt	6'623.80	11'222.80
RST AHV 18 (10.35%)	8'155.90	11'087.50
Fahrzeug	36'066.40	10'166.40
Total	50'846.10	32'476.70

Es wurde festgestellt, dass in der neuen Erfolgsrechnung ein um CHF 18'369.40 höherer Aufwand verbucht worden sei. Der AHV-Aufwand sei um CHF 7'530.60 (Korrekturbuchung) reduziert, der Fahrzeugaufwand hingegen um CHF 25'900.00 erhöht worden. Zum Fahrzeug wurde ausgeführt, der Rekurrent habe dieses bereits im Jahr 2017 erworben, jedoch im Geschäftsabschluss 2017 nicht aktiviert. Vielmehr sei der H in den Steuererklärungen der Jahre 2017 und 2018 als Privatvermögen deklariert worden. Da der Rekurrent in der Steuererklärung 2018 keine Geschäftsaktiven angegeben habe, sei von einer nicht zulässigen Bilanzänderung auszugehen. Eine Überführung des Fahrzeuges in das Geschäftsvermögen sei im Jahr 2018 nicht möglich. Die Steuerkommission Q. verzichtete in der Folge auf die steuerliche Korrektur der AHV-Beiträge und eine damit verbundene Erhöhung des steuerbaren Einkommens.

4.6.

Mit Rekurs und Replik wurde vom Rekurrenten an der bisherigen Darstellung festgehalten.

5.

5.1.

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Ausgangspunkt der Veranlagung bildet dabei die von der steuerpflichtigen Person geführte Buchhaltung. Sie ist für die steuerpflichtige Person verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen kann. Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichtes vom 30. Juli 2015 [2C_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10).

5.2.

Nach dem bundesrechtlich zwingenden Massgeblichkeitsgrundsatz ist eine Bilanz zu berichtigen, wenn und soweit sie gegen die zwingenden Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung verstösst (= Bilanzberichtigung). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die Bilanzberichtigungen von der Steuerbehörde von Amtes wegen vorzunehmen (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 S. 540 ff.).

Im Zusammenhang mit nachträglichen Korrekturen der Handelsbilanz gibt es auch die Möglichkeit der Bilanzänderung, d.h. des Ersatzes eines gewählten handelsrechtlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlich zulässigen Ansatz. Bilanzänderungen können nur durch die Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden und werden nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. der Bilanz zugelassen (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 DBG N 22 ff. mit Rechtsprechungsnachweisen). Der Steuerpflichtige wird bei der mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen Willensäusserung behaftet und kann diese Willenskundgebung nachträglich nur noch bei Vorliegen eines Willensmangels modifizieren (Bundesgerichtsurteil vom 13. September 2011 [2C_515/2010], mit Verweisen = StR 2011 S. 954 = StE 2011 B 23.41 Nr. 5; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.328]).

5.3.

5.3.1.

Gemäss undatiertem und nicht unterzeichnetem "Kaufvertrag" zwischen der G. GmbH und dem Rekurrenten erwarb dieser einen H (Stamm-Nr. aaa) zum Preis vom CHF 34'500.00. Das Fahrzeug wurde am 2. Oktober 2017 vom Rekurrenten in Verkehr gesetzt. Das bisher gefahrene Fahrzeug, ein I, wurde am 22. Januar 2018 ausser Verkehr gesetzt (Fahrzeughalterauskunft des Strassenverkehrsamtes des Kantons Aargau vom tt.mm. 2023).

5.3.2.

Mit der Steuererklärung 2017 deklarierte der Rekurrent einen H mit einem Wert von CHF 34'500.00 in der Rubrik "Private Fahrzeuge und übrige Vermögenswerte". Der I, welcher sich am 31. Dezember 2017 noch in seinem Besitz befunden haben muss, wurde nicht angegeben.

5.3.3.

Mit der Veranlagung 2017 wurde der H von der Steuerkommission Q. bei einem Neupreis von CHF eee und 1. Inverkehrsetzung 2012 mit einem Steuerwert von CHF 8'000.00 – wie deklariert – als privates Fahrzeug erfasst. Gemäss Erfolgsrechnung 2017 betrug der Fahrzeugaufwand CHF 27'190.40, welcher anerkannt wurde.

5.3.4.

Mit der Steuererklärung 2018, am 12. März 2019 unterzeichnet, deklarierte der Rekurrent den H wiederum in der Rubrik "Private Fahrzeuge" mit einem Wert von CHF 8'000.00. Dieser Angabe entsprechend wurde das Fahrzeug in die Veranlagung 2018 vom 19. März 2020 miteinbezogen. Der geltend gemachte Fahrzeugaufwand wurde von 80 Rp./km auf 70 Rp./km reduziert, woraus sich bei 11'128 km eine Aufrechnung von CHF 2'377.00 (verbuchte CHF 10'166.00 abzüglich anerkannte CHF 7'789.00) ergab.

5.3.5.

Der Rekurrent machte erst mit der Einreichung der korrigierten Steuererklärung 2018 (Druckdatum und Unterzeichnung am 3. Februar 2021) und mit der korrigierten Erfolgsrechnung 2018 geltend, als Fahrzeugaufwand seien für den H zusätzlich CHF 25'900.00 (rund 3/4 der Anschaffungskosten von CHF 34'500.00), total CHF 35'066.00 (in der Erfolgsrechnung verbuchte CHF 10'166.00 zuzüglich CHF 25'900.00), als Fahrzeugaufwand zu berücksichtigen. Der Rekurrent brachte dazu in seinem Schreiben vom 4. Februar 2021 selbst vor, dass die "Investition in ein getätigtes Geschäftsfahrzeug bisher in meiner Bilanz nicht berücksichtigt" gewesen sei. Er habe darum eine neue Bilanz erstellt.

5.4.

Es ist offensichtlich, dass das Vorgehen des Rekurrenten nicht geschützt werden kann. Es liegt kein Grund für eine Bilanzberichtigung vor. Vielmehr hat sich der Rekurrent erst nach mehrmaliger abweichender Deklaration mit Schreiben vom 4. Februar 2021 zu einer vorliegend unbeachtlichen Bilanzänderung entschlossen. Allein deshalb ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen. Zudem ist – wie nachfolgend gezeigt wird auch fraglich, ob es sich überhaupt – wie vom Rekurrenten behauptet – um ein Fahrzeug des Geschäftsvermögens handelt.

5.5.

5.5.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend ("Präponderanzmethode") der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG, Art. 8 Abs. 1 Satz 1 StHG; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden oder wie Liegenschaften oder Fahrzeuge 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. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2017 (2C_1037/2016) E. 4.2).

5.5.2.

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, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 18 DBG N 44 ff.).

5.5.3.

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 demzufolge 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).

5.5.4.

Der Rekurrent macht – in Widerspruch zu seinen Steuerdeklarationen in den Jahren 2017 und 2018 – geltend, dass er im September 2017 ein neues Geschäftsfahrzeug gekauft habe. Das Fahrzeug werde zum grössten Teil geschäftlich genutzt und nur zu einem kleinen Teil privat. Dies könne der Fahrkostenaufstellung 2018 klar entnommen werden.

5.5.5.

In der Steuererklärung 2018 deklarierte der Rekurrent – wie bereits ausgeführt – den H als privates Fahrzeug, ebenso unmittelbar nach dem Erwerb in der Steuererklärung 2017. Abklärungen beim Strassenverkehrsamt haben ausserdem ergeben, dass die Einzelfirma des Rekurrenten, F., beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau nicht als Fahrzeughalterin registriert ist. Beides spricht bereits gegen ein überwiegend geschäftlich genutztes Fahrzeug.

5.5.6.

Die gesamten mit dem H im Jahr 2018 gefahrenen Kilometer wurden vom Rekurrenten trotz Aufforderung der Steuerbehörden mit Schreiben vom 7. Januar 2021 und 9. Februar 2021 nicht mit Unterlagen belegt. Wird deshalb zur Überprüfung der privaten und geschäftlichen Nutzung des Fahrzeuges des Rekurrenten hilfsweise auf das Merkblatt N1/2001 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgestellt, ist bei "mittlerer" privater Nutzung eines Geschäftsfahrzeuges mit 8'500 km pro Jahr, bei "hoher" privater Fahrleistung mit

12'000 km pro Jahr zu rechnen. Bei dieser pauschalen Methode wird der Privatanteil an den Autokosten anhand einer Schätzung der privaten Fahrleistung festgelegt.

Muss gemäss Merkblatt von einer geschätzten privaten Fahrleistung von bis zu 12'000 km ausgegangen werden und werden dem die vom Rekurrenten unbelegt angegebenen 11'128 km zu Geschäftszwecken gegenübergestellt, kann nicht von einer nachgewiesenen überwiegenden geschäftlichen Nutzung des H ausgegangen werden. Liegt dementsprechend kein nachgewiesenes Geschäftsvermögen vor, kann ebenfalls keine Korrektur der mit der (ersten) Steuererklärung 2018 abgegebenen Erfolgsrechnung vorgenommen werden.

Ungeachtet dessen könnte – wie nachfolgend gezeigt wird – ein Betrag von CHF 25'900.00 selbst beim Vorliegen von Geschäftsvermögen nicht als Aufwand in der Erfolgsrechnung 2018 abgezogen werden.

5.6.

5.6.1.

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 (VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweis; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 5). Zu den Gewinnungskosten gehören auch die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG). Auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens kann die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Endwert sofort abgeschrieben werden. Endwert ist der Wert, den der abzuschreibende Gegenstand in dem Zeitpunkt haben wird, in welchem er aus dem Betrieb ausscheidet; er beträgt in der Regel 20 % des Anlagewertes (§ 20 Abs. 1 StGV). Gegenstände, für welche die Sofortabschreibung beansprucht wird, sind auf einem separaten Konto zu verbuchen, das Anlagewert und Endwert jedes einzelnen Postens im Detail ausweist (§ 20 Abs. 2 StGV).

5.6.2.

Im schweizerischen Steuerrecht gilt zudem das Periodizitätsprinzip (Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2019 [2C_797/2018], Erw. 4.2.). Danach hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2008 [2C_553/2007], Erw. 2.1.).

5.6.3.

Beim Kauf eines Fahrzeuges im Jahr 2017 kann keine "Sofortabschreibung" um 75 % des Kaufpreises im Folgejahr 2018 zugelassen werden, da die entsprechenden Voraussetzungen dafür nicht erfüllt waren (vgl. § 20 StGV). Insbesondere fehlen die dafür notwendigen Buchungen (vgl. § 20 Abs. 2 StGV). Auch deshalb ist der Antrag auf Erhöhung der Fahrzeugkosten abzuweisen.

6.

6.1.

Im Rekurs wurde mit Verweis auf das Schreiben vom 4. Februar 2021 vom Rekurrenten erklärt, dass die AHV-Beiträge – wie auch von der Vorinstanz festgestellt – um CHF 4'599.00 zu korrigieren sind. Mit dem Einspracheentscheid hat die Steuerkommission Q. zu Gunsten des Rekurrenten auf eine Aufrechnung verzichtet, und damit dem Umstand Rechnung getragen, dass keine erhöhten Fahrzeugkosten berücksichtigt werden könnten.

6.2.

Da die Steuerkommission Q. auf eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens verzichtet hat, sieht sich das Spezialverwaltungsgericht nicht veranlasst, in den Ermessensbereich der Vorinstanz einzugreifen. Insofern ist der Rekurrent im Rekursverfahren aber ohnehin nicht beschwert.

7.

Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann.

8.

8.1.

Der Rekurrent hat mit dem Rekurs die Kostenübernahme durch den Staat beantragt. Das Spezialverwaltungsgericht hat diesen Antrag als Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege entgegengenommen.

8.2.

Die Steuergesetze enthalten keine Regelung der unentgeltlichen Rechtspflege. Der Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege und unentgeltlichen Rechtsbeistand hat Verfassungsrang (Art. 29 Abs. 3 BV). § 34 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) konkretisiert diesen Anspruch und bestimmt, dass Verfahrensbeteiligten die Bezahlung von Kosten und die Leistung von Kostenvorschüssen erlassen werden kann, wenn sie die Bedürftigkeit nachweisen und ihr Begehren nicht offensichtlich aussichtslos ist. Unter den gleichen Voraussetzungen kann eine unentgeltliche Rechtsvertretung bestellt werden, wenn dies durch die Rechtslage gerechtfertigt und zur Wahrung der Interessen der Partei notwendig ist. Im Übrigen wird auf die Bestimmungen der Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO; SR 272) verwiesen.

8.3.

Ob die unentgeltliche Rechtspflege gewährt werden kann, hängt zunächst von der Frage der Bedürftigkeit resp. Mittellosigkeit des Gesuchstellers ab. Diesbezüglich ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Einkommens- und Vermögenslage sowie der Höhe der mutmasslichen Prozesskosten zu prüfen, ob der Gesuchsteller in der Lage ist, innert vernünftiger Frist die Prozesskosten aus seinem Vermögen oder seinen den zivilprozessualen Zwangsbedarf übersteigenden Einkommensüberschüssen zu tilgen. Dabei ist auf die Richtlinien der Schuldbetreibungs- und Konkurskommission des Obergerichts für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG abzustellen. Mittellosigkeit liegt dann vor, wenn der Gesuchsteller kein Vermögen besitzt, sein Einkommen den betriebsrechtlichen Bedarf, auf dem ein Zuschlag auf dem betriebsrechtlichen Grundbetrag von 25 % zu machen ist, nicht übersteigt und er die zur Prozessführung erforderlichen Geldmittel nicht binnen eines Zeitraumes von 1 bis 2 Jahren beschaffen kann (AGVE 2002 S. 66; AGVE 1984 S. 80; VGE vom 10. März 2008 [WBE.2008.35]; VGE vom 21. Juli 2010 [WBE.2010.217], mit Hinweisen).

8.4.

Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 29 Abs. 3 BV Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Dagegen gilt ein Begehren nicht als aussichtslos, wenn sich Gewinnaussichten und Verlustgefahren ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Massgebend ist, ob eine Partei, die über die nötigen finanziellen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen würde; eine Partei soll einen Prozess, den sie auf eigene Rechnung und Gefahr nicht führen würde, nicht deshalb anstrengen können, weil er sie nichts kostet. Ob im Einzelfall genügende Erfolgsaussichten bestehen, beurteilt sich aufgrund einer summarischen Prüfung nach den Verhältnissen zurzeit, zu der das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege gestellt wurde (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. Mai 2013 [2C_155/2013], Erw. 2 mit Hinweis auf BGE 133 III 616).

8.5.

Vorliegend dürften die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten bei Rekurshebung im Jahr 2021 zweifellos prekär gewesen sein. Wie sich die finanziellen Verhältnisse allerdings seither entwickelt haben, braucht jedoch unabhängig davon, ob eine Verschlechterung oder eine Verbesserung eingetreten ist, nicht geprüft zu werden, da der Rekurs als aussichtslos bezeichnet werden muss. Für eine Bilanzberichtigung besteht kein Anlass und auch ein Aufwand im Umfang von 75 % der Anschaffungskosten kann im Jahr 2018 nicht berücksichtigt werden. Dementsprechend ist das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege abzuweisen.

9.

Der Rekurrent hat damit dem Verfahrensausgang entsprechend die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2.

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 185.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 685.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
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, Laurenzenvorstadt 9, 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. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche