

3-RV.2020.9

P 91

Urteil vom 27. Mai 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schorno Richter Schatzmann Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	--

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 3. Dezember 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. September 2018 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 76'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 185'000.00 veranlagt. Dabei wurden zum deklarierten "Reingewinn aus Einzelunternehmung" CHF 500.00 aus überhöhten Pauschalen für die Auto- und Telefonkosten und ermessensweise CHF 1'500.00 aufgrund fehlenden Kassabuchs hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. September 2018 erhob A. mit Schreiben vom 17. Oktober 2018 Einsprache. Er stellte den Antrag, die ermessensweise Aufrechnung von CHF 1'500.00 sei zu streichen, auf die Hinzurechnung von CHF 500.00 zum deklarierten Reingewinn der Einzelunternehmung aufgrund nicht anerkannter Auto- und Telefonkosten sei zu verzichten und der Eigenmietwert sei entsprechend der geschäftlichen Nutzung des Hauses zu reduzieren.

3.

Am 28. November 2019 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 3. Dezember 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie beliess die Aufrechnung von CHF 500.00 aus überhöhten Pauschalen für die Auto- und Telefonkosten unverändert, reduzierte die ermessensweise Aufrechnung aufgrund fehlenden Kassabuchs jedoch auf CHF 500.00. Zudem reduzierte sie den Eigenmietwert aufgrund der geschäftlichen Nutzung des Hauses um CHF 4'856.00. Insgesamt senkte sie das steuerbare Einkommen auf CHF 71'800.00.

5.

Den Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2019 (Zustellung am 19. Dezember 2019) hat A. mit Rekurs vom 6. Januar 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag, es seien geschäftliche Fahrzeugkosten von CHF 26'100.00 pro Jahr bzw. CHF 2'175.00 pro Monat als Gewinnungskosten der selbständigen Erwerbstätigkeit anzuerkennen und zum Abzug zuzulassen.

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

6.

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

7.

A. hat eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. vorgenommen (E-Mail vom 30. März 2021, Telefonnotiz vom 7. April 2021, E-Mails vom 9. April, 29. April und 4. Mai 2021).

9.

Mit Schreiben vom 14. April 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen eingefordert. A. ist dieser Aufforderung 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).

2.

2.1.

Der Rekurrent [...] betreibt [...] eine selbständige Erwerbstätigkeit in Form einer einfachen Gesellschaft. Der Rekurrent ist zu einem Drittel an der einfachen Gesellschaft beteiligt.

2.2.

In der Steuererklärung 2017 deklarierte der Rekurrent Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von CHF 4'716.00, was seinem Anteil von einem Drittel am Gewinn von CHF 14'150.77 entspricht.

2.3.

Die Steuerkommission Q. anerkannte von den pauschal verbuchten Autokosten von CHF 7'200.00 (CHF 600.00 pro Monat) lediglich CHF 6'000.00 (CHF 500.00 pro Monat) als geschäftsmässig begründet. Ebenso kürzte sie die pauschal aufgeführten Telefonkosten von CHF 1'200.00 (CHF 100.00 pro Monat) auf CHF 900.00 (CHF 75.00 pro Monat). Von den nicht anerkannten CHF 1'500.00 rechnete sie dem Rekurrenten anteilig CHF 500.00 (davon CHF 400.00 Autokosten und CHF 100.00 Telefonkosten) zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzu. Zusätzlich rechnete sie ermessensweise CHF 1'500.00 aufgrund fehlenden Kassabuchs auf.

2.4.

Im Einspracheentscheid korrigierte die Steuerkommission Q. – neben der (nur irrtümlich in der Veranlagung nicht enthaltenen) Reduktion des Eigenmietwerts aufgrund der geschäftlichen Nutzung des Hauses – die Aufrechnung wegen fehlenden Kassabuchs auf CHF 500.00. Damit reduzierte sie den Gesamtbetrag der Aufrechnung wegen fehlenden Kassabuchs von CHF 1'500.00 auf den Anteil des Rekurrenten an der geschäftlichen Tätigkeit von einem Drittel.

2.5.

Dem Antrag des Rekurrenten auf Reduktion des Eigenmietwerts wurde mit dem Einspracheentscheid entsprochen, sodass diese Aufrechnung nicht mehr Gegenstand des Rekursverfahrens ist. Die Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründeten Telefonkosten von CHF 100.00 wird im Rekurs

nicht mehr moniert, weshalb darauf im Rekursverfahren nicht mehr einzugehen ist.

Bezüglich Autokosten hatte der Rekurrent bereits im Einspracheverfahren höhere als die von ihm in der Steuererklärung vorgebrachten Kosten geltend gemacht. Im Rekursverfahren beantragt er die Anerkennung von CHF 26'100.00 als geschäftlich begründete Fahrzeugkosten für das Jahr 2017.

2.6.

Nachfolgend wird zuerst die ermessensweise Aufrechnung von CHF 500.00 aufgrund fehlenden Kassabuchs einer Prüfung unterzogen (Erw. 3). Danach werden die umstrittenen Autokosten geprüft (Erw. 4).

3.

3.1.

