

3-RV.2019.147

P 14

Urteil vom 21. Januar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.** _____

Rekurrentin 2 **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
 vom 25. Juni 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. November 2018 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 131'800.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. November 2018 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. Dezember 2018 Einsprache. Dabei reichte A._____ die Steuererklärung 2017 ein und beantragte, die Ermessensveranlagung sei zurückzuziehen und durch eine neue Veranlagung gemäss der eingereichten Steuererklärung 2017 zu ersetzen.

3.

Mit Entscheid vom 25. Juni 2019 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Einkommen um CHF 9'567.00 auf CHF 122'271.00 und belies das steuerbare Vermögen bei CHF 0.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. Juni 2019 (Zustellung am 24. Juli 2019) hat A._____ mit Rekurs vom 16. August 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag (sinngemäss), der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 25. Juni 2019 sei aufzuheben und seine Berufsauslagen, die Wochenaufenthaltskosten und der Verlust aus seiner Einzelfirma seien zum Abzug zuzulassen. Zudem seien die Kosten der Rechnung der Gartenbaufirma H._____ (Ersatz Platten Weg und Gartensitzplatz) als werterhaltender Unterhalt im vollen Betrage zum Abzug zuzulassen.

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

5.

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

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. _____ weitere Abklärungen getätigt (E-Mail vom 19. Oktober 2020).

8.

Mit Schreiben vom 4. November 2020 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. Dieser Aufforderung ist A. _____ nachgekommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und –pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. auch § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C_80/2018], Erw. 2.3.; AGVE 2008 S. 126; VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287]).

2.2.

Der Rekurs wurde von A._____ eingereicht. Da keine getrennte Ehe vorliegt, kommt B._____ im vorliegenden Verfahren ebenfalls Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Der Rekurrent war im Jahre 2017 angestellt bei der E._____ GmbH (1. Januar bis 30. April 2017) und der F._____ AG (1. Juni 2017 bis 31. Dezember 2017). [...]

Die Rekurrenten wurden wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2017 von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 131'800.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt.

3.2.

3.2.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG).

3.2.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri Bern 2015, § 191 StG N 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 130 DBG N 30).

3.2.3.

Das Erfordernis des Untersuchungsnotstands bewirkt zum einen, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt.

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zum Mittel der Ermessensveranlagung greifen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

3.3.

Die Rekurrenten reichten im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung vom 13. September 2018 keine Steuererklärung 2017 ein. Damit haben die Rekurrenten ihre Verfahrenspflichten verletzt, was einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte.

Die Steuerkommission Q._____ hat damit zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Dies wird von den Rekurrenten auch gar nicht bestritten.

4.

4.1.

4.1.1.

Mit der Einsprache reichten die Rekurrenten die Steuererklärung 2017 ein und beantragten eine Veranlagung auf Basis der eingereichten Unterlagen. Die Steuererklärung enthielt verschiedene Beilagen, unter anderem die Buchhaltungsunterlagen zur Einzelfirma G._____. Durch die eingereichte Steuererklärung 2017 lebte die Untersuchungspflicht des Gemeindesteueramts Q._____ wieder auf.

4.1.2.

In der Folge verlangte das Gemeindesteueramt Q._____ mit Schreiben vom 17. Januar 2019 zusätzliche Unterlagen ein. Mit Schreiben vom 3. und 15. Februar 2019 reichten die Rekurrenten die Unterlagen teilweise ein. Der Rekurrent führte unter anderem aus, es bestehe kein separates Bankkonto für die Einzelfirma G._____, weil die Einsätze beim Endkunden über einen Vermittler (wie z.B. die F._____ AG) zustande kämen. Diese Vermittler würden dem Rekurrenten ein normales Salär überweisen. Allerdings brauche es zur Auftragsgewinnung die Einzelfirma. Die Salärzahlungen an ihn seien deshalb die eigentlichen Einnahmen der Einzelfirma. Aus demselben Grund habe die Einzelfirma 2017 auch keine Rechnungen ausgestellt. Das Vermögen der Einzelfirma bestehe lediglich aus gewisser IT-Hardware (Notebook, Tablet, Drucker, externe Harddisks), aus Schulungsunterlagen und Vorlagen sowie einem Schreibtisch, einem Bürostuhl und einem Regal.

Mit Schreiben vom 20. März 2019 nahm das Gemeindesteueramt Q._____ zu den eingereichten Unterlagen und den Ausführungen des Rekurrenten Stellung und legte einen Veranlagungsvorschlag vor. Im Wesentlichen verweigerte es dabei alle mit der Einzelfirma G._____ zusammenhängenden Abzüge und reduzierte die Liegenschaftsunterhaltskosten um rund einen Drittel. Anlässlich des persönlichen Treffens vom 25. März 2019 erklärte der Rekurrent gegenüber dem Gemeindesteueramt Q._____, er sei mit dem Veranlagungsvorschlag nicht einverstanden.

Mit Schreiben vom 1. April 2019 nahmen die Rekurrenten zum Veranlagungsvorschlag sodann schriftlich Stellung und reichten weitere Unterlagen ein. Die Rekurrenten führten dabei unter anderem aus, es bestehe sehr wohl eine Personengesellschaft G._____, was durch die separaten AHV-Zahlungen an die SVA Aargau bestätigt werde. Die Einzelfirma stelle deshalb keine Rechnungen aus, weil die Mandate für die Arbeitseinsätze über Drittfirmen vergeben würden, die den Rekurrenten für die auf die Mandatsdauer befristeten Arbeitseinsätze vermittelten. Nur diese geprüften und zugelassenen Drittfirmen hätten Zugang zu den Mandaten der Grossunternehmen. Bezüglich der Liegenschaftsunterhaltskosten hielten die Rekurrenten fest, es habe bereits zuvor ein Gartensitzplatz bestanden. Das Haus stamme aus den 1950er Jahren und eine Renovation sei notwendig geworden. Diese Renovation sei werterhaltend erfolgt.

4.1.3.

Die Steuerkommission Q._____ hielt mit dem Einspracheentscheid fest, dass der Rekurrent im Jahr 2017 unselbständig erwerbstätig gewesen sei, weshalb der Verlust von CHF 8'408.00 und der Verlustvortrag von CHF 2'500.00 der Einzelfirma G._____ steuerlich nicht abziehbar seien. Der Rekurrent trage kein Unternehmerrisiko. Er trete gegenüber dem Endkunden als Mitarbeiter der F._____ AG auf und nicht als Einzelfirma. Zudem beauftragten die Kunden die F._____ AG und nicht die Einzelfirma des Rekurrenten. Die F._____ AG stelle den Kunden Rechnung und entschädige den Rekurrenten durch Lohnzahlung. Der Rekurrent trage deshalb auch kein Inkassorisiko. Insgesamt sei der Rekurrent bei dieser Konstellation nicht selbständig erwerbstätig. Der unter der Rubrik Personengesellschaft in der Steuererklärung deklarierte Verlust von CHF 1'800.00 sei nicht nachvollziehbar, existiere doch neben der Einzelfirma G._____ weder eine Personengesellschaft mit Beteiligung des Rekurrenten noch eine juristische Person.

Mit Bezug auf die Berufsauslagen des Rekurrenten seien die in der Steuererklärung deklarierten Beträge anlässlich des Veranlagungsvorschlags im Rahmen des Einspracheverfahrens zwar nur unwesentlich reduziert worden. Dennoch würden aus verwaltungsökonomischen Gründen und im Hinblick darauf, dass die F._____ AG bestätigt habe, weder Spesen noch andere Vergütungen an den Pflichtigen ausgerichtet zu haben, die selbst deklarierten Berufsauslagen im Betrag von CHF 15'881.00 zum Abzug zugelassen.

Für die Liegenschaftsunterhaltskosten könne der Betrag von CHF 4'300.00 aufgrund eines nachgereichten Belegs zum Abzug zugelassen werden. Was die Rechnung der Firma H._____ von CHF 8'200.00 betreffe, so sei diese für die Neuverlegung weisser Granitsteine vor dem Haus sowie von Gartenplatten und Verbundsteinen bezahlt worden. Solche Arbeiten stellten nicht ausschliesslich Unterhaltsarbeiten dar, sondern bewirkten

auch eine Wertvermehrung aufgrund der baulichen Verbesserung gegenüber dem ursprünglichen Erwerbszustand. Deshalb werde die Rechnung zur Hälfte als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen.

Insgesamt hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Erwerbseinkommen von CHF 131'838.00 (richtig: CHF 131'835.00) um CHF 9'567.00 auf CHF 122'271.00 (richtig: CHF 122'268.00).

4.2.

4.2.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

4.2.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13; VGE vom 6. März 2009 [WBE.2008.353]). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

4.2.3.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen, etwa indem er die bisher versäumten Mitwirkungshandlungen nachholt; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18 und 20, mit Hinweisen).

4.3.

Mit der Einsprache haben die Rekurrenten die Steuererklärung 2017 eingereicht und damit die versäumte Mitwirkungshandlung nachgeholt. Damit ist die Untersuchungspflicht der Steuerkommission Q._____ wieder aufgelebt. Die Steuerkommission Q._____ hat in der Folge verschiedene Aktenergänzungen eingefordert und Stellungnahmen gegenüber den Rekurrenten abgegeben. Selbst wenn nicht alle von der Steuerkommission Q._____ eingeforderten Akten beigebracht wurden, wurde der Einspracheentscheid zu Recht gestützt auf die eingereichte Steuererklärung und die Beilagen vorgenommen. Mit dem Einspracheentscheid wurde somit eine ordentliche Veranlagung vorgenommen, weshalb die Rekurrenten im Rekursverfahren nicht den prozessualen Nachteilen der Ermessensveranlagung unterliegen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ lässt mit dem Einspracheentscheid die anlässlich des früheren Veranlagungsvorschlags noch leicht reduzierten Berufsauslagen (inkl. Wochenaufenthaltskosten) des Rekurrenten im vollen Betrag von CHF 15'881.00 zum Abzug zu. Somit sind im Rekurs noch die mit der Einzelfirma G._____ zusammenhängenden Abzüge sowie die Höhe des Liegenschaftsunterhalts bzw. die Höhe des Abzugs der durch die Arbeiten des Gartenbauunternehmens H._____ verursachten Kosten umstritten. Sie werden nachfolgend in der genannten Reihenfolge geprüft.

6.

6.1.

6.1.1.

Der Rekurrent macht für die Einzelfirma G._____ einen Verlust von CHF 8'408.00 für das Jahr 2017 geltend. Zudem bringt er CHF 2'500.00 als Verlustvortrag der Einzelfirma für das Vorjahr in Abzug. Schliesslich zieht er unter der Rubrik Personengesellschaft in der Steuererklärung den Betrag von CHF 1'800.00 vom steuerbaren Einkommen ab.

6.1.2.

Im Rekursverfahren macht der Rekurrent geltend, er habe bereits im Einspracheverfahren darauf hingewiesen, dass er seine Einzelfirma benötige, um sich als Freelancer im Markt positionieren zu können. All seine Mandate könne er nur über die Einzelfirma gewinnen. Als über 55-Jähriger erhalte er keine Festanstellung mehr, weshalb er als Freelancer arbeiten müsse. Dies sei nur möglich, wenn er entweder als GmbH oder Einzelfirma am Markt auftrete. Er erhalte jeweils einen befristeten Anstellungsvertrag mit der Vermittlungsfirma für die Dauer des Mandats beim externen Kunden. Dabei übernehme die Vermittlerfirma weder Spesen, Arbeitsweg noch sonstige Auslagen. Er habe auch die Sozialabgaben für Arbeitgeber und Arbeitnehmer selbst bezahlt, mit diesen Abzügen sei nämlich sein täglicher Nettolohn kalkuliert worden. Wieso die F._____ AG die Bezahlung der

entsprechenden Arbeitgeberbeiträge auf dem Lohnausweis deklariert habe, könne er nicht beurteilen.

6.1.3.

Die Steuerkommission Q._____ hält daran fest, dass die als Selbständig-erwerbender geltend gemachten geschäftsmässigen Aufwendungen nicht in Abzug gebracht werden könnten, da der Rekurrent als unselbständig Erwerbender zu betrachten sei. Das Generalabonnement könne nicht in Abzug gebracht werden, da Kosten des öffentlichen Verkehrs bereits bei den Berufskosten berücksichtigt worden seien. Kleider, die auch privat getragen werden könnten, seien nicht abzugsfähig. Weitere Kosten (Bewerbungskosten etc.) seien im Pauschalabzug enthalten. Ein Verlustvortrag aus dem Vorjahr könne nicht berücksichtigt werden, da im Vorjahr steuerbares Einkommen vorhanden gewesen sei. Auch wenn die Einzelfirma G._____ bei der SVA angemeldet sei, sei der Rekurrent 2017 für keinen Kunden als Selbständigerwerbender tätig gewesen. Der Lohnausweis zeige zudem eindeutig, dass die Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungen durch die F._____ AG bezahlt worden seien. Zudem habe die F._____ AG den Rekurrenten angestellt und keine Aufträge an dessen Einzelfirma erteilt. Die Ausführungen des Rekurrenten, dass eine Anstellung nur möglich gewesen sei, weil er mit seiner Einzelfirma am Markt auftrete, sei nicht nachvollziehbar, zumal die Parteien einen Arbeitsvertrag mit Konkurrenzverbot (keinen Auftrag) unterzeichnet hätten.

6.2.

6.2.1.

Als selbständigerwerbend gelten jene natürlichen Personen, die durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei gewählter Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, a.a.O., Art. 8 StHG N 13). Die Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen keiner isolierten Betrachtungsweise unterliegen. Sie treten in unterschiedlicher Intensität auf; einzelne Kriterien können im konkreten Fall weit in den Hintergrund treten oder sogar gänzlich fehlen, wenn dafür andere besonders ausgeprägt vorhanden sind (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, a.a.O., Art. 8 StHG N 14).

Unselbständig erwerbend ist, wer in persönlicher Abhängigkeit, nach Weisungen eines Vorgesetzten für fremde Interessen, unter Ausschluss eines persönlichen Unternehmerrisikos und ohne Kapitaleinsatz seine Arbeitskraft einem Dritten gegen Entgelt zur Verfügung stellt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 13).

Die steuerrechtliche Qualifikation beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls; ausschlaggebend ist stets das Gesamtbild der Tätigkeit. Entscheidend für die Abgrenzung ist mithin das Mass der persönlichen und wirtschaftlichen Selbständigkeit, das dem Erwerbstätigen bei der Erfüllung seiner Arbeiten zukommt (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Juni 2019 [2C_689/2018], sowie zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts vom 27. September 2005 [2P.98/2005], Erw. 3.1; StE 2004 A 24.31 Nr. 1; StR 1998 S. 345 ff., je mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 8 ff.).

6.2.2.

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, a.a.O., § 36 StG N 5).

6.2.3.

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]).

6.3.

6.3.1.

Mit der Steuererklärung 2017 reichte der Rekurrent zwei Lohnausweise seiner Arbeitgeber des Jahres 2017 ein. Der Rekurrent selbst führte die dabei erzielten Einkünfte in der Steuererklärung unter der Rubrik "Unselbständige Erwerbstätigkeit Ehemann" auf. Er machte für das Jahr 2017 Berufsauslagen für die aufgeführte unselbständige Erwerbstätigkeit geltend. Auf beiden

Lohnausweisen werden sowohl Sozialversicherungsbeiträge als auch Beiträge an die berufliche Vorsorge vom Bruttolohn abgezogen. Der durch den Rekurrenten eingereichte Arbeitsvertrag mit der F._____ AG weist eine abhängige, weisungsgebundene Beratungstätigkeit ohne Unternehmerisiko und Kapitaleinsatz aus. Der Lohn des Rekurrenten berechnet sich pro Tag bzw. pro Arbeitsstunde und enthält eine Ferien- und Feiertagsentschädigung. Der Rekurrent ist versichert gegen Krankheit und Unfall und wird in die Personalvorsorgestiftung, welcher die Arbeitgeberin angeschlossen ist, aufgenommen. Die vertraglichen Dokumente mit der F._____ AG enthalten keinen Hinweis darauf, dass anstelle einer Anstellung des Rekurrenten ein Auftrag an dessen Einzelfirma vorgesehen gewesen wäre. Stattdessen weisen alle Umstände auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit hin. Das Gleiche gilt für die Anstellung bei der E._____ GmbH in den ersten vier Monaten des Jahres 2017, bei der gemäss Angaben des Rekurrenten die gleiche Konstellation vorliegt.

Der Rekurrent macht geltend, das Anstellungsverhältnis sei für die jeweilige Dauer des Mandats befristet. Der Arbeitsvertrag mit der F._____ AG steht in der Tat unter dem Vorbehalt, dass der (End-)Kunde eine definitive Zusage für das geplante Projekt erteilt (vgl. S. 2 des Arbeitsvertrages "Allgemeines: Vorbehalt:"). Zudem erfolgte die Kündigung seitens der F._____ AG zeitgleich mit dem Ende des Kundenprojektes. Auch wenn somit zutrifft, dass die F._____ AG den Arbeitseinsatz mit dem Hinfallen des Mandats kündigte, so bestand doch ein unbefristeter Arbeitsvertrag mit dem Rekurrenten. Auch wurde gemäss den Aussagen des Rekurrenten das Mandat des Kunden (an seine Arbeitgeberin) mehrmals verlängert, wodurch sich seine Anstellungszeit verlängert habe. Das für den Rekurrenten bestehende Risiko, dass durch Wegfall des Mandats sein Anstellungsvertrag gekündigt wird, besteht im Grunde für jeden unselbständig erwerbend Angestellten, der ebenfalls darauf angewiesen ist, dass sein Arbeitgeber wirtschaftlich in der Lage ist, ihn weiterzubeschäftigen. Deshalb ist dieses Risiko nicht als Unternehmerrisiko im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu betrachten.

Der Rekurrent führt weiter aus, er habe die Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungen und die berufliche Vorsorge selber bezahlt und legt die Akontorechnungen der SVA Aargau vor. Hierzu ist festzuhalten, dass die Anmeldung einer selbständigen Erwerbstätigkeit bei der SVA und die darauf folgenden Einzahlungen provisorischen Charakter haben und erst nach Vorliegen des Geschäftsabschlusses bzw. der definitiven Steuerveranlagung abgerechnet werden. Die bei der SVA erfolgte Anmeldung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten und die getätigten Einzahlungen sind deshalb keine Argumente, welche die Vorbringen des Rekurrenten stützen.

Zudem wurden von beiden Arbeitgeberinnen des Rekurrenten im Jahre 2017 – zusätzlich zu den ihm vom Bruttolohn abgezogenen Arbeitnehmerbeiträgen – die Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungen und die berufliche Vorsorge abgeführt. Die Aufstellung des Rekurrenten, wie sein (Brutto-)Tagessatz (unter Abzug der Arbeitgeberbeiträge) berechnet wird, ist zwar in einem E-Mail der F._____ AG vom 12. Mai 2017 (Replik) enthalten. Die Arbeitgeberin hat die Berechnung offenbar durchgeführt, um den Lohn des Rekurrenten im Anstellungsverhältnis zu bestimmen. Massgebend ist jedoch, dass der Rekurrent schlussendlich zu jenem so berechneten Lohn unselbständig erwerbend angestellt war, und die F._____ AG auf diesem Lohn die gesetzlich vorgeschriebenen Arbeitgeberbeiträge bezahlt hat. Dass der Arbeitgeber vorgängig Kalkulationen anstellt, wie hoch der Lohn sein muss, damit seine Kosten mit dem Umsatz gedeckt sind und zudem ein Gewinn übrigbleibt, gehört zum Wesen jeder Unternehmenstätigkeit. Eine solche vorgängige Berechnung bedeutet nicht, dass der Angestellte (auch wenn die Sozialversicherungs- und Vorsorgekosten Teil des Geschäftsplans sind) die jeweiligen Arbeitgeberbeiträge tatsächlich selber bezahlt.

Vor diesem Hintergrund ist erstellt, dass der Rekurrent im Jahre 2017 bei zwei Arbeitgeberinnen unselbständig erwerbstätig war. Dies hat er auch selber korrekt so in seiner Steuererklärung deklariert.

6.3.2.

Liegt mit den beiden Anstellungsverhältnissen des Rekurrenten im Jahr 2017 aber eine unselbständige Tätigkeit vor, so stehen dem Rekurrenten lediglich die für die unselbständige Tätigkeit geltend gemachten (und gewährten) Abzüge zu.

Die in der Einzelfirma G._____ verbuchten Aufwendungen stellen – wie von der Steuerkommission Q._____ zutreffend festgehalten – Aufwendungen dar, die nur mit der unselbständigen Tätigkeit und mit dem privaten Alltag des Rekurrenten zusammenhängen. Es handelt sich im Wesentlichen um IT-Kosten (Speichermedien, Druckerzubehör, Internethosting), Telefon- und Internetkosten, Fahrtkosten (öffentlicher Verkehr und PKW), Kleidungskosten und administrative Kosten (Strafregisterauszug, Betreuungsauszug, Heimatausweis). Diese Ausgaben stellen entweder abziehbare Berufsauslagen oder nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar oder sind im Pauschalabzug enthalten. Sie können – neben den bereits geltend gemachten und zum Abzug zugelassenen Berufsauslagen – nicht (ein weiteres Mal) in Abzug gebracht werden.

Mit Bezug auf den geltend gemachten Verlustvortrag von CHF 2'500.00 aus dem Vorjahr 2016 ergeben die Akten, dass der Rekurrent für die Steuerperiode 2016 ebenfalls Einsprache erhoben hat. Darin hat er – wie später für die Steuerperiode 2017 – einen Verlust der Einzelfirma G._____ von

CHF 2'500.00 (wiederum ohne Einnahmen) geltend gemacht. Die Steuerkommission Q._____ ist jedoch auf die Einsprache wegen Verspätung nicht eingetreten. Den Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 55'800.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 in Rechtskraft erwachsen lassen. Deshalb ist ausgeschlossen, im Folgejahr auf die rechtskräftige Veranlagung zurückzukommen und materielle Einspruchpunkte aus dem Vorjahr vorzubringen, mit denen der Rekurrent bereits damals – wenn auch aus formellen Gründen – nicht durchgedrungen ist. Auch zutreffend ist im Übrigen das Argument der Steuerkommission Q._____, wonach ein Verlustvortrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit ohnehin nicht geltend gemacht werden kann, wenn im Vorjahr steuerbares Einkommen vorhanden war. Der Rekurrent hätte den Verlust also – wenn überhaupt – im Vorjahr geltend machen müssen. Dies hat er verpasst. Der Betrag von CHF 2'500.00 (Verlustvortrag) kann auch deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden.

Dasselbe gilt für den in der Steuererklärung unter der Rubrik Personengesellschaft geltend gemachten Verlust von CHF 1'800.00. Dieser Betrag wurde ohnehin zu keinem Zeitpunkt substantiiert oder nachgewiesen. Das gilt auch, wenn der Rekurrent diesen Abzug zusätzlich zum Verlust der Einzelfirma G._____ geltend macht. Er ist deshalb ebensowenig zu gewähren wie die übrigen im Zusammenhang mit der Einzelfirma geltend gemachten Abzüge.

6.3.3.

Zusammenfassend sind die vom Rekurrenten im Zusammenhang mit seiner Einzelfirma G._____ geltend gemachten Beträge von CHF 8'408.00 (Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit), CHF 2'500.00 (Verlustvortrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit) und CHF 1'800.00 (Personengesellschaft) nicht vom steuerbaren Einkommen abziehbar. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen. Die Berufsauslagen für unselbständige Tätigkeit im Betrag von CHF 15'881.00 hat die Steuerkommission Q._____ hingegen zu Recht zum Abzug zugelassen.

7.

7.1.

7.1.1.

Umstritten ist weiter, in welchem Umfang die Kosten von CHF 8'200.00 für die Arbeiten der Gartenbaufirma H._____ als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden können.

7.1.2.

Der Rekurrent bringt im Rekursverfahren vor, das Haus aus den 1950er Jahren habe bereits zuvor über einen Gartensitzplatz und Zugangswege mit Platten verfügt. Diese seien ersetzt worden, um den Werterhalt der Liegenschaft zu sichern. Damit sei keine Wertsteigerung verbunden gewesen.

Weiter reichte der Rekurrent auf Anfrage des Spezialverwaltungsgerichts Fotos der aktuellen Situation ein und machte Angaben zur Fläche der bisherigen und neuen Gartenplatten sowie zu weiteren bei dieser Gelegenheit ausgeführten Arbeiten (Stellwände).

7.1.3.

Die Steuerkommission Q._____ führt in der Vernehmlassung aus, der Rekurrent müsse den Nachweis erbringen, dass die geltend gemachten Kosten vollumfänglich abzugsfähig seien. Ohne Nachweis des vorherigen Zustands sei von einem Mehrwert auszugehen. Dieser sei mit 50 % festgelegt worden.

7.2.

7.2.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG).

7.2.2.

Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Sie dienen dazu, die Liegenschaft im einkommenssteuerlich massgebenden Nutzwert zu erhalten. Durch solche Massnahmen bleiben Gestalt und Zweckbestimmung der Liegenschaft unverändert. Lediglich die mangelhaften Installationen werden ersetzt bzw. die vorhandenen, aber schadhaft gewordenen Gebäudeteile repariert. Die Liegenschaft wird unterhaltsmässig wieder in denjenigen Zustand versetzt, in dem sie einmal war. Der bisherige Verwendungszweck, allenfalls modernisiert, bleibt erhalten. Die Liegenschaftsunterhaltskosten, die dementsprechend als Gewinnungskosten abzugsfähig sind, lassen sich unterscheiden in Instandhaltungs-, Instandstellungs- und Ersatzanschaffungskosten (vgl. ausführlich AGVE 2006 S. 113 ff. = StE 2007 B. 25.6 Nr. 55).

7.2.3.

Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation (StE 2018 B. 25.6 Nr. 73).

Für die Abgrenzung der werterhaltenden von den wertvermehrenden Aufwendungen wird der ersetzte oder renovierte Bauteil darauf untersucht, ob er eine Wertsteigerung erfahren hat, ob er gegenüber dem alten Bauteil

eine höhere Qualität oder einen besseren Komfort bietet. Ist dies nicht der Fall, können die Unterhaltskosten vollständig abgezogen werden. Weist ein neuer Bauteil demgegenüber eine bessere Qualität bzw. einen höheren Komfort als der ersetzte Bauteil auf, dann liegen im Umfang der Wertsteigerung nicht abzugsfähige Anlagekosten vor. Weisen Arbeiten an einer Liegenschaft sowohl werterhaltende wie wertvermehrnde Komponenten auf, ist eine Aufteilung der Kosten nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (StE 2007 B. 25.6 Nr. 55).

7.2.4.

Es ist die Aufgabe des Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass ein neuer Bauteil als Ersatz für einen vorbestehenden Bauteil angeschafft wurde. Dieser Nachweis kann zum Beispiel durch Fotos über den Bestand vor Neumontage oder auch durch Angaben des Lieferanten geführt werden. Ein Abstellen auf blosser Angaben des Steuerpflichtigen reicht für den entsprechenden Nachweis jedoch nicht aus (VGE vom 4. Oktober 2016 [WBE.2016.70]).

7.3.

7.3.1.

Der Rekurrent legt zwar Fotos und schematische Skizzen der neu verlegten Gartenplatten vor und führt aus, die Gesamtfläche der neuen Gartenplatten von 27,5 m² entspreche der Fläche der bisherigen Gartenplatten. Zu den bisherigen Gartenplatten bringt er vor, sie seien "teilweise zerschlagen oder extrem verschmutzt" gewesen, was eine Renovation erforderlich gemacht habe. Die Fotos zeigen neue Platten beim Gartenweg zum Sitzplatz (98 x 340 cm), beim Gartensitzplatz (400 x 475 cm) mit neuen Stellwänden (vom Rekurrenten selbst gekauft, jedoch vom Gartenbauunternehmen H._____ mit Betonsockeln im Boden verankert), sowie neu verlegte Verbundsteine im Vorplatzbereich des Hauses (370 x 140 x 70 cm sowie 160 x 80 cm). Jedoch kann der Rekurrent keine Fotos der früheren Situation vorlegen.

Es ist somit nicht möglich, die Flächen der früheren und der aktuellen Platten zu vergleichen. Zwar enthält die Rechnung des Gartenbauunternehmens auch den Posten "Aushub und Polen Steine entsorgt" was darauf hinweist, dass tatsächlich bereits Gartensteine verlegt waren. Da jedoch mengenmässige Angaben komplett fehlen, lässt sich daraus nicht mit genügender Sicherheit erkennen, ob die früheren Platten die gleiche Fläche aufwiesen wie die neuen Platten.

7.3.2.

Zudem ist nicht klar, ob die bisherigen Platten – selbst bei gleicher Fläche wie die Neuen – eine gleich gute Materialisierung und Qualität (z.B. Langlebigkeit) aufwiesen wie die neuen Platten. Die Rechnung der Gartenbau-

unternehmung H._____ spricht bezüglich der neuen Platten von Granitsteinen, Gartenplatten und Verbundsteinen. Zumindest bezüglich der Granitsteine (gemäss Rechnung und Fotos sind dies die auf dem Gartenweg und dem Gartensitzplatz verlegten Platten mit einer Fläche von rund 22 m²) muss von einer qualitätsmässigen Verbesserung zu den früheren Platten und damit von einer Wertvermehrung ausgegangen werden, da Granitplatten eine längere Lebensdauer haben als beispielsweise Betonplatten. Dementsprechend sieht das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Kantonalen Steueramtes vom 30. September 2001 (Stand: 1. Januar 2020) in der Tabelle im Anhang im Abschnitt "Gartenanlage" (S. 34) für Plätze, Wege und Zufahrten, die mit Natursteinpflasterung versehen werden, bisher aber mit Zement-Verbundsteinen oder Beton- und Teer-Asphalt Belägen belegt waren, einen wertvermehrenden Anteil von 50 % vor.

Auch beim Ersatz der bisherigen durch neue Stellwände, deren Verankerung gemäss den Angaben des Rekurrenten im Pauschalpreis von CHF 8'200.00 enthalten ist, ist unklar, ob diese Verankerung nicht zu einer qualitativen Verbesserung der Bauteile geführt hat.

7.3.3.

Da die Rekurrenten den Nachweis zu erbringen haben, dass die Renovationsarbeiten dem reinen Werterhalt der Liegenschaft zuzuordnen sind und nicht als Wertvermehrung in Frage kommen, sind die genannten Unsicherheiten ihnen anzulasten. Vor diesem Hintergrund ist die ermessensweise Festlegung von 50 % der Gesamtkosten als abzugsfähige werterhaltende Unterhaltskosten durch die Steuerkommission Q._____ nicht zu beanstanden, zumal bei der Ermessenskontrolle durch die Steuerjustiz Zurückhaltung geboten und nur dann einzugreifen ist, wenn erhebliche Tatsachen für eine andere als die angefochtene Veranlagung sprechen (VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.447]; RGE vom 21. August 2008 [3-RV.2007.27], bestätigt durch VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008.304] und Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]). Somit ist der Rekurs auch in diesem Punkt abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 720.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die 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, 21. Januar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche