



9C_251/2023

Urteil vom 26. Mai 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Stadelmann, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____ u. B.A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau,
Steuerperiode 2014

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 7. März 2023
(WBE.2022.434).

Erwägungen:

1.

1.1. A.A. _____ arbeitete 2014 sowohl als selbständiger Rechtsanwalt und Notar (nachfolgend: Einzelunternehmen) als auch als angestellter Rechtsanwalt und Notar bei der in seinem Eigentum stehenden A. _____ AG (nachfolgend: AG) mit Sitz in U. _____ (Eintrag im Handelsregister per 22. März 2013). Zusammen mit einem weiteren Anwalt war er seit 2004 Mieter von Büroräumlichkeiten in U. _____.

1.2. Die Steuerkommission V. _____ veranlagte die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ mit Verfügung vom 17. Dezember 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 161'500.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 170'500.-) sowie zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'493'000.- (satzbestimmendes Vermögen Fr. 4'694'000.-). In Abweichung zur Selbstdeklaration wurden diverse Positionen im Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A.A. _____ aufgerechnet, darunter auch ein Anteil von Fr. 30'000.- an den in der Erfolgsrechnung der Einzelunternehmung verbuchten Mietkosten für Büroräumlichkeiten.

1.3. Die am 13. Januar 2019 betreffend die Steuerperiode 2014 erhobene Einsprache durch die Eheleute wurde mit Einspracheentscheid vom 28. Februar 2022 teilweise gutgeheissen; hinsichtlich der aufgerechneten Mietkosten von Fr. 30'000.- für die Büroräumlichkeiten wies die Steuerkommission V. _____ die Einsprache ab.

1.4. Das hiergegen geführte kantonale Rechtsmittelverfahren blieb erfolglos (Urteil vom 22. September 2022 des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Verfahrensnummer 3-RV.2022.47; Urteil vom 7. März 2023 des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Verfahrensnummer: WBE.2022.434).

1.5. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 15. April 2023 gelangen die Eheleute ans Bundesgericht und beantragen die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts und die Veranlagung des steuerbaren Einkommens der Beschwerdeführer für die Periode 2014 mit Fr. 148'900.- (Reduktion um Fr. 30'000.-; Zulassung als geschäftsmässig begründeter Anteil am Mietaufwand für Büroräumlichkeiten).

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a; Art. 83 e contrario; Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2; Art. 89 Abs. 1; Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist, vorbehältlich nachfolgender Erwägung E. 2.5 einzutreten.

2.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 V 21** E. 2; **147 II 300** E. 1). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), aber nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88** E. 1.3.2). Die freie Kognition erfasst auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C_630/2021 / 2C_631/2021 vom 17. Mai 2022 E. 1.3; 2C_404/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 147 II 248**; 2C_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: **BGE 145 II 2**). Vorliegend handelt es sich bei den anwendbaren Bestimmungen für die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, soweit hier relevant, um harmonisierte Normen (vgl. insb. § 36 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau [StG/AG; SAR 651.100] zum geschäftsmässig begründeten Aufwand; § 179 Abs. 1 StG/AG und § 182 ff. StG/AG zum Beweisrecht; in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 StHG und Art. 42 ff. StHG), weshalb das Bundesgericht die Streitfrage mit uneingeschränkter (voller) Kognition prüft.

2.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 194** E. 3.4; **147 II 44** E. 1.2; **147 V 156** E. 7.2.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Urteils darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 147 I 478** E. 2.4 Ingress; **147 IV 453** E. 1 Ingress; **146 I 62** E. 3; **146 IV 114** E. 2.1). Fehlt es an einer derartigen Begründung, so ist auf die Rüge nicht einzutreten (**BGE 148 IV 39** E. 2.3.5).

2.4. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Namentlich nicht Streitgegenstand ist die direkte Bundessteuer 2014, da diese nicht durch den vorinstanzlichen Entscheid streitgegenständlich abgedeckt ist und hiergegen auch keine Beschwerde geführt wird.

2.5. Die Beschwerdeführer tragen die angebliche Verletzung verschiedener Verfassungsnormen vor und machen insbesondere einen Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV), eine Verletzung des Gesetzesmässigkeitsprinzips und weiterer steuerrechtlicher Prinzipien, insbesondere eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV), eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie eine Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) geltend. Hierzu fehlen verfassungsbezogene Ausführungen und/oder eine qualifizierte Begründung (Art. 106 Abs. 2 BGG). Darauf ist nicht einzutreten.

3.

3.1. Vorliegend streitig ist der Umfang des geschäftsmässig begründeten Mietaufwands für Büroräumlichkeiten in der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers (Nichtanerkennung von Fr. 30'000.- von insgesamt Fr. 50'400.- geltend gemachtem Mietaufwand durch die Steuerkommission).

3.2. Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführern die Rechtslage betreffend Beurteilung von geschäftsmässig begründetem Aufwand bei selbständiger Erwerbstätigkeit sowie betreffend das Beweisrecht in steuerlichen Verfahren dargelegt (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.2). Darauf kann an dieser Stelle verwiesen werden (Art. 109 Abs. 3 BGG). Nochmals hervorzuheben ist:

3.2.1. Gemäss § 36 Abs. 1 StG/AG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen.

3.2.2. Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beurteilt sich in der Regel danach, ob er kaufmännisch angemessen ist (vgl. Urteile 2C_988/2021 vom 27. September 2022 E. 2.1.1; 2C_151/2017, 2C_152/2017, 2C_178/2017, 2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.6, nicht publ. in **BGE 146 II 111**, aber in: StE 2020 B 11.3 Nr. 31; 2C_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3). Kaufmännisch angemessen und demnach geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen (vgl. **BGE 124 II 29** E. 3c; 113 Ib 114 E. 2c; Urteil 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020; siehe auch **BGE 113 Ib 114**; Urteil 2C_795/2015, 796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 m.H.).

3.2.3. In allgemeiner Weise unterliegt das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen, als Steuersubjekte, der Untersuchungsmaxime (vgl. § 179 Abs. 1 StG/AG für den Kanton Aargau). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (**BGE 147 II 209** E. 5.1.3, in: StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. § 182 ff. StG/AG; **BGE 148 II 285** E. 3.1.1; Urteil 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.2).

3.2.4. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen; vgl. Urteil 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1; 2C_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis; vgl. **BGE 148 II 285** E. 3.1.2; **147 III 73** E. 3.2; **141 III 241** E. 3.2.3). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Urteile 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.3; 2C_211/2021 / 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.2; 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26; 2C_483/2016 / 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.3; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEÜSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 5 N. 12).

3.2.5. Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (**BGE 147 II 209** E. 5.1.3). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. **BGE 142 II 433** E. 3.2.6 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerauschiessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; **BGE 148 II 285** E. 3.1.3; **144 II 427** E. 8.3.1; **142 II 488** E. 3.8.2; **140 II 248** E. 3.5; Urteile 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.4; 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.3.3).

3.3. Entgegen den Ansichten der Beschwerdeführer erscheint der vorinstanzlich anerkannte Umfang der geschäftsmässig begründeten Mietaufwendungen (auf Ebene der Einzelunternehmung) im Lichte der genannten Rechtsprechung zur Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen (vgl. vorne E. 3.2.2) sowie zur Beweiswürdigung (vgl. vorne E. 3.2.2 bis E. 3.2.5) und mit Verweis auf die vorinstanzlichen Begründungen (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.3.1 und E. 2.3.2 f.), wonach auch das Argument des sukzessiven Aufbaus der Aktivität der im Jahr zuvor gegründeten AG zulasten der Tätigkeit im Rahmen der Einzelunternehmung überzeugt, aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht für das Jahr 2014 vertretbar:

3.3.1. Die Beschwerdeführer verkennen, dass die von ihnen selbst vorgenommene Aufteilung des Mietaufwands für das Jahr 2014 von gesamt Fr. 88'860.- auf die Einzelunternehmung und die AG (mit Verbuchung zu einem Anteil von Fr. 50'400.- auf die Einzelunternehmung und zu einem Anteil von Fr. 2'650.- auf die AG [wobei der Rest des Mietaufwands vom an der Bürogemeinschaft ebenfalls beteiligten weiteren Rechtsanwalt getragen sein muss]) kein ausschlaggebendes Indiz für die Beurteilung und den Nachweis der Geschäftsmässigkeit des verbuchten Mietaufwands beim jeweiligen Steuersubjekt ist.

3.3.2. Den (auf Ebene der Einzelunternehmung) nicht geschäftsmässig begründeten Anteil am Mietaufwand (und daher steuerlich nicht zum Abzug zugelassenen Anteil von Fr. 30'000.-) stützte die Vorinstanz unter

anderem mit der Begründung, dass der Umfang der geschäftsmässig anerkannten Mietaufwendungen vielmehr davon abhängt, in welchem (quantitativen) Verhältnis die gemieteten Räumlichkeiten vom Beschwerdeführer im betreffenden Zeitraum für seine Verrichtungen als selbständiger Rechtsanwalt (Einzelunternehmung) sowie für seine Tätigkeiten im Dienste der AG genutzt worden seien. Denn nur in dem Umfang, in welchem das Büro auch effektiv zur Erfüllung von Mandaten der Einzelunternehmung und nicht von solchen der AG genutzt worden sei, könnte der Einzelunternehmung aus steuerrechtlicher Sicht auch (geschäftsmässig begründete) Anteile an den Mietkosten zugerechnet werden (vgl. angefochtenes Urteil E. 2.3.1). Die hiergegen gerichteten weiteren Argumente der Beschwerdeführer zum Umstoss der vorgenommenen Beweiswürdigung zielen allesamt ins Leere und sind offensichtlich unbegründet.

3.4. Die Beschwerdeführer vermögen die Beweiswürdigung auch nicht mittels den im Verfahren vor Bundesgericht eingebrachten Beweismittel umzustossen: Nach Art. 99 Abs. 1 BGG dürfen neue Tatsachen und Beweismittel im bundesgerichtlichen Verfahren lediglich insoweit vorgebracht werden, als der angefochtene Entscheid hierzu Anlass gibt. Hinsichtlich der im bundesgerichtlichen Verfahren zusätzlich eingereichten Beilagen (wie hinsichtlich effektiver Mietzinszahlungen, Grundrisspläne mit Angabe der Nutzung der Arbeitsplätze sowie Auszug betreffend Honorareingänge im Verhältnis der Einzelunternehmung und der AG), soweit sie überhaupt Neuigkeitsgehalt haben, ist nicht ersichtlich, dass erst der angefochtene Entscheid zu deren Einbringung Anlass gegeben hat.

3.5. Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Aufrechnung von Fr. 30'000.- beim steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2014 geschützt und das bei ihr erhobene Rechtsmittel abgewiesen hat.

4. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als offensichtlich unbegründet und ist im vereinfachten Verfahren (Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG) abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten sind den unterliegenden Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
- 2.**
Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
- 3.**
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 26. Mai 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Stadelmann

Die Gerichtsschreiberin: Rumpf