

III. Kantonale Steuern

26 Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen gemäss § 36 Abs. 2 lit. a StG:

- Die Aufrechnung eines Privatanteils an einer Abschreibung auf einem mittels der Präponderanzmethode dem Geschäftsvermögen zugeordneten Vermögenswert erweist sich als unzulässig (Erw. 6).
- Der auf die untergeordnete private Nutzung entfallende Anteil der Entwertung ist im Rahmen des Privatanteils an den Betriebskosten zu berücksichtigen (Erw. 7).
- Zum Nachweis einer derart überwiegenden geschäftlichen Nutzung, die ein Abweichen zu Gunsten des Beschwerdeführers vom im Merkblatt N1/2001 der ESTV festgesetzten Wert für ein wenig privat benütztes Auto rechtfertigen würde, ist ein eigentliches Fahrtenbuch mit detaillierten Angaben zu verlangen (Erw. 7.2).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. Oktober 2009, in Sachen S. (WBE.2008.238).

Aus den Erwägungen

6.

6.1

Nachdem der Beschwerdeführer Anfang August 2002 seinen BMW 325 ersetzte und in der Buchhaltung im Jahr 2002 an dem für Fr. 63'671.-- neu gekauften Fahrzeug (BMW 330) eine Sofortabschreibung um Fr. 50'937.-- auf 20 Prozent des Kaufpreises (Buchwert: Fr. 12'734.--) vorgenommen hatte (Konto 4410 "Amortisierung"), rechnete die Steuerkommission einen Privatanteil von 30 Prozent an der Abschreibung auf. Die Vorinstanz reduzierte den Privatanteil auf 20 Prozent (Fr. 10'187.--), entsprechend dem Durchschnitt der bisherigen Privatanteile. Zur Begründung des aufgerech-

neten Privatanteils führte sie aus, im bereits verbuchten Privatanteil an den Autokosten (Privatanteil an den laufenden Kosten) sei die Amortisation nicht enthalten. Es sei jedoch auch an den Fixkosten des Fahrzeugs ein Privatanteil auszuscheiden, unabhängig davon, ob es sich um jährliche Abschreibungen, eine Sofortabschreibung oder Leasingzinsen handle.

6.2

Der Beschwerdeführer bringt dagegen zusammengefasst vor, es sei unverständlich, weshalb ihm an der Sofortabschreibung ein Privatanteil an einem Firmenfahrzeug aufgerechnet werde. Mit der Logik dieses Urteils müssten sich alle Nutzer eines Geschäfts- oder Mietwagens nicht nur die gefahrenen Privatkilometer zum vollen Preis anrechnen lassen, sondern zusätzlich noch einen Anteil der aktuellen Amortisation für den Geschäfts- oder Mietwagen entrichten. Dies sei rechtlich und wirtschaftlich wohl kaum vertretbar, da damit die Amortisation mehrfach in Rechnung gestellt würde.

6.3

Gemäss § 36 Abs. 2 lit. a StG und § 19 StGV können bei selbstständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten, insbesondere auch die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, abgezogen werden (so auch Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG. Abschreibungen sind nur auf Geschäftsvermögen zulässig; auf Gegenständen des Privatvermögens sind sie ausgeschlossen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2009 [2C_475/2008], Erw. 2.1, zu Art. 27 ff. DBG).

Der Gesetzgeber hat in Art. 8 Abs. 2 erster Satzteil StHG eine Legaldefinition des Geschäftsvermögens eingeführt. Danach gelten als Geschäftsvermögen "alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen" (ebenso Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Daraus ergibt sich, dass bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern nach der sogenannten "Präponderanzmethode" der Vermögensgegenstand entweder voll dem Privat- oder voll dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist (MARTIN ARNOLD, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 271 ff.).

Mit Inkrafttreten des StG per 1. Januar 2001 wechselte der Kanton Aargau gestützt auf Art. 8 Abs. 2 StHG von der bis dahin geltenden Wertzerlegungsmethode zur Präponderanzmethode. Als Geschäftsvermögen gelten damit seither – auch im kantonalen Recht – alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Die Präponderanzmethode gilt für sämtliche (unmittelbar) gemischt genutzten Vermögenswerte. Für die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist in der Regel auf das (aktuelle und überwiegende) Ertrags- oder Nutzungsverhältnis abzustellen (vgl. § 7 Abs. 1 StGV; MARCO DUSS / MARCO GRETHER / JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich 2004, S. 45). Mit dem Wechsel zur Präponderanzmethode geht die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen aus der Bilanz bzw. aus den Aufstellungen über Aktiven und Passiven hervor. Umgekehrt sind nach § 7 Abs. 3 StGV überwiegend privat genutzte Vermögenswerte per 1. Januar 2001 auszubuchen. Dass die Verordnungsbestimmung nur Grundstücke (anstelle von Vermögenswerten) nennt, muss als gesetzgeberisches Versehen angesehen werden (so auch JÜRGEN ALTORFER, JULIA VON AH, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, Band 1, § 27 N 100).

6.4

Sowohl die Steuerkommission als auch das Steuerrekursgericht sind – zu Recht – von einer überwiegenden geschäftlichen Nutzung des Fahrzeugs (bzw. der Fahrzeuge) ausgegangen. Damit ist dessen Qualifikation als Geschäftsvermögen unbestritten.

Aufgrund der geltenden Präponderanzmethode und der vollumfänglichen Zuordnung zum Geschäftsvermögen kann der Auffassung der Vorinstanz, wonach auch an der Sofortabschreibung ein Privatanteil auszuschneiden sei, nicht gefolgt werden. Nach § 19 Abs. 4 StGV sind Abschreibungen zulässig, wenn sie verbucht oder, bei Fehlen einer nach kaufmännischer Art geführter Buchhaltung, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. Zulässig ist zudem nach § 20 StGV die Sofortabschreibung der Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Endwert auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens. Endwert ist der Wert, den der ab-

zuschreibende Gegenstand in dem Zeitpunkt haben wird, in welchem er aus dem Betrieb ausscheidet; er beträgt in der Regel 20 Prozent des Anlagewerts. Die Einschränkung, dass Abschreibungen nur auf dem geschäftlich genutzten Teil zulässig seien, ist im Gegensatz zum alten Recht – § 14 Abs. 4 aStGV erlaubte nach der damals geltenden Wertzerlegungsmethode nur Abschreibungen auf dem geschäftlich genutzten Teil von Gegenständen des Geschäftsvermögens – nicht (mehr) vorgesehen. Dies lässt sich auch aus dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 12. November 1992 zum Übergang zur Präponderanzmethode ableiten, wonach bei einer vorwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaft trotz eines ausgewiesenen Privatanteils bei den Betriebskosten die Abschreibung vom Einkommenssteuerwert zugelassen wird und im Gegenzug bei vorwiegend privat genutzten Liegenschaften der Abzug von Abschreibungen auf dem geschäftlich genutzten Teil ausgeschlossen wird (vgl. dazu ausführlich Kreisschreiben ESTV vom 12. November 1992 "Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG (Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung)" in: ASA 61 (1992/1993) S. 507 ff.).

Nichts anderes ergibt sich im Übrigen aus den Vorgaben im StHG: Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG sieht vor, dass die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens, abziehbar sind. Sowohl die Methode der Normalsätze mit linearen oder degressiven, als auch die Methoden der Sofortabschreibung oder der Einmalerledigung sind auch harmonisierungsrechtlich zulässig (vgl. MARKUS REICH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Auflage, Basel-Genf-München 2002, Art. 10 N 14 f.)

6.5

Da der Beschwerdeführer vorliegend sämtliche erwähnten Voraussetzungen für die Vornahme der Sofortabschreibung in der gesamten Höhe von Fr. 50'937.-- erfüllt, ist die von der Vorinstanz auf Fr. 10'187.-- festgesetzte Aufrechnung betreffend den Privatanteil Abschreibung zu streichen. Die Beschwerde ist daher in diesem

Punkt gutzuheissen. Bei der Festsetzung des Privatanteils Autokosten darf indessen nicht vernachlässigt werden, dass ein Teil der – von den Vorinstanzen im Rahmen der Abschreibung berücksichtigten – Abnutzung und Entwertung der Vermögensgegenstände des Geschäftsvermögens (Geschäftsfahrzeuge) auf die private Nutzung entfällt (zur Berücksichtigung der Amortisation im Rahmen des Privatanteils Autokosten: siehe hinten Erw. 7.3).

7.

7.1

Streitig ist weiter der Privatanteil an den Betriebskosten des Fahrzeugs bzw. der Fahrzeuge, die der Beschwerdeführer im Konto 4770 "Autospesen" in seiner Buchhaltung aufgeführt hat. Dabei konzediert er selbst, dass der von ihm zu Grunde gelegte "km-Preis zu gering ist". Weiter anerkennt er, dass der private Gebrauch auch in Bezug auf die Amortisation zu berücksichtigen ist (Beschwerde S. 6). Der Beschwerdeführer ist indessen der Auffassung, dass die Steuerkommission und ebenso das Steuerrekursgericht von einer zu hohen Anzahl privat gefahrener Kilometer ausgegangen seien.

7.2.

Der Beschwerdeführer hat für die beiden von ihm genutzten Geschäftsfahrzeuge eine Gesamtkilometerleistung von 23'637 km angegeben. Davon ist er nunmehr bereit, nachdem er anfänglich noch von 2'400 km für die private Nutzung ausgegangen war, eine private Kilometerleistung von 3'000 km zu akzeptieren. Die privaten Fahrzeugkosten (inkl. Amortisation und Betrieb) berechnet er auf Fr. 2'259.--, wobei er unzutreffend ausführt, dass in der Buchhaltung bereits 1'560.-- privat verrechnet wurden, zumal er im Konto 4770 "Autospesen" lediglich Fr. 1'200.-- als private Benutzung verbucht hatte. Erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens hatte er akzeptiert, dass er in der Buchhaltung von einem zu geringen Kilometerpreis ausgegangen sei, was richtigerweise zu dem entsprechend höheren Privatanteil hätte führen müssen.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers vermögen seine privaten Aufzeichnungen in Excel-Tabellen keinen ausreichenden Nachweis für die ganz überwiegend geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs zu erbringen, ohne dass insoweit auf die Aus-

führungen der Vorinstanz zur Kombination von Baustellenfahrten abgestellt werden müsste. Bei einer insgesamt nicht besonders hohen Laufleistung von 23'637 km beider Fahrzeuge ergibt sich bei der Annahme eines Anteils privater Fahrten von 20 Prozent ein Anteil von rund 4'727 km. Eine solche Kilometerleistung liegt, auch wenn der Beschwerdeführer noch ein privates Motorrad besitzt und ihm unbestrittenermassen für den diesbezüglichen privaten Gebrauch Kosten in der Höhe von Fr. 5'000.-- entstanden sind, nach der allgemeinen Lebenserfahrung eher an der unteren Grenze der üblichen privaten Nutzung eines Fahrzeugs. Die noch erheblich niedriger angesetzte behauptete private Fahrleistung von 3'000 km erscheint hingegen als unplausibel. An den Nachweis der entsprechenden Behauptung des Beschwerdeführers sind daher hohe Anforderungen zu stellen. Es wäre ein eigentliches Fahrtenbuch zu verlangen, dem genaue Angaben über Abfahrts- und Ankunftsort und -zeit, zurückgelegte Anzahl an Kilometern sowie den jeweiligen Anlass der Fahrten entnommen werden können müssten, damit eine so weitgehende geschäftliche Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs als nachgewiesen gelten könnte, wie sie der Beschwerdeführer behauptet. Diese Voraussetzungen erfüllen die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers indes nicht, sodass von einer privaten Fahrleistung von 5'000 km gemäss dem heranzuziehenden Merkblatt N1/2001 der ESTV über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern (Merkblatt N1/2001) für ein wenig privat benütztes Auto auszugehen ist.

7.3

Hinsichtlich der Bemessung des Privatanteils ist sodann – wie erwähnt (siehe vorne Erw. 6.5) dem Umstand Rechnung zu tragen, dass neben den verbuchten Ausgaben, auch der Abnutzung und Entwertung der Geschäftsfahrzeuge Rechnung zu tragen ist. Da dafür, wie bereits dargelegt, nicht einfach eine Aufrechnung bei der vom Beschwerdeführer zulässigerweise verbuchten Sofortabschreibung vorgenommen werden kann – womit in der Sache der Hypothese eines stets gleich bleibenden Privatanteils bei ebenfalls gleich bleibender Laufleistung gefolgt würde –, drängt es sich auf, für die Bemessung des Privatanteils nicht auf die – ohne Berücksichtigung

der Abschreibung – verbuchten Betriebsausgaben für die beiden Fahrzeuge abzustellen, sondern ebenfalls hilfsweise das Merkblatt N1/2001 heranzuziehen, welches im Rahmen der Betriebskosten auch die festen Kosten mit berücksichtigt. Bei Zugrundelegung dieses Merkblatts ergibt sich bei der pauschalen Ermittlung für die beiden Fahrzeuge ein Privatanteil von abgerundet Fr. 3'200.--, wobei zu Gunsten des Beschwerdeführers auf eine gesamte Fahrleistung von 25'000 km und abgerundete Katalogpreise von Fr. 37'000.-- (BMW 325; in Gebrauch bis Ende Juli 2002) und Fr. 60'000.-- (BMW 330; in Gebrauch ab August 2002) abgestellt wurde. Wird zusätzlich in Erwägung gezogen, dass bereits ein Anteil von 20 Prozent an den verbuchten Betriebskosten den Betrag von Fr. 2'264.-- ergibt, so erscheint der pauschal ermittelte Privatanteil als angemessen und es muss damit sein Bewenden haben.

Abzüglich des bereits verbuchten Privatanteils von Fr. 1'200.-- beträgt die Aufrechnung damit neu Fr. 2'000.--.

27 Mahnung vor Ermessensveranlagung

- **Mahnung als in der Regel unverzichtbares formelles Erfordernis für die Vornahme von Ermessensveranlagungen.**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. Oktober 2009 in Sachen G. gegen Einwohnergemeinde O. und Kantonales Steueramt (WBE.2009.111).

Aus den Erwägungen

1.

1.1

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; vgl. ebenso Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 DBG).