Zur ermessensweisen Aufrechnung von CHF 500.00 führt die Steuerkommission Q. aus (Einspracheentscheid), mit Einnahmen von CHF 76'847.45 und Ausgaben von CHF 62'696.68 weise die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin einen stattlichen Umsatz auf. Da [...] Bargeldverkehr stattgefunden habe, dieser aber in keinem Kassabuch aufgezeichnet worden sei, sei der Geschäftsabschluss lückenhaft und ungenau und entspreche nicht den Mindestanforderungen an die steuerliche Aufzeichnungspflicht. Dieser Unsicherheit werde mit der bescheidenen ermessensweisen Aufrechnung anteilig zu einem Drittel mit CHF 500.00 Rechnung getragen.

Der Rekurrent führte noch in der Einsprache aus, er sei mit der ermessensweisen Aufrechnung nicht einverstanden, zumal er schon seit längerer Zeit keine Auslagen für Verbrauchsmaterial sowie für Reparaturen an Maschinen oder Bohrern in den Ausgaben der geschäftlichen Tätigkeit ausgewiesen habe, obwohl diese durchaus angefallen seien. Zudem habe er noch nie Portokosten für die vielen geschäftlich versandten Pakete abgerechnet.

3.2.

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 pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG). So ist bei einem Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.). Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

Die vollständige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben erfordert vor allem die korrekte Führung eines Kassabuches. Dieses muss detailliert und chronologisch nachgeführt werden. Der Saldo ist regelmässig zu ermitteln und mit dem tatsächlichen Kassenbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu verbuchen sind. Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts kommt dem Kassabuch insbesondere bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr eine grosse Bedeutung für die Beurteilung zu, ob eine ordnungsgemässe Buchführung gegeben ist (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]; vgl. auch StR 2007 S. 44).

3.3.

Gemäss den vom Rekurrenten deklarierten Einnahmen und Ausgaben 2017 wurden folgende Umsätze an Märkten erzielt:

03.2017	Erlös C.,	CHF	3'105.00
07.2017	Erlös C.,	CHF	3'203.00
09.2017	Erlös C.,	CHF	3'219.00
12.2017	Erlös S.,	CHF	2'950.00
12.2017	Erlös T.,	CHF	3'340.00
12.2017	Erlös U.,	CHF	2'064.00
	Erlöse total	CHF	17'881.00

Der Gesamtumsatz für das Jahr 2017 betrug CHF 76'847.45. Somit wurde rund ein Viertel des Jahresumsatzes an Märkten erzielt. Die übrigen Verkaufserlöse wurden gemäss Angaben des Rekurrenten über das Bankkonto abgewickelt (vgl. Protokoll Einspracheverhandlung sowie Kennzahlen Zusammenstellung "Kassabuch ganzes 2017").

Bei der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin handelt es sich deshalb klarerweise um ein bargeldintensives Geschäft. Dennoch wurde kein Kassabuch geführt. Damit sind die Anforderungen an ordnungsgemässe steuerliche Aufzeichnungen vorliegend nicht erfüllt. Eine ermessensweise Aufrechnung ist vor diesem Hintergrund grundsätzlich zulässig.

3.4.

Allerdings ist die steuerpflichtige Person gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. Diese Aufforderung ist gegebenenfalls zu mahnen. Unterbleiben können Aufforderung und Mahnung grundsätzlich nur dann, wenn die steuerpflichtige Person den Sachverhalt der Natur der Sache nach nicht mehr klären kann. Als Beispiel dafür ist der Fall zu nennen, wenn der Steuerpflichtige ein mangelhaftes Kassabuch vorlegt (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

3.5.

Der Rekurrent wurde im Veranlagungsverfahren zu keinem Zeitpunkt förmlich dazu aufgefordert, ein Kassabuch für die Steuerperiode 2017 einzureichen. Ebenso wenig erfolgte eine Mahnung mit der Androhung einer Ermessensveranlagung und den daran geknüpften Rechtsfolgen (Umkehr der Beweislast im Einspracheverfahren [§ 193 Abs. 3 StG] sowie Beweismittelausschluss im Rekurs- und Beschwerdeverfahren [§ 194 Abs. 2 StG]).

Die ermessensweise Aufrechnung in der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 erfolgte somit ohne vorgängige Aufforderung oder Mahnung zur Beseitigung der Ungewissheit an den Rekurrenten. Die Veranlagung leidet deshalb an einem schweren Verfahrensfehler.

3.6.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts fällt die Heilung des festgestellten Mangels im Einsprache- und Rekursverfahren in aller Regel ausser Betracht. Die verschärften Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung bei der Ermessensveranlagung, noch mehr aber die auf die Feststellung offensichtlicher Unrichtigkeit, d.h. im Ergebnis auf Willkür beschränkte Kognition der Einsprachebehörde bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen verbieten es, hinsichtlich der fehlenden Mahnung eine Heilung im Rechtsmittelverfahren anzunehmen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129). Von einer Rückweisung der Sache kann indessen ausnahmsweise selbst bei schwerwiegenden Verfahrensfehlern abgesehen werden, wenn und soweit die Rück-

weisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien nicht zu vereinbaren wären (VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134] mit Hinweis auf BGE 133 I 201).

3.7.

Vorliegend konnte der Rekurrent sich zu den von ihm geltend gemachten – von den Einschränkungen der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht betroffenen – Fahrzeugkosten im Einsprache- und Rekursverfahren ausführlich äussern. Sie werden im Rekursverfahren uneingeschränkt geprüft (vgl. nachfolgend Erw. 4). Die ermessensweise Aufrechnung von CHF 500.00 wird vom Rekurrenten im Rekursverfahren nicht mehr bestritten. Zudem ergibt sich aus den Akten, dass das (fehlende) Kassabuch bereits in früheren Steuerperioden Gesprächsthema war (vgl. Gesprächsprotokoll vom 2. November 2016). Schliesslich wurde der Rekurrent im Rekursverfahren vom Spezialverwaltungsgericht ausdrücklich dazu aufgefordert, das fehlende Kassabuch für das Jahr 2017 beizubringen, unter Hinweis darauf, dass bei ausbleibender Rückmeldung von einem nicht vorhandenen Kassabuch ausgegangen wird. Der Rekurrent hat zwar die Original-Aufzeichnungen seiner Ein- und Ausgaben für das Jahr 2017, aber kein Kassabuch eingereicht.

Vor diesem Hintergrund würde die – aufgrund fehlender Aufforderung und Mahnung grundsätzlich erforderliche – Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen, die nicht im Interesse des Rekurrenten liegt. Es ist nunmehr offensichtlich, dass kein Kassabuch vorliegt. Eine Rückweisung an die Vorinstanz würde zu keinem anderen Ergebnis führen. Die Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts zur Einreichung eines Kassabuchs hat die im Veranlagungsverfahren fehlende Aufforderung und Mahnung ausnahmsweise ersetzt, zumal bei gänzlich fehlendem Kassabuch eine Mahnung unterbleiben kann (vgl. VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]). Somit erfolgt trotz des Verfahrensfehlers bei dieser besonderen Sachlage keine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz. Der Verfahrensfehler der Steuerkommission Q. ist indes praxisgemäss bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen (vgl. SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2014.194], RGE vom 19. August 2010 [3-RV.2010.27]).

3.8.

Bezüglich Höhe der ermessensweisen Aufrechnung ist sodann festzuhalten, dass der Rekurrent zu einem Drittel an der einfachen Gesellschaft beteiligt ist, in deren Rahmen die selbständigen Tätigkeit betrieben wird. Von dem an den Märkten in bar erzielten Umsatz von CHF 17'881.00 – der sich aufgrund fehlenden Kassabuchs nicht überprüfen lässt – entfallen deshalb CHF 5'960.35 auf ihn. Die ermessensweise Aufrechnung der Steuerkommission Q. beträgt mit CHF 500.00 weniger als ein Zehntel der anteiligen

Marktumsätze des Rekurrenten. Sie fällt somit sehr moderat aus und ist auch in der Höhe nicht zu beanstanden.

4.

4.1.

4.1.1.

Zu den um CHF 400.00 gekürzten Autokosten führt die Steuerkommission Q. aus, der Rekurrent habe mit der Einsprache eine Aufstellung der Autokosten für das Jahr 2017 eingereicht. Die gesamten Kosten für drei Fahrzeuge hätten gemäss dieser Aufstellung CHF 12'193.65 betragen. In den Vorjahren seien für die geschäftliche Tätigkeit des Rekurrenten jeweils CHF 6'000.00 pauschal als Autokosten anerkannt worden. Dies entspreche rund 50 % der nun vom Rekurrenten geltend gemachten Gesamtkosten. Im Jahr 2017 habe der Rekurrent die Fahrzeugpauschale von CHF 6'000.00 auf CHF 7'200.00 erhöht, ohne dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Vorjahr wesentlich geändert hätten.

Zwar habe der Rekurrent in der Besprechung vom 28. November 2019 geltend gemacht, die Kilometerangaben in der Aufstellung gemäss Einsprache seien bloss geschätzt gewesen. Jedoch ergebe eine Auswertung der neu eingereichten Fahrzeugbelege eine gesamte Fahrleistung mit allen drei Fahrzeugen von 16'219 km, was den in der Einsprache vom Rekurrenten geschätzten 17'000 km nahezu entspreche. Auch die in der Einsprache vom Rekurrenten mit CHF 2'435.00 geschätzten Treibstoffkosten seien durch die an der Besprechung eingereichten Belege zu Benzin- und Dieselbezügen von insgesamt CHF 2'046.00 plausibilisiert. Es gebe deshalb keinen Anlass, die in der Einsprache vom Rekurrenten vorgebrachten gesamten Betriebskosten der drei Fahrzeuge von CHF 12'193.65 als unvollständig zu betrachten.

Somit würden die für das Jahr 2017 pauschal anerkannten CHF 6'000.00 Fahrzeugkosten etwa die Hälfte der gesamten Betriebskosten ausmachen. Dies sei ein grosszügiger Geschäftsanteil, zumal die Reisen zur Beschaffung der [...] nicht nur geschäftlichen, sondern auch privaten Reise-, Freizeit- und Kulturaspekten dienten.

Schliesslich seien die drei Fahrzeuge stets als Privatfahrzeuge in den Steuererklärungen des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin deklariert worden und es seien keine Investitions- und Abschreibungstabellen dazu geführt worden. Stattdessen seien die Fahrzeugkosten stets monatlich pauschal verbucht worden. Dieses Vorgehen sei bisher so toleriert worden, um dem Rekurrenten einen grossen Aufzeichnungs- und Buchhaltungsaufwand zu ersparen.

4.1.2.

Der Rekurrent führt in der Einsprache aus, die drei Fahrzeuge hätten im 2017 Kosten von über CHF 12'000.00 verursacht, wobei die Amortisation noch nicht mitgerechnet sei. Der kleine K (in der Folge: K) werde von seiner Lebenspartnerin gefahren, während der L (in der Folge: L) rein geschäftlich genutzt werde. Das M (in der Folge: M) werde (wie auch der K) geschäftlich und privat genutzt, wobei die private Nutzung sicherlich nicht über 50 % liege. Mit den bisher in Abzug gebrachten Fahrzeugkosten würden bei weitem nicht die effektiv anfallenden Fahrzeugkosten gedeckt.

Im Rekurs ergänzt der Rekurrent, die Reisen zum Einsammeln der [...] dienten ausschliesslich dem Zweck der [...] Geschäftstätigkeit, weshalb es nicht richtig sei, dass damit auch Freizeit- und Kulturaspekte abgedeckt würden. Es handle sich bei den Reisen von ihm und seiner Lebenspartnerin nicht um eine "Verbindung von privater Lebensgestaltung und geschäftlicher Notwendigkeit", sondern um reine Beschaffungstouren, die für die Innovation unabdingbar seien. Das M sei deshalb das hauptsächliche Arbeitsmittel der betrieblichen Tätigkeit und werde sehr stark überwiegend für geschäftliche Zwecke genutzt. Der L diene als Transportmittel der Waren zu den mehrfach im Jahr angefahrenen Märkten. Damit diene der L zu 100 % rein geschäftlichen Zwecken. Der K, welcher das einzige Auto sei, das auch von seiner Lebenspartnerin gelenkt werden könne, werde ebenfalls geschäftlich für Kundenakquisition, Kleinmaterialbeschaffung und Einkaufsfahrten eingesetzt. Es sei zwar kein Fahrtenbuch vorhanden, aber etwa die Hälfte der damit zurückgelegten Fahrten entfalle auf den geschäftlichen Bereich.

Zusammenfassend betrügen die Kilometerkosten für das M mindestens CHF 2.10, weshalb bei anerkannten 10'000 km für die Materialbeschaffung jährliche Auslagen von CHF 21'000.00 entstünden. Der L habe im Jahr 2017 Gesamtkosten von CHF 3'827.00 (CHF 2'400.00 Amortisation, CHF 1'307.00 Reparaturen, CHF 120.00 Treibstoff) verursacht und für den K fielen 1'800 geschäftlich bedingte Kilometer à CHF 0.70 an, was zu einem Betrag von CHF 1'260.00 führe. Insgesamt entstünden damit geschäftlich bedingte Fahrzeugkosten von rund CHF 26'100.00.

4.2.

4.2.1.

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, a.a.O., § 36 StG N 5).

4.2.2.

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]).

4.2.3.

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).

4.2.4.

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

4.3.

Um die geschäftlich bedingten Fahrzeugkosten zu berechnen, ist zunächst zu untersuchen, ob es sich bei den gehaltenen Fahrzeugen um Geschäfts- oder Privatvermögen handelt (nachfolgend Erw. 4.4. und 4.5.). Anschliessend kann die Höhe der Fahrzeugkosten bestimmt werden (nachfolgend Erw. 4.6. bis 4.8.).

4.4.

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

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

4.5.

4.5.1.

Der Rekurrent führt aus, der L werde als Transportmittel für die Märkte ausschliesslich geschäftlich genutzt.

Gemäss den glaubhaften Angaben des Rekurrenten waren Verkaufsstände dreimal im [...] C. in T., einmal in T. und je einmal in S. und U. aufgestellt. Während der Märkte dient der L gemäss Rekurrent als Lager für die Verkaufsware (bleibt also vor Ort). Demzufolge waren vier Hin- und Rückfahrten von Q. nach T. ($4 \times 2 \times 1 \text{ km} = 8 \text{ km}$) sowie je eine Hin- und Rückfahrt von Q. nach S. ($2 \times 77,2 \text{ km} = 154,4 \text{ km}$) bzw. U. ($2 \times 49,4 \text{ km} = 98,8 \text{ km}$) mit dem L (total 261,2 km) geschäftlich bedingt.

Neben den Märkten sei der L gemäss Rekurrent auch für Warenauslieferungen zum Einsatz gekommen. Damit seien nämlich die Kunden in V., W. und X., sowie die Gärtnerei im XA und die Geschäftspartner in der deutschen Schweiz angefahren worden. Insgesamt sei der L an mindestens 39 Tagen (davon 31 Tage an den Märkten) zum Einsatz gekommen.

Stellt man auf die Darstellung des Rekurrenten ab, so wurde der L mehrheitlich für die Märkte verwendet. Nur an acht weiteren Tagen soll der L gemäss Rekurrent für andere geschäftliche Zwecke im Einsatz gewesen sein. Wie der Rekurrent selber vorbringt, ist kein Fahrtenbuch geführt worden. Die Aufstellung "Einnahmen und Ausgaben 2017" enthält keinen konkreten Hinweis darauf, wann und wohin diese zusätzlichen Lieferfahrten erfolgt sind. Zwar hat der Rekurrent an der Einspracheverhandlung eine Aufstellung eingereicht, wonach mit dem L für "Diverse Warenlieferungen nach W., Y., Z., QQ., QR." sowie für [...] 1'500 km zurückgelegt worden seien, diese Behauptung aber nicht weiter belegt. Aus den Reparaturbelegen des L geht hervor, dass mit dem Fahrzeug im Jahr 2017 tatsächlich lediglich eine Strecke von insgesamt rund 1'100 km zurückgelegt wurde (vgl. nachfolgend Erw. 4.6.2.). Neben der für die Märkte zurückgelegten Strecke müssten demnach (an acht Tagen) nur noch rund 300 km für geschäftliche Zwecke zurückgelegt worden sein, damit eine überwiegende geschäftliche Nutzung des L vorläge. Dies ist trotz der fehlenden Belege aufgrund des ausführlich dargelegten Geschäftsmodells des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin mit Lieferfahrten und Materialbeschaffungstouren sowie aufgrund der Bauart bzw. des Modells des Fahrzeuges glaubhaft. Der L ist somit entgegen der Deklaration der Lebenspartnerin des Rekurrenten (in der der L als Privatvermögen geführt wird) aber in Übereinstimmung mit seiner Argumentation in der Einsprache und im Rekurs als Geschäftsfahrzeug zu betrachten.

4.5.2.

Beim M sei es gemäss Angaben des Rekurrenten so, dass die private Nutzung "sicher die 50 % Marke nicht übersteigt" (Einsprache) bzw. dass es "stark überwiegend" (Rekurs) geschäftlich verwendet werde.

Nach einer vor allem im Sozialversicherungsrecht begründeten ständigen Praxis des Bundesgerichts ist gemäss einem allgemeinen Beweisgrundsatz den "Aussagen der ersten Stunde" im Zweifelsfall grössere Bedeutung beizumessen als späteren abweichenden Äusserungen, weil diese letzteren nicht selten durch das angestrebte Ergebnis geprägt sind (BGE 121 V 45, 47). Diese Rechtsprechung wendet das aargauische Verwaltungsgericht auch im Steuerrecht an (VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00366]; VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00058]).

Diese Praxis kommt vorliegend zur Anwendung: Der Rekurrent hat seine Forderung zu den abziehbaren Fahrzeugkosten nach seiner Einsprache deutlich erhöht, ging aber in der Einsprache noch von einer hälftigen privaten Nutzung des M aus, erst im Rekurs dann von einer überwiegenden geschäftlichen Verwendung. Es ist vor diesem Hintergrund auf das Vorbringen des Rekurrenten in der Einsprache abzustellen, zumal eine weitergehende geschäftliche Nutzung des M von ihm nicht belegt wurde.

Im Übrigen wird das M in den geschäftlichen Aufzeichnungen nicht als Geschäftsfahrzeug geführt. Bezüglich der Fahrzeugkosten werden in der Aufstellung "Einnahmen und Ausgaben 2017" lediglich jeweils monatliche pauschale Autospesen von CHF 600.00 geltend gemacht. Zudem deklariert die Lebenspartnerin des Rekurrenten das M in ihrer Steuererklärung als Privatvermögen. Der Rekurrent behauptet in der Einsprache mit seiner (hälftig auf Privat- und Geschäftsanteil entfallenden) Schätzung der Fahranteile keine überwiegende geschäftliche Nutzung. Darauf ist abzustellen. Da der Rekurrent somit nicht substantiiert vorbringt, geschweige denn belegt, dass es sich beim M um Geschäftsvermögen handelt, gehört es gemäss der anzuwendenden Präponderanzmethode zum Privatvermögen der Lebenspartnerin des Rekurrenten.

4.5.3.

Bezüglich K bringt der Rekurrent vor, es entfalle schätzungsweise die Hälfte der damit zurückgelegten Fahrstrecke auf den privaten Bereich.

Auch der K wird nicht als Geschäftsfahrzeug in den geschäftlichen Aufzeichnungen geführt. Stattdessen hat der Rekurrent den K in seiner Steuererklärung als Privatvermögen deklariert. Eine überwiegende geschäftliche Nutzung des K wird vom Rekurrenten nicht behauptet. Der K ist vor diesem Hintergrund dem Privatvermögen des Rekurrenten zuzuordnen.

4.5.4.

Somit gehören das M und der K dem Privatvermögen an, während der L Geschäftsvermögen darstellt. Für die Berechnung der geschäftlichen Fahrzeugkosten (vgl. nachfolgend Erw. 4.6. bis 4.8.) hat dies zur Folge, dass für den L die gesamten Fahrzeugkosten unter Abzug eines angemessenen Privatanteils als geschäftlicher Aufwand abgezogen werden können, während für die anderen beiden Fahrzeuge eine nach der geschäftlich zurückgelegten Strecke berechnete Kilometerentschädigung als Geschäftsaufwand zu berücksichtigen ist.

4.6.

4.6.1.

Was zunächst die Kosten des L betrifft, so hat der Rekurrent im Rekurs folgende Kosten für das Jahr 2017 geltend gemacht:

Amortisation	CHF	2'400.00
Reparaturen	CHF	1'307.00
Diesel	CHF	<u>120.00</u>
Total	CHF	3'827.00

In der Einsprache hat der Rekurrent demgegenüber folgende Kostenaufstellung für den L (ohne Amortisation) eingereicht:

Verkehrssteuer	CHF	480.00
Versicherungsprämie Wechsel	CHF	0.00
Vignette	CHF	40.00
Service	CHF	230.00
Ölwechsel	CHF	110.00
L QS.	CHF	25.00
Blinkerleuchte links	CHF	42.00
Bremsscheiben ersetzen	CHF	620.00
Diesel	CHF	<u>225.00</u>
Total	CHF	1'772.00

4.6.2.

Die Kosten für die Verkehrssteuer und die Vignette sind glaubhaft und können im genannten Betrag in die Berechnung eingesetzt werden. Für die Reparaturen und den Service hat der Rekurrent drei Belege in den Beträgen von CHF 244.30 (EUR 207.35), CHF 574.25 (EUR 478.45) und CHF 136.10, total CHF 954.65, eingereicht, die ebenfalls zu den Betriebskosten des Geschäftsfahrzeuges gehören.

Da bei den für die Treibstoffkosten vom Rekurrenten eingereichten Belegen nicht erkennbar ist, welche Ausgaben auf welches Fahrzeug entfallen, werden diese für den L anhand der gesamthaft im Jahr 2017 zurückgelegten Strecke plausibilisiert. Diese Strecke lässt sich mithilfe der Reparatur- und Servicebelege berechnen (11. Januar 2017: 31'143 km; 29. Dezember 2017: 32'123 km). Es fällt auf, dass die Rechnung des F. für den (früheren) 21. Dezember 2017 einen (höheren) km-Stand von 32'372 km ausweist. Einer der beiden Belege muss den km-Stand falsch wiedergeben. Grundsätzlich ist vom Beleg auszugehen, der dem Jahresende näher liegt. Damit wäre eine Gesamtfahrleistung von 980 km gegeben. Aufgrund der widersprüchlichen Belege sowie der Tatsache, dass bis zum 10. Januar und ab dem 30. Dezember 2017 zwölf Tage des Jahres nicht mitgezählt wurden, ist es gerechtfertigt, diese Gesamtfahrleistung auf 1'100 km zu erhöhen. Bei einem Verbrauch des L von 7,6 l / 100 km (vgl. <https://www.auto-motor-und-sport.de/marken-modelle/L/trafic/ii/technische-daten/>) und einem durchschnittlichen Dieselpreis von CHF 1.591 / l im Jahr 2017 (vgl. https://www.shell.ch/de_ch/autofahrer/shell-treibstoffe/shell-treibstoffpreise.html) sind die Treibstoffkosten auf CHF 133.00 festzulegen.

Schliesslich ist eine Amortisation zu berücksichtigen, die gemäss Wegleitung zur Steuererklärung 2017, Anhang VIII, mit 40 % vom Buchwert zu veranschlagen ist. Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren. Die Lebenspartnerin des Rekurrenten hat den L am 22. November 2013 zum Preis von CHF 21'290.00 aus zweiter Hand erworben. Hätte sie das Fahrzeug in den Jahren 2013

bis 2016 jeweils um 20 % abgeschrieben (im Anschaffungsjahr pro rata temporis), so hätte der Fahrzeugwert per Ende 2016 CHF 10'661.55 betragen. Somit kann für das Jahr 2017 eine Amortisation von CHF 2'132.30 gewährt werden.

Zusammenfassend sind für den L im Jahr 2017 die folgenden Kosten angefallen:

Verkehrssteuer	CHF	480.00
Vignette	CHF	40.00
Reparaturen und Service	CHF	954.65
Treibstoffkosten	CHF	133.00
Amortisation	CHF	<u>2'132.30</u>
Total	CHF	3'739.95

4.6.3.

Die berechneten Kosten des Geschäftswagens sind grundsätzlich aufwandmindernd zu berücksichtigen. Allerdings ist ein Privatanteil zu berücksichtigen. Auch wenn der Rekurrent geltend gemacht, der L werde zu 100 % geschäftlich genutzt, entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Geschäftswagen auch privat genutzt werden (vgl. SGE vom 19. Dezember 2019 [3-RV.2018.128]). Zudem hat der Rekurrent die geschäftlich zurückgelegte Strecke – abgesehen von den Fahrten zu den Märkten – nicht weiter substantiiert. Es ist deshalb ein Privatanteil auszuscheiden, der in der Folge berechnet wird.

4.6.4.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 23. August 2007 [WBE.2007.138]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2010 [2C_807/2009]). Die Merkblätter haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]).

4.6.5.

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

"5. Privatanteil an den Autokosten

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

a) Effektive Ermittlung

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

b) Pauschale Ermittlung

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

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

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

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

4.6.6.

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2017 des Kantons Aargau enthält in Anhang IX eine Tabelle zur pauschalen Ermittlung des Privatanteils an den Autokosten. Gemäss dieser Tabelle wird der Privatanteil an den Fahrzeugkosten aufgrund des Katalogpreises, der gesamten Fahrleistung im Jahr und einer geschätzten privaten Fahrleistung festgelegt.

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

4.6.7.

Das (damalige) Steuerrekursgericht hat im RGE vom 25. März 2010 (3-RV.2009.64 = AGVE 2010 S. 277) festgehalten, dass bei Selbständigerwerbenden ohne Bordbuch grundsätzlich die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2007 (pro Monat 0,8 % des Kaufpreises) zur Ermittlung des

Privatanteils an den Fahrzeugkosten Anwendung zu finden hat. Die Pauschalmethode gemäss Merkblatt N1/2001 der EStV – auf der die Tabelle in der Wegleitung 2017 beruht – ist für nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossene Geschäftsjahre grundsätzlich nicht mehr anwendbar.

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

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

4.6.8.

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalmethode grundsätzlich gemäss dem Ansatz von 0,8 % (mindestens CHF 150.00) pro Monat zu berechnen, von dem in zu begründenden Ausnahmefällen abgewichen werden kann. Wenn davon abgewichen wird, ist der Privatanteil hilfsweise anhand des Merkblattes N1/2001 gestützt auf eine Schätzung der privat gefahrenen Kilometer festzusetzen.

4.6.9.

Vorliegend wurde mit dem L eine sehr tiefe Gesamtstrecke von 1'100 km zurückgelegt. Aufgrund der Bauart und des Modells des Fahrzeuges ist es zudem für private Fahrten deutlich weniger geeignet als für geschäftliche Zwecke. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der L nur sehr wenig privat genutzt wurde. Damit ist ein Abweichen von der MWSt-Regelung und ein hilfsweiser Rückgriff auf das Merkblatt N1/2001 gerechtfertigt.

Die Tabelle in diesem Merkblatt sieht zwar gesamte Jahresfahrleistungen von 10'000 bis 50'000 km vor und ist darum auf den vorliegenden Sachverhalt nicht direkt anwendbar. Allerdings berechnet sie den Privatanteil als

Anteil der Gesamtkosten gemäss der privat zurückgelegten Strecke im Verhältnis zur Gesamtfahrleistung. Diese Berechnungsart kommt auch vorliegend zum Einsatz.

Die private Fahrleistung des L wird aufgrund der tiefen Gesamtfahrleistung, des zweiten zur Verfügung stehenden Personenwagens, des Geschäftsmodells der selbständigen Tätigkeit des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin sowie der Bauart des Fahrzeuges auf 100 km geschätzt. Bei einer gesamten Fahrleistung des L von 1'100 km im Jahr 2017 und gesamten Kosten von CHF 3'739.95 beträgt der Privatanteil somit CHF 340.00.

4.6.10.

Bei gesamten Betriebskosten von CHF 3'739.95 und einem Privatanteil von CHF 340.00 können somit für das Jahr 2017 für den L Fahrzeugkosten von CHF 3'399.95 in Abzug gebracht werden.

4.7.

Um die Fahrzeugkosten des M zu bestimmen, die aufwandmindernd vom Erfolg der selbständigen Tätigkeit in Abzug gebracht werden können, ist die mit dem M geschäftlich zurückgelegte Strecke zu bestimmen. Dafür ist zunächst die gesamte Fahrleistung zu berechnen.

Das M hatte gemäss Rechnung der G. am 23. August 2016 einen km-Stand von 65'845 km. Am 26. Januar 2018 betrug der km-Stand 82'165 km. Umgerechnet auf das Jahr 2017 ergibt dies eine gesamte Fahrstrecke von rund 11'460 km (16'320 km geteilt durch 520 Tage mal 365 Tage).

Es ist unbestritten, dass die Materialien zur Ausübung der [...] selbständigen Tätigkeit des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin im Jahr 2017 grösstenteils auf den Reisen nach XC, XD und XE gesammelt wurden. Fraglich ist hingegen, ob die Reisen neben dem Erwerbszweck nicht auch aus privaten Gründen unternommen wurden. Dies ist vorliegend zu bejahen: Gemäss Reiseberichten Website www.XB.ch wurden im Jahr 2017 [...] Wochen in XE ([...]) und [...] Wochen in XF ([...]) verbracht. In den detaillierten Reiseberichten wird deutlich, dass die Reisen keineswegs nur geschäftlichen Zwecken dienen. Vielmehr werden auch typische Ferien- und Freizeitaktivitäten ([...]) ausführlich beschrieben. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, die geschäftliche Nutzung des M auf einen Drittel festzulegen. Von den insgesamt 11'460 km wurden somit 3'820 km aus geschäftlichen Gründen zurückgelegt.

Der Katalogpreis des M beträgt gemäss Steuererklärung 2017 der Lebenspartnerin des Rekurrenten CHF 95'000.00. Die zur Bestimmung des Kilometeransatzes zu verwendende Tabelle in Anhang IX der Wegleitung zur Steuererklärung 2017 sieht für Fahrzeuge mit einem Katalogpreis von

CHF 70'000.00 und einer jährlichen Fahrleistung von 10'000 km einen Ansatz von CHF 1.73 / km vor. Bei einem Preis von CHF 80'000.00 und der gleichen Fahrleistung steigen die Kilometerkosten auf CHF 1.92. Da die Tabelle bei dieser Preiskategorie endet, das M aber einen höheren Katalogpreis aufweist, ist es gerechtfertigt, den vom Rekurrenten geschätzten Ansatz von CHF 2.10 / km zur Berechnung der geschäftlichen Fahrzeugkosten des M zu verwenden. Damit wurden mit dem M im Jahr 2017 geschäftliche Kosten von CHF 8'022.00 ($\text{CHF } 2.10 \times 3'820 \text{ km}$) verursacht.

4.8.

Die geschäftlich bedingten Fahrzeugkosten des K sind nach der gleichen Vorgehensweise zu bestimmen.

Der K hatte am 19. Dezember 2016 gemäss Rechnung des F. einen km-Stand von 48'818 km. Am 22. Dezember 2017 betrug der km-Stand 54'151 km. Mit dem K wurde somit im Jahr 2017 eine Fahrstrecke von rund 5'300 km zurückgelegt.

Der Rekurrent macht zwar geltend, der K werde für die Kundenaquisition und zur Beschaffung von Kleinmaterial eingesetzt, bleibt damit aber vage und räumt ein, kein Fahrtenbuch geführt zu haben. Somit substantiiert oder belegt er die mit dem K zurückgelegten geschäftlichen Fahrten in keiner Art und Weise. Diese Unsicherheit ist ihm aufgrund der auch im Steuerrecht geltenden Beweislastregel (vgl. oben Erw. 4.2.3.) anzulasten. Da mit dem L jedoch insgesamt nur sehr wenige Kilometer gefahren wurden und auch das M für kleine (auch geschäftliche) Besorgungen nicht geeignet ist, ist es – auch aufgrund der ausführlich dargelegten Art der Geschäftstätigkeit – glaubhaft, dass gewisse geschäftliche Fahrten auch mit dem K durchgeführt wurden. Vor diesem Hintergrund wird der geschäftliche Anteil der mit dem K durchgeführten Fahrten auf einen Viertel, somit auf 1'325 km, festgelegt.

Bei einem Katalogpreis von CHF 26'500.00 (vgl. Steuererklärung 2017 des Rekurrenten) und einer Gesamtfahrleistung von 5'300 km beträgt der Kilometeransatz gemäss Tabelle in Anhang IX der Wegleitung zur Steuererklärung 2017 CHF 0.88 / km. Somit betragen die geschäftlichen Fahrzeugkosten des K im Jahr 2017 CHF 1'166.00 ($\text{CHF } 0.88 \times 1'325 \text{ km}$).

4.9.

Zusammenfassend ergibt sich was folgt:

Fahrzeugkosten L	CHF	3'399.95
Fahrzeugkosten M	CHF	8'022.00
Fahrzeugkosten K	CHF	<u>1'166.00</u>
Gesamte Fahrzeugkosten des [...] Betriebs des Rekurrenten und seiner Lebenspartnerin (Rekursentscheid)	CHF	12'587.95
Dem gesamten Betrieb von der Steuerkommission Q. gewährte Fahrzeugkosten (Einspracheentscheid)	CHF	<u>6'000.00</u>
Verminderung gesamtes Betriebsergebnis	CHF	6'587.95
Anteilige Fahrzeugkosten des Rekurrenten (1/3; Rekursentscheid)	CHF	4'196.00
Dem Rekurrenten von der Steuerkommission Q. gewährte Fahrzeugkosten (1/3; Einspracheentscheid)	CHF	<u>2'000.00</u>
Verminderung anteiliges Betriebsergebnis des Rekurrenten (1/3)	CHF	2'196.00

Das steuerbare Einkommen des Rekurrenten reduziert sich somit von CHF 71'863.00 (Einspracheentscheid) um CHF 2'196.00 auf CHF 69'667.00, gerundet CHF 69'600.00. Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu 35 %, weshalb er die Verfahrenskosten grundsätzlich zu 65 % zu tragen hätte (§ 189 Abs. 1 StG). Aufgrund des Verfahrensfehlers der Vorinstanz (Erw. 3.5. und 3.7.) rechtfertigt es sich indessen, den Rekurrenten als zu 50 % obsiegend zu betrachten. Dementsprechend sind ihm bloss 50 % der Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 69'600.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 250.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 850.00 zu 50 % mit CHF 425.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

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, 27. Mai 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche