

3-RV.2020.20
P 121

Urteil vom 22. Juli 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Schatzmann Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission B. _____ vom 11. November 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. September 2018 wurde A. von der Steuerkommission B. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 76'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden die von A. deklarierten Gewinnungskosten aus selbständiger Erwerbstätigkeit von insgesamt CHF 24'870.95 auf insgesamt CHF 2'271.00 gesenkt.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. September 2018 erhob A. mit Schreiben vom 16. Oktober 2018 Einsprache. Sie stellte sinngemäss den Antrag, die Gewinnungskosten seien wie von ihr deklariert als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen.

3.

Mit Entscheid vom 11. November 2019 wies die Steuerkommission B. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. November 2019 (Zustellung am 2. Dezember 2019) hat A. mit Rekurs vom 16. Januar 2020 (Postaufgabe am 17. Januar 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellte (sinngemäss) den Antrag, es seien die von ihr deklarierten Gewinnungskosten uneingeschränkt als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen.

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

5.

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

6.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt B. (E-Mails vom 6. und 8. April sowie vom 22. Juni 2021) vorgenommen.

7.

A. hat eine Replik erstattet.

8.

Mit Schreiben vom 14. April 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. A. hat keine Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin ist [...] selbständig erwerbstätig.

In der Steuererklärung 2016 deklarierte sie einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 28'465.00. Dieser basierte auf folgendem Aufwand und Ertrag:

Ertrag		
Umsatz	CHF	49215.47
Auslagerung/Teilverkauf [...]		
Produkte aaa	CHF	4120.00
Total	CHF	53335.47
Aufwand		
Auto	CHF	1987.05
Versicherungen	CHF	7165.85
Büroaufwand	CHF	3522.97
Telefon	CHF	1883.25
Porti & Spesen	CHF	117.90
Miete	CHF	9858.20
MWSt	CHF	335.73
Total	CHF	24870.95
Gewinn/Verlust	CHF	28464.52

Der Umsatz von CHF 49'215.47 entsprach dabei der Summe der von der E. im Jahr 2016 erhaltenen Taggelder aus einer Erwerbsausfallversicherung sowie einer Zahlung der Steuerverwaltung S. _____ von CHF 110.87.

2.2.

Die Steuerkommission B. erfasste die erhaltenen Taggelder von CHF 49'105.00 (gerundet) in der Veranlagung unter dem Titel "Sozial- und andere Versicherungen" als "Leistung aus Invaliden-, Kranken-, Unfallversicherung".

Von den geltend gemachten Ausgaben anerkannte sie lediglich Auslagen von CHF 500.00 im Zusammenhang mit dem Verkauf der "[...] Produkte", AHV-Beiträge von CHF 1'190.00 und die Geschäftsversicherung KMU im Betrag von CHF 581.00.

2.3.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist, ob bzw. in welcher Höhe die von der Rekurrentin für das Jahr 2016 geltend gemachten (und von der Steuerkommission B. nicht anerkannten) Gewinnungskosten als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden können.

3.

3.1.

Die Rekurrentin bringt vor, sie sei am tt.mm. 2016 erkrankt. Als selbständig Erwerbende seien beide Versicherungen bei der F. und der E. wichtig für sie. In der Zeit ohne Einnahmen sichere die seit 1986 bestehende Erwerbsausfallversicherung G. (E.) ihre Existenz. Als selbständig erwerbende Person sei sie im Krankheitsfall darauf angewiesen, dass allen notwendigen geschäftlichen Aktivitäten sowie den entsprechenden Ausgaben nachgekommen werden könne. Dafür bestehe die Erwerbsausfallversicherung. Bei den Gewinnungskosten habe sie bereits einen Privatanteil berücksichtigt. Es könne nicht sein, dass während der Taggeldzahlungen infolge ihrer Erkrankung solche existenzbedrohenden Steuerforderungen auf sie zukämen.

Nach ihrer Scheidung habe sie [...] gegründet und sei als Freelancerin tätig gewesen. Zunächst habe sie 20 Jahre in Q. gewohnt, seit 2011 sei sie in R. wohnhaft. Es sei nicht zutreffend, dass sie während der Zeit ihrer Arbeitsunfähigkeit keine geschäftlichen Tätigkeiten ausgeführt habe, wie die Steuerkommission B. dies annehme. Um nach ihrer Genesung weiterhin geschäftlich aktiv zu sein, habe sie die "internen Aktivitäten geschäftlicher Art" weiterhin ausüben müssen. Auch habe sie die einverlangten Unterlagen zum Verkauf der "[...] Produkte" beim Gemeindesteueramt B. eingereicht.

3.2.

Die Steuerkommission B. erklärt, im Jahr 2016 seien infolge Krankheit keine geschäftlichen Aktivitäten ausgeführt worden. Die Kürzung des gesamthaft verbuchten Aufwands von CHF 24'870.95 auf pauschale Verkaufsauslagen von CHF 500.00, AHV-Beiträge von CHF 1'190.00 und die Prämie der Geschäftsversicherung KMU von CHF 581.00 sei sachgerecht. Die übrigen Kosten seien aufgrund der fehlenden Geschäftstätigkeit nicht betriebsnotwendig. Der von der Steuerpflichtigen eingereichten Aufstellung über den Verkauf der "[...] Produkte" sei zu entnehmen, dass der letztlich bezahlte Verkaufspreis von CHF 4'120.00 nach Abzug eines Drittels des ursprünglichen Preises zustande gekommen sei. Ob es sich dabei um einen gewährten Rabatt oder um die pauschale Berücksichtigung von Verkaufskosten handle, sei nicht erkennbar. Vor diesem Hintergrund seien die pauschal gewährten Verkaufsauslagen von CHF 500.00 plausibel, zumal die Steuerpflichtige keinen Nachweis der effektiven Verkaufskosten erbracht habe.

4.

4.1.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 36 StG N 5).

4.2.

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]).

4.3.

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).

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.

Hinsichtlich des Beweismasses ist grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die in Frage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung). Beweiserleichterungen greifen nach Lehre und Rechtsprechung aber auch dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indessen nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom 21. August 2013 [WBE. 2012.361], mit Verweisen, insbesondere auf BGE 130 III 321).

5.

5.1.

Die Rekurrentin war gemäss eingereichter, von einer Ärztin unterzeichneten Taggeldkarte vom tt.mm. 2016 bis Ende Jahr 2016 zu 100 % arbeitsunfähig. Grundsätzlich fallen damit sämtliche Gewinnungskosten, die nur bei tatsächlicher Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit anfallen (z.B. Fahrkosten, Stromkosten, Verbrauchskosten Büromaterial etc.) weg. Anders verhält es sich mit den Fixkosten der geschäftlichen Tätigkeit. Zwar bleibt die Rekurrentin mit ihren Angaben bezüglich "interner Aktivitäten geschäftlicher Art" sehr vage und konkretisiert diese nicht weiter. Jedoch ist ohne weiteres ersichtlich, dass die Fixkosten der selbständigen Erwerbstätigkeit (z.B. Miete, Telefonanschluss, Versicherung etc.) bestehen bleiben, sofern die Geschäftstätigkeit nicht endgültig aufgegeben wurde.

Für das Jahr 2017 hat die Rekurrentin einen Geschäftsabschluss eingereicht, der Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 48'586.70 aufweist. Diese Erträge setzen sich zusammen aus Krankentaggeldern von CHF 42'779.20 und Einnahmen aus Coaching von CHF 5'807.50. Die zu den Coachings eingereichten Quittungen datieren vom 6. Mai 2017 bis zum 28. Oktober 2017 und ergeben einen Gesamtbetrag von CHF 6'307.50. Auf der Aufwandseite ist ein Betrag von CHF 25'649.40 erfasst. Gemäss der Taggeldkarte dauerte die 100 %-ige Erwerbsunfähigkeit der Rekurrentin bis

zum 25. April 2017. Vom 25. April 2017 bis zum 25. August 2017 betrug die Erwerbsunfähigkeit 80 %, danach für den Rest des Jahres noch 70 %. Die in den Zahlen ausgewiesene (teilweise) Wiederaufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin deckt sich mit ihrer teilweisen Arbeitsfähigkeit.

Vor diesem Hintergrund hat die Rekurrentin ihre selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2017 teilweise wieder aufgenommen. Auch für das Jahr 2018 hat die Rekurrentin Einnahmen aus Coaching von CHF 2'827.50 deklariert. Selbst das Gemeindesteueramt B. führt aus, die Rekurrentin habe ihre Geschäftstätigkeit (erst) im Jahr 2020 eingestellt (E-Mail vom 8. April 2021). Mit Eintritt der Arbeitsunfähigkeit im Jahr 2016 hat die Rekurrentin ihre selbständige Erwerbstätigkeit demnach nicht aufgegeben. Für die Steuerperiode 2016 ist der nachgewiesene Aufwand, der aus Fixkosten besteht, deshalb grundsätzlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. In der Folge sind die von der Rekurrentin geltend gemachten Aufwandpositionen gemäss diesem Grundsatz einzeln zu überprüfen.

5.2.

5.2.1.

Die Rekurrentin hat für ihr Fahrzeug CHF 1'987.05 als geschäftlichen Aufwand verbucht, wobei der Privatanteil von 40 % bereits abgezogen wurde. Die einzelnen Buchungen (Strassenverkehrsamt, Versicherung, H., Benzin, Reparatur- und Servicerechnungen) zeigen, dass der gesamte Fahrzeugaufwand (unter Abzug eines Privatanteils) der Geschäftsbuchhaltung belastet wurde. Die Rekurrentin geht davon aus, dass es sich bei ihrem Fahrzeug um ein Geschäftsfahrzeug handelt, was sich auch daraus ergibt, dass in ihrer Steuererklärung 2016 kein privates Fahrzeug verzeichnet ist. Allerdings enthält auch die Geschäftsbuchhaltung keine Aktiven und somit ebenfalls kein Fahrzeug.

5.2.2.

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 Erw. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349 Erw. 4c/aa; Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2017 [2C_1037/2016] Erw. 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 (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 18 DBG N 44 ff.).

5.2.3.

Die Rekurrentin hat vorliegend weder geltend gemacht noch nachgewiesen, dass ihr Fahrzeug überwiegend geschäftlich genutzt wird. Deshalb stellt das Auto der Rekurrentin kein Geschäfts-, sondern Privatvermögen dar. Dies hat zur Folge, dass nicht die gesamten Fahrzeugkosten unter Abzug eines angemessenen Privatanteils, sondern lediglich eine nach der geschäftlich zurückgelegten Strecke berechnete Kilometerentschädigung als Geschäftsaufwand zu berücksichtigen ist (vgl. SGE vom 27. Mai 2021 [3-RV.2020.9], Erw. 4.5.4.).

Auch für die mit dem Privatauto zurückgelegte geschäftliche Strecke ist die Rekurrentin beweispflichtig (vgl. oben Erw. 4.3. f.). Zur geschäftlichen Nutzung des Fahrzeuges hat die Rekurrentin trotz Aufforderung im Rekursverfahren weder nähere Angaben gemacht noch Belege eingereicht. Zudem kommt eine geschäftliche Nutzung des Fahrzeuges während der Dauer ihrer vollständigen Arbeitsunfähigkeit ab dem tt.mm. 2016 ohnehin nicht in Frage. Auch für die Zeit davor hat die Rekurrentin jedoch keine geschäftliche Nutzung belegt. Deshalb stellen die Fahrzeugkosten keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.3.

Im Konto Versicherungen macht die Rekurrentin einen Aufwand von CHF 7'165.85 geltend, der sich aus den Einzelbuchungen Geschäftsversicherung KMU (CHF 581.40), Haftpflicht (CHF 171.20), Taggeldversicherung (sechs Buchungen à CHF 834.90), Hausrat (CHF 161.55), SVA (fünf Buchungen à CHF 200.00 + CHF 148.35 + CHF 41.85) sowie I. (CHF 24.35 + CHF 27.75) zusammensetzt.

Die Geschäftsversicherung KMU (CHF 581.00, gerundet) wurde von der Steuerkommission B. zu Recht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt, ebenso die Zahlungen an die SVA (AHV) im Gesamtbetrag von CHF 1'190.00 (gerundet).

Bezüglich der Haftpflichtversicherung wurde von der Rekurrentin nicht dargelegt und ist nicht ersichtlich, inwiefern diese betriebsnotwendig ist. Sie ist

als Privataufwand nicht vom steuerbaren Einkommen abziehbar. Das Gleiche gilt für die mit "I." bezeichneten Buchungen, bei denen nicht einmal erkennbar ist, um was für eine Versicherung es sich handelt.

Für den Hausrat hat die Rekurrentin eine Versicherung abgeschlossen, deren Prämie sie zur Hälfte (gemäss Buchungsbezeichnung "Hausrat, davon 50 % Gesch.-Inventar") mit CHF 161.55 ihrem Geschäft belastet hat. Jedoch besteht gemäss Buchhaltung der Rekurrentin wie auch gemäss Steueranmeldung 2016 überhaupt kein Geschäftsinventar. Auch im Geschäftsjahr 2015 war gemäss Selbstdeklaration der Rekurrentin kein Geschäftsinventar vorhanden. Die Rekurrentin ist auf ihre eigene Buchhaltung zu behaften. Ein anteiliger Abzug für die Prämie der Hausratsversicherung ist vor diesem Hintergrund nicht zu gewähren, zumal auch zu dieser Buchung trotz expliziter Aufforderung im Rekursverfahren kein Beleg eingereicht wurden.

Was die Prämien der Taggeldversicherung betrifft, so beziehen sich diese auf die bei der E. bestehende Taggeldversicherung G.. Prämien für eine Krankentaggeldversicherung eines selbständig Erwerbenden stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (RGE vom 26. März 2009 [3-RV.2007.264], Erw. 2.3. f.; RGE vom 25. September 2008 [3-RV.2007.170], Erw. 4.3. f.; RGE vom 21. August 2008 [3-RV.2007.27], Erw. 8.2. – 8.4.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 StG N 125), was auch vorliegend für die Rekurrentin gilt. Die Rekurrentin hat sechs Raten à CHF 834.90 verbucht, was einer Monatsprämie von CHF 417.45 entspricht. Sie legt zwei Belege dazu vor, einen Versicherungsausweis vom 4. Dezember 1992, der eine Monatsprämie von CHF 212.90 ausweist, und eine Versicherungsbestätigung vom 20. April 2006, der eine monatliche Prämie von CHF 305.25 nennt. Aktuellere Belege liegen den Akten nicht bei und wurden von der Rekurrentin trotz Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts nicht eingereicht. Es ist davon auszugehen, dass die Prämien der Krankentaggeldversicherung nicht nur zwischen 1992 und 2006, sondern auch zwischen 2006 und 2016 gestiegen sind. Deshalb werden die verbuchten Prämien von CHF 5'009.40 (6 x CHF 834.90) zugunsten der Rekurrentin als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.

Im Ergebnis stellt von dem im Konto Versicherungen verbuchten Gesamtbetrag von CHF 7'165.85 die Summe von CHF 6'781.00 (CHF 581.40 + CHF 1'190.20 + CHF 5'009.40) geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Der Rekurs ist in diesem Punkte teilweise gutzuheissen.

5.4.

Das Konto Büroaufwand weist einen Saldo von CHF 3'522.97 aus, der neben einzelnen Ausgaben für EDV, Postfachmiete, Kundenpräsente etc. die nach Quartalen zusammengefassten Kassenausgaben umfasst. Aufgrund auch hierzu fehlender Belege kann von den bis zum Krankheitseintritt der

Rekurrentin (tt.mm. 2016) angefallenen Kosten nur der Betrag EDV (CHF 105.05) mit der geschäftlichen Tätigkeit der Rekurrentin in Verbindung gebracht werden. Bei den Buchungen "Inserat J.", "Beleuchtung K." sowie "Jahresbeitrag [...]" ist ohne weitere Nachweise kein geschäftlicher Zusammenhang erkennbar.

Die verbuchte Postfachmiete von CHF 30.00 gehört zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Die Rekurrentin hatte im Jahr 2016 eine geschäftliche Postfachadresse und hat diese auch beibehalten, was bei geplanter (und erfolgter) Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit sachgerecht war.

Die übrigen, ab dem 19. Mai 2016 verbuchten Ausgaben können nur gewinnmindernd berücksichtigt werden, insofern es sich erkennbar um weiterlaufende Fixkosten des Geschäfts handelt. Dies ist für die Buchhaltungskosten von CHF 400.00 der Fall. Eine Buchhaltung muss gemacht werden, solange das Geschäft weiterbesteht, unabhängig von einer allfällig bestehenden Erkrankung der Geschäftsinhaberin. Alle weiteren Ausgaben sind der Geschäftstätigkeit der Rekurrentin hingegen nicht zuzuordnen und schon gar nicht als Fixkosten zu erkennen. So bleibt offen, weshalb Zeitschriftenabos für die Tätigkeit der Rekurrentin erforderlich sind oder inwiefern bei ruhendem Tagesgeschäft weitere EDV-Kosten anfallen. Auch die Kundenpräsente können ohne weitere Belege der Geschäftstätigkeit der Rekurrentin nicht zugeordnet werden. Zugunsten der Rekurrentin werden die Kassenausgaben aus dem ersten Quartal (bis Krankheitseintritt) von CHF 110.75 auch ohne Belege als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Da es sich bei den Kassenausgaben (Bürobedarf, Presse, Spesen, Versand, Porti M., diverse Spesen) um laufende Ausgaben einer aktiven Geschäftstätigkeit handelt, kommt eine gewinnmindernde Berücksichtigung dieser Kosten für die übrigen drei Quartale jedoch nicht in Frage. Ohne Belege ist nicht erkennbar, inwieweit es sich bei diesen Kosten um Fixkosten der Geschäftstätigkeit der Rekurrentin handeln würde.

Aus dem Konto "Büroaufwand" werden insgesamt CHF 645.80 (CHF 105.05 + CHF 30.00 + CHF 400.00 + CHF 110.75) als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5.5.

Im Konto Telefon hat die Rekurrentin zwölf variierende Beträge zwischen CHF 134.90 und CHF 251.60 unter der Bezeichnung "L. [...]" sowie zwei Beträge von CHF 30.00 bzw. CHF 20.00 unter "M. Natel [...]" als Aufwand verbucht.

Die Akten enthalten eine L. Rechnung vom September / Oktober 2017. Diese Rechnung enthält Abonnementskosten von CHF 97.00 für den Monat Oktober. Weitere Belege, namentlich zum hier massgebenden Jahr

2016 hat die Rekurrentin trotz Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts nicht eingereicht. Auf der Rechnung ist nicht ersichtlich, für welchen Anschluss die Rechnung gilt. Allerdings kann aufgrund des Zusatzdienstes "2 zusätzliche Rufnummern" davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin den betreffenden Anschluss sowohl privat als auch geschäftlich nutzt. Ein geschäftlicher Telefonfestnetzanschluss ist bei einer [...] Tätigkeit, wie die Rekurrentin sie ausübt, üblich. Fixe Telefonanschlusskosten laufen grundsätzlich auch nach Krankheitseintritt und bei vorübergehendem Ruhen der Geschäftstätigkeit weiter. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, CHF 50.00 geschäftliche Telefonanschlusskosten pro Monat (CHF 600.00 pro Jahr) als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen.

Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5.6.

Für Porti und Spesen hat die Rekurrentin einen Betrag von CHF 117.90 als Aufwand verbucht. Wie sich dieser Betrag zusammensetzt ist nicht ersichtlich. Zudem sind im Konto "Büroaufwand" ebenfalls Kosten von CHF 159.40 für "Spesen, Versand, Porti M." sowie CHF 222.10 für "Diverse Spesen" ausgewiesen (vgl. oben Erw. 5.4.).

Die Rekurrentin hat trotz Aufforderung zu beiden Konten keine Belege eingereicht und nicht erklärt, inwiefern sich die gemäss Bezeichnung ähnlichen Ausgaben in den verschiedenen Konten unterscheiden. Ein Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Rekurrentin bis zum Eintritt der Arbeitsunfähigkeit am tt.mm. 2016 ist weder dargetan noch belegt. Deshalb kann dieser Betrag nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.7.

5.7.1.

Als geschäftsmässig begründete Miete hat die Rekurrentin CHF 9'858.20 verbucht. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus dem monatlichen Mietbetrag von CHF 800.00 (hälftiger Anteil an der Miete von CHF 1'600.00) sowie aus vier (anteiligen) Stromrechnungen von CHF 63.20 und dreimal je CHF 65.00.

5.7.2.

Unter die abzugsfähigen Kosten gemäss § 36 StG können unter anderem die für die Einkommenserzielung notwendigen Raumkosten fallen. Während bei einem unselbständig Erwerbenden ein Arbeitszimmerabzug nur gewährt wird, wenn am Arbeitsort keine zumutbare Möglichkeit besteht, die Berufsarbeit zu erledigen, in der privaten Wohnung für die Berufsarbeiten

ein Arbeitszimmer ausgeschieden ist und dieses Zimmer hauptsächlich und regelmässig für einen wesentlichen Teil der Berufsarbeit benützt wird, genügt es bei den selbständig Erwerbenden, dass die Aufwendungen geschäftsmässig begründet und tatsächlich aufgewendet worden sind. Selbständig Erwerbstätige können sich frei organisieren und selber entscheiden, wo und in wie vielen Räumen sie ihre Arbeit erledigen wollen. Ihre Aufwendungen für Geschäfts- und Büroräumlichkeiten sind unabhängig von ihrer Grösse oder Notwendigkeit voll abzugsberechtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Von diesen allgemeinen Regeln ist auch bezüglich der Abzugsberechtigung eines in der Privatwohnung eingerichteten, geschäftlich genutzten Arbeitszimmers nicht abzuweichen. Ein Abzug bei selbständig Erwerbstätigen ist demzufolge immer dann zuzulassen, wenn erwiesen ist, dass ein Zimmer der Privatwohnung oder zumindest ein Teil davon effektiv geschäftlich genutzt wird. Wenn die Räumlichkeiten zu einem wesentlichen Teil auch privat benützt werden können, kommt nur ein teilweiser Abzug der auf die benützten Räumlichkeiten entfallenden Kosten in Betracht. Kein Abzug wird dagegen gewährt für Räume wie die Küche, Toilette und die Diele, da die private Nutzung hier bei weitem überwiegt (zum Ganzen: RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.128] mit Hinweisen).

Für die Berechnung des Mietanteils von Geschäftsräumen wird nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts auf das Schätzungsprotokoll gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) abgestellt. Dabei wird der prozentuale Anteil der Raumeinheiten (RE) der geschäftlich genutzten Räume an den gesamten Raumeinheiten des Hauses oder der Wohnung ermittelt. Im selben Verhältnis wird die Eigenmiete oder der Mietzins aufgeteilt. Fehlt ein Schätzungsprotokoll, wird der Mietzins durch die offizielle Zimmerzahl plus zwei (für Nebenräume wie die Küche und das Bad) geteilt und mit der Anzahl der geschäftlich genutzten Räume multipliziert (zum Ganzen: SGE vom 20. Juli 2017 [3-RV.2017.43] mit Hinweisen).

Die Nebenkosten eines geschäftlich genutzten Zimmers (Heizung, Reinigung, Strom) betragen gemäss ständiger Praxis des Spezialverwaltungsgerichts CHF 30.00/m²/Jahr (vgl. den ausführlich begründeten AGVE 1992 S. 432; SGE vom 22. August 2013 [3-RV.2013.29], bestätigt durch VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.447] und Urteil des Bundesgerichts vom 24. Februar 2015 [2C_552/2014]).

Diese Praxis wird indes bei selbständig Erwerbenden nur berücksichtigt, wenn die steuerpflichtige Person für die Nebenkosten eine Pauschale geltend macht. Wenn dagegen, wie vorliegend, ein Geschäftsanteil an den effektiven Kosten verbucht wird, so ist lediglich zu prüfen, ob der prozentuale Geschäftsanteil korrekt ist und ob allenfalls Kosten verbucht wurden, die

vollumfänglich dem Privataufwand zuzuordnen sind. Es ist nicht ersatzweise die Pauschale zu berücksichtigen, weder zu Lasten noch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person (RGE vom 20. November 2008 [3-RV.2008.56]). Da zwischen der Höhe der Geschäftsmiete bzw. dem gewerblichen Mietwert und dem Strom-, Wasser- und Heizungsverbrauch für eine geschäftliche Tätigkeit kein direkter Zusammenhang besteht, ist der Privatanteil der Nebenkosten dabei nicht im Verhältnis privater Mietwert/gewerblicher Mietwert, sondern nach Ermessen festzusetzen (RGE vom 17. Februar 2005 [RV.2004.50384] sowie zum Ganzen: SGE vom 23. Juli 2020 [3-RV.2019.192]).

5.7.3.

Die Rekurrentin hat trotz ausdrücklicher Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts keine weiteren Angaben oder Belege zu den als Aufwand geltend gemachten Ausgaben eingereicht. Es bleibt unklar, wie hoch die Miete ist und welcher Anteil der Wohnung tatsächlich geschäftlich genutzt wird. Ein Schätzungsprotokoll oder ein Grundriss der Wohnung fehlen. Ob ein oder mehrere Zimmer oder nur Teile eines Zimmers für die selbständige Erwerbstätigkeit der Rekurrentin genutzt werden, ist nicht bekannt. Für die geltend gemachte [...] Tätigkeit der Rekurrentin genügt ein Schreibtisch.

Jedoch ist glaubhaft, dass die Rekurrentin bei geplanter (und erfolgter) Wiederaufnahme der geschäftlichen Tätigkeit die geschäftlich ausgeschiedenen Wohnflächen bei Eintritt ihrer Arbeitsunfähigkeit nicht sofort privat genutzt hat. Die Miete gehört grundsätzlich zu den Fixkosten der geschäftlichen Tätigkeit, die auch im Krankheitsfall weiterlaufen. Vor dem Hintergrund der komplett fehlenden Belege werden der Rekurrentin unter der Annahme einer minimalen geschäftlichen Nutzung von einem halben Zimmer einer 3-Zimmer-Wohnung CHF 160.00 als geschäftlicher Mietkostenanteil pro Monat gewährt ($\text{CHF } 1'600.00 / 5 \times 0.5$). Daraus ergibt sich ein geschäftsmässig begründeter Mietaufwand von CHF 1'920.00 pro Jahr.

Die für das ganze Jahr geltend gemachten Stromkosten können lediglich für das erste Quartal berücksichtigt werden. Bei 100 %-iger Arbeitsunfähigkeit kann grundsätzlich keine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden, weshalb auch keine Stromkosten anfallen. Die Stromkosten für das erste Quartal sind – wiederum bei Fehlen jeglicher Belege – ermessensweise auf einen Zehntel der gesamten Stromkosten von CHF 126.40, demnach auf CHF 12.65 festzusetzen.

Als geschäftsmässig begründete Mietkosten können insgesamt CHF 1'932.65 geltend gemacht werden. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5.8.

Im Konto Mehrwertsteuer hat die Rekurrentin CHF 355.73 für zwei Geschäftsvorfälle am 2. Mai 2016 und am 2. Juni 2016 als Aufwand verbucht. Zu diesen Ausgaben fehlen jegliche weiteren Angaben oder Belege der Rekurrentin. Sie sind mit ihrer sehr beschränkten Geschäftstätigkeit (vgl. die Zusammenstellung der Einnahmen oben in Erw. 2.1.) im Jahr 2016 nicht in Zusammenhang zu bringen. Der Betrag von CHF 355.73 wird nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.9.

Zu den von der Steuerkommission B. als Gewinnungskosten anerkannten pauschalen Verkaufsauslagen von CHF 500.00 äussert sich die Rekurrentin nicht. Ebensowenig sind diese auf der von ihr eingereichten Aufstellung zum Verkauf der "[...] Produkte" ersichtlich. Der Betrag wird nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.

5.10.

Zusammenfassend ist folgender Aufwand der Rekurrentin geschäftsmässig begründet:

Versicherungen	CHF	6781.00
Büroaufwand	CHF	645.80
Telefon	CHF	600.00
Miete	CHF	<u>1932.65</u>
Total	CHF	9959.45

Damit verändert sich das steuerbare Einkommen wie folgt:

Gewinnungskosten gemäss Rekursentscheid	CHF	9959.45
Gewinnungskosten gemäss Einspracheentscheid	<u>CHF</u>	<u>2271.00</u>
Differenz	CHF	7688.45
Steuerbares Einkommen gemäss Einspracheentscheid	CHF	76994.00
Höhere Gewinnungskosten gemäss Rekursentscheid	<u>CHF</u>	<u>7688.45</u>
Steuerbares Einkommen gemäss Rekursentscheid	CHF	69305.55

Das steuerbare Einkommen von CHF 76'900.00 (gerundet) gemäss Einspracheentscheid vom 11. November 2019 der Steuerkommission B. wird auf CHF 69'300.00 (gerundet) gesenkt. Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu 35 %, weshalb sie die Verfahrenskosten zu 65 % zu tragen hat (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 69'300.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 800.00 zu 65 % mit CHF 520.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt B.

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. Juli 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann