

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.37 vom 16. Dezember 2021

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2021-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2019.37

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.37 du 16 décembre 2021

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.37 del 16 dicembre 2021

Erwägungen

E. 10

November 1999 [BE.97.00022]). Die Erfassung der Beteiligung darf höchstens zu den Anschaffungskosten bewertet werden (HWP 2014, S. 176, IV.2.13.3). In der Folgebewertung sollen keine planmässigen Abschreibungen, sondern – bei nachhaltigem Wertverlust – Wertberichtigungen vorgenommen werden (HWP 2014, S. 177, IV.2.13.3). 9.4. Das Spezialverwaltungsgericht hat sich betreffend Konsortium F. in seinem rechtskräftigen Urteil vom 26. Mai 2011 (3-RV.2010.142) zur Frage der Gewinnrealisierung und zur Frage der Periodizität wie folgt geäußert: "7.2. Die Rekurrenten deklarierten in der Steuererklärung 2005 keinen Erfolg aus dem Konsortium F.. Die Steuerkommission Q. rechnete dagegen unter der Bezeichnung 'F.' die beiden folgenden Positionen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten hinzu (in CHF): - Liegenschafts-Ertrag gem. Aufstellung 41'514.00 - ausservertragliche Abrechnung G. 25'000.00 Im Einspracheentscheid bzw. dem Bericht des Revisors des Kantonalen Steueramtes vom 21. April 2010 wurde dazu festgehalten, dass der Text 'ausservertragliche Abrechnung G.' falsch sei. Aus einer Aufstellung der Mieteinnahmen und aller Ausgaben ergebe sich ein im Jahr 2005 erzielter Gewinn von CHF 66'514.30. 7.3. Die Rekurrenten sind der Ansicht, der Gewinn des Konsortiums F. sei erst dann zu besteuern, wenn Auszahlungen an die Konsortianten erfolgen würden. Dies sei mit den Steuerbehörden in den Jahren 2004/2005 so vereinbart worden. Für einen Systemwechsel zur Besteuerung des jeweils vom Konsortium erzielten Gewinn sei kein Grund ersichtlich. Zudem würde dies lediglich auf beiden Seiten zu höheren Kosten führen. Die Steuerkommission Q. führt dagegen aus, Gewinne seien zu versteuern, wenn sie erzielt würden, und nicht im Zeitpunkt der Kapitalentnahme. Vom Konsortium F. sei eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen. Es sei nicht zulässig, die Erträge aus Vermietung zu aktivieren, die

- 23 - Schuldzinsen und Unterhaltskosten zu passivieren und keinen Gewinn auszuweisen. Mit dieser Abrechnungsart würden die Nettoerträge im Konsortium F. thesauriert, was nicht sein könne. 7.4. Grundsätzlich sind bei als einfache Gesellschaft konzipierten Konsortien nicht nur die Kapitalanteile, sondern auch die Faktoren der Erfolgsrechnung periodengerecht durch die einzelnen Teilhaber zu versteuern. Die Praxis lässt es jedoch zu, dass bei Konsortien, die für kurzfristige Aufgaben gegründet werden, alle Aufwendungen und Erträge in einer Schlussabrechnung nach Erreichen des Gesellschaftszweckes gesamthaft deklariert werden. Insbesondere bei Baukonsortien, die in kurzer Zeit eine Überbauung realisieren und veräußern, trägt dieses Vorgehen den wirtschaftlichen Erfordernissen Rechnung (RGE vom 23. Februar 2006 in Sachen W. + J.F.). 7.5. Das Konsortium F. hat in relativ kurzer Zeit, bis 2002, die Liegenschaft 'F.' saniert, im

Dachgeschoss fünf Eigentumswohnungen eingebaut und diese veräussert. Für diese Zeit hat allenfalls eine Abrechnung des Gewinnes erst im Zeitpunkt des Verkaufs aller fünf Wohnungen Sinn gemacht. Im Jahr 2005 besteht aber der Ertrag des Konsortiums F. allein aus Mieterträgen. Es ist somit nicht mehr von einem Baukonsortium zur Realisierung und Veräusserung einer Liegenschaft auszugehen. Die Ausnahme von der jährlichen Erfassung des Gewinnes einer Personenunternehmung anteilmässig bei den Gesellschaftern für Baukonsortien kann daher im vorliegenden Fall nicht greifen. Andernfalls würden, wie die Steuerkommission Q. zu Recht erwähnt, die aus Mieterträgen stammenden Gewinne des Konsortiums F. über Jahre hinweg 'unversteuert' thesauriert, was aufgrund der Periodizitätsprinzip nicht zulässig ist. 7.6. Auf eine allenfalls in den Vorjahren fälschlicherweise vorgenommen Besteuerung gestützt auf die Auszahlungen kann die Steuerkommission Q. nicht behaftet werden, da eine allfällige unkorrekte Erfassung in Folgejahren immer korrigiert werden kann (Bundesgerichtsurteil vom 19. April 2010 [2C_807/2009]; VGE vom 2. Februar 2011 in Sachen D. + S.B. [WBE.2010.164]). Aus dem gleichen Grund vermag der Umstand, dass bei anderen Konsortien die Besteuerung aufgrund der Auszahlungen erfolgte, an der periodengerechten Erfassung der Gewinne des Konsortiums F. nichts zu ändern. Zudem wird, wie erwähnt, bei kurzfristigen Baukonsortien diese Abrechnungsmethode von der Praxis zugelassen, so dass kein Widerspruch entsteht. 7.7. Der Revisor des Kantonalen Steueramtes hat den Gewinn des Konsortiums F. von CHF 66'514.30 aufgrund der ihn zur Verfügung stehenden Unterlagen (insbesondere Kontoblatt "C.") ermittelt. Die Rekurrenten äussern sich dazu nicht, so dass es sich erübrigt, diesen detailliert zu prüfen. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen."

- 24 - Entgegen der Auffassung des Rekurrenten wurde damit klar eine periodengerechte Abgrenzung der aus dem Konsortium F. erzielten Gewinne verlangt. 9.5. Mit rechtskräftigem Urteil vom 10. Februar 2015 (3-RV.2014.24; bestätigt durch VGE vom 29. Oktober 2015 [WBE.2015.104]) hatte sich das Spezialverwaltungsgericht wiederum mit dem Konsortium F. zu befassen. Es wurde diesbezüglich insbesondere ausgeführt: "4.2. Für die Steuerjahre bis 2004 wurden jeweils die Auszahlungen des Konsortiums F. mit der Einkommenssteuer erfasst, und nicht anteilmässig die Faktoren der Erfolgsrechnung des Konsortiums. Ab dem Steuerjahr 2005 erfolgte neu eine Erfassung der Faktoren der Erfolgsrechnung des Konsortiums. Diese Praxisänderung wurde durch das Spezialverwaltungsgericht mit Urteil vom 26. Mai 2011 betreffend das Steuerjahr 2005 der Rekurrenten (3-RV.2010.142) mit folgender Begründung bestätigt: [Zitat der Erw. 7.4. bis 7.6. aus dem Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Mai 2011 {3-RV.2010.142}] 4.3. Für eine Abwendung von der korrekten, periodengerechten Erfassung der Gewinne aus dem Konsortium F. und eine Rückkehr zur Erfassung der Auszahlungen besteht kein Anlass. Insbesondere ist ein späterer Verlust beim Verkauf von Aktien kein Grund hierfür. Sollte es sich dabei um einen Verlust auf Geschäftsvermögen handeln, wird dieser periodengerecht in dem Steuerjahr, in dem er angefallen ist, zum Abzug zuzulassen sein. Im Übrigen übersehen die Rekurrenten, dass bei einer Erfassung der Auszahlung von CHF 200'000.00 anstatt des periodengerechten Erfolgs nicht 'nur' der Erlösanteil Gewinn F. von CHF 282'202.00 zu streichen wäre. Ebenso wären die weiteren von der Steuerkommission Q. vorgenommenen, periodengerecht erfassten Korrekturen nicht mehr einzuziehen (Wiedereinbringung Abschreibung und Rückstellungen). Dies würde zu einer Erhöhung der steuerbaren Einkünfte um CHF 410'000.00 führen. Da sich die Rekurrenten im Übrigen nicht zur Berechnung des Erfolgs aus dem Konsortium F.

äussern, erübrigt es sich, darauf weiter einzugehen. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet. 4.4. Allein der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerkommission Q. beim Wertschriftenertrag die deklarierte Auszahlung von CHF 200'000.00 nicht als Einkommen erfasst hat. Eine 'Doppelbesteuerung' von Gewinnen aus dem Konsortium F. liegt hier nicht vor." 9.6. Mit rechtskräftigem Urteil vom 26. Januar 2017 (3-RV.2016.135; bestätigt durch VGE vom 9. Juni 2017 [WBE.2017.110], dieser bestätigt durch Bun-

- 25 - desgerichtsurteil vom 5. Juni 2018 [2C_629/2017]) hatte sich das Spezialverwaltungsgericht nochmals mit dem Konsortium F. zu befassen. Dabei wurde ein Darlehen an M. von CHF 620'000.00 als dem Privatvermögen zugehörig qualifiziert und die Aufrechnung einer nicht geschäftsmässig begründeten Rückstellung von CHF 200'000.00 geschützt. Weiter wurde zur Frage der Verzinsung von dem Konsortium F. privat zur Verfügung gestellten Mitteln Stellung genommen. Insbesondere wurde diesbezüglich darauf hingewiesen, dass die AHV-rechtliche Beurteilung dieser Zinserträge nicht vom Spezialverwaltungsgericht zu beurteilen sei. Es wurde folgendes ausgeführt: "4.3. 4.3.1. Vorab ist der Rekurrent darauf hinzuweisen, dass im Jahr 2008 er alleine am Konsortium F. beteiligt war. Es handelte sich damit um ein Einzelunternehmen und nicht, wie vom Rekurrenten behauptet, um eine juristische Person. Das Darlehen kann daher entsprechend den vorstehenden Grundsätzen sowohl Privat- als auch Geschäftsvermögen des Rekurrenten darstellen. Dabei spielt es letztlich keine Rolle, welches Briefpapier der Rekurrent für den Darlehensvertrag gewählt hat. Weiter ist festzuhalten, dass das Konsortium F. im Jahr 2008 noch nicht liquidiert war. Bis zum Verkauf der Aktien der N. AG, die als Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft F. an Zahlung genommen werden mussten, war die Liquidation noch nicht abgeschlossen. Grundsätzlich ist damit nicht vorneweg auszuschliessen, dass das Darlehen an M. zum Geschäftsvermögen des Baukonsortiums F. bzw. des Rekurrenten zu rechnen ist. (...) 4.3.6. Insgesamt erscheint ein Zusammenhang des Darlehens mit der Tätigkeit des Konsortiums F. bzw. der geschäftlichen Tätigkeit des Rekurrenten als konstruiert, um den sich abzeichnenden Verlust aus dem Darlehen, das M. gewährt wurde, steuerlich in Abzug bringen zu können." 9.7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass über das Konsortium F. bis Ende 2008 von den Rekurrenten nicht abgerechnet wurde. Weiter ist festzustellen, dass entgegen der Darstellung des Rekurrenten kein verbindliches, seinen Vorstellungen entsprechendes "Abrechnungssystem" über den Erfolg des Konsortiums F. bestand, an welches sich die Steuerbehörden in den Jahren ab 2005 zu halten gehabt hätten. Das Gegenteil ist der Fall: Gewinne wurden periodengerecht zugerechnet, was sich aus den bisherigen Urteilen der Steuergerichte betreffend die Jahre 2005, 2007 und 2008 ergibt. Die Steuerkommission Q. hat gestützt auf den Buchprüfungsbericht vom 16. April 2012 für das Jahr 2009 eine Schlussabrechnung vorgenommen.

- 26 - 9.8. 9.8.1. Was der Rekurrent gegen die im Jahr 2009 betreffend Konsortium F. (und weitere Konsortien und Sachverhalte) gemäss Buchprüfungsbericht vom 16. April 2012 vorgenommenen Gewinnaufrechnungen bzw. Schlussabrechnung vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Zum einen kann er sich nicht pauschal auf das Urteil des Steuerrekursgerichtes vom 26. Mai 2011 (3-RV.2010.142) berufen, dass Veranlagungsfehler ohne Weiteres mit der Schlussabrechnung des liquidierten Konsortiums F. korrigiert würden. Die Veranlagungen der Jahre bis 2008 sind mit konkreten Aufrechnungen betreffend das Konsortium F. jeweils in Rechtskraft erwachsen. Es kann daher bis

und mit 2008 nicht von zu korrigierenden – weil fehlerhaften oder faktenwidrigen – Veranlagungen ausgegangen werden. Wenn der Rekurrent zudem geltend macht, er habe wegen des Urteils des Steuerrekursgerichtes vom 26. Mai 2011 auf die Anfechtung der jeweils periodischen Gewinnbesteuerung des Konsortiums F. verzichtet, ist das schlicht unglaubwürdig, zumal ihm die Pflicht zu einer periodengerechten Gewinnabrechnung mit entsprechender Buchführung bewusst gewesen sein muss. Ein Schutz des guten Glaubens besteht in dieser Hinsicht keinesfalls. Vielmehr ist eine Berufung auf eine anderslautende "Abmachung" betreffend Gewinnausweis ab 2005 unzulässig, was sich unzweideutig aus den rechtskräftigen Urteilen des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Mai 2011 (3-RV.2010.142) und 10. Februar 2015 (3-RV.2014.24; bestätigt durch VGE vom 29. Oktober 2015 [WBE.2015.104]) ergibt. Dort wurde ausdrücklich auf die zulässige Praxisänderung ab 2005 verwiesen, wonach nicht mehr die Auszahlungen des Konsortiums F., sondern anteilmässig die Faktoren der Erfolgsrechnung des Konsortiums Besteuerungsgrundlage seien. 9.8.2. Entgegen der Auffassung der Rekurrenten kann zudem ohne buchmässigen Nachweis keine pauschale Bereinigung von nach ihrer Darstellung faktenwidrigen Gewinnaufrechnungen (im Sinne eines "negativen Einkommens") vorgenommen werden. Insbesondere ist dabei der eingereichte Steuervergleich 2005 bis 2012 nicht schlüssig, zumal dort etwa die Abschreibung des Darlehens M., welches letztinstanzlich dem Privatvermögen zugeordnet wurde, enthalten ist. Allein deshalb lässt sich weder formell noch materiell eine Korrektur um CHF 400'000.00 rechtfertigen. Ebenso irrelevant sind die Ausführungen zum Verkauf der N. Aktien. Den Verkaufszeitpunkt hat allein der Rekurrent bestimmt. 9.9. 9.9.1. Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes ist insbesondere die Auflösung der Rückstellung für Altlasten nach Entlassung der Liegenschaft

- 27 - F. aus dem Altlastenkataster korrekt, zumal diese Rückstellung ab diesem Zeitpunkt offensichtlich nicht mehr geschäftsmässig begründet war. 9.9.2. Auch wurden die erforderlichen AHV-Abgrenzungen/Rückstellungen auf den Aufrechnungen vorgenommen (RGE vom 26. März 2015 [3-RV.2014. 56], Erw. 6.). 9.10. Unstimmigkeiten, welche eine (nachträgliche) Korrektur der ermittelten Gewinne notwendig machten, sind nicht erkennbar. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

E. 10.1

Nachfolgend ist auf die angefochtenen Gewinnungskostenabzüge bzw. die Aufrechnung von Privatanteilen für Autokosten und Unkosten einzugehen.

E. 10.2

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Gewinnungskosten sind Aufwendungen, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten, ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei interessiert, ob die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, durch den Zweck des Unternehmens gedeckt ist. Entscheidend ist, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist (VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweis). Darauf, ob der selbständig Erwerbende 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).

E. 10.3

Nach Gesetz, Lehre und Rechtsprechung hört die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines selbständig Erwerbenden dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Kosten zu privaten Zwecken (oder um die Beanspruchung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens zu privaten Zwecken), aktivierungspflichtige Aufwendungen oder Tilgung von Schulden handelt (§ 41 StG; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17], mit Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 7). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.304], mit Hinweis; SGE vom 25. Oktober

- 28 - 2018 [3-RV.2018.24]; SGE vom 23. Juli 2015 [3-RV.2015.14]). Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen (vgl. zur Beweislast und Beweiswürdigung die ausführliche Erw. 8.4.).

E. 11.1.1

Im Jahr 2011 wurde ein Privatanteil an den Autokosten von CHF 5'290.00 ("PA Auto gem. MwSt-Regel"; 9.6 % von CHF 55'125.00) bei verbuchten Autokosten von CHF 6'261.40 zuzüglich Abschreibung auf Anlagevermögen (im Anlagevermögen wurde ausschliesslich das Fahrzeug verbucht) von CHF 22'125.00 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Im Jahr 2012 wurde ein "PA Auto" von CHF 9'659.00 bei verbuchten Autokosten von CHF 7'439.05 zuzüglich Abschreibung von CHF 13'200.00, total CHF 20'639.05, und einem verbuchten Privatanteil von CHF 4'100.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

E. 11.1.2

Der Privatanteil an den Autokosten wurde in den Vorjahren gemäss Buchprüfungsbericht vom 16. April 2012 wie folgt festgelegt. Autokosten Anteil aufgerechneter Privatanteil 2006 CHF 11'366.00 "rd. 1/5" CHF 2'000.00 2007 CHF 48'649.00 "rd. 1/5" CHF 9'700.00 2008 CHF 21'881.00 "rd. 1/5" CHF 4'500.00 2009 CHF 13'533.00 "rd. 1/3" CHF 3'000.00 2010 CHF 15'253.00 "rd. 1/5" CHF 3'000.00 Mit Schreiben vom 10. April 2012 wurde vom Revisor des KStA BP für die Steuerveranlagungen der Jahre 2006 bis 2010 ein Privatanteil von 20 % akzeptiert. Auf E-Mail des Rekurrenten vom 13. April 2012 bestätigte der Revisor, dass auch der Privatanteil für das Jahr 2009 auf 20 % angepasst werde.

E. 11.2

In der Einsprache wurde auf die Festlegung eines Privatanteils Auto von 20 % durch den Revisor des KStA BP verwiesen (die oben genannte E-Mail vom 13. April 2012 und das Schreiben vom 10. April 2012). Es wurde ausgeführt, dass der Privatanteil ab 2012 in der Buchhaltung der Einzelunternehmung verbucht und in den Veranlagungen speziell erwähnt werde.

- 29 -

E. 11.3.1

Mit Einspracheentscheid wurde bezüglich des PA Auto 2011 ausgeführt, die Aufrechnung von CHF 5'290.00 entspreche dem "Abgrenzungsregime, wie dies zwischen dem Revisor

des Kantonalen Steueramtes und der Einsprache am 13. April 2012 geklärt wurde. In der Korrespondenz seit dem 3. Oktober 2018 und dem heutigen Tag wurde kein weiterer Grund wegen dieser Abgrenzung vorgebracht." Im Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wurde dagegen erklärt, der Jahresrechnung seien Fahrzeugkosten von insgesamt CHF 20'639.00 belastet worden. Erstmals sei ein PA Fahrzeuge von CHF 4'100.00 erfasst worden, welcher nach eigenen Angaben des Rekurrenten 13'000 km zu Geschäftszwecken entsprochen habe. Den Rekurrenten habe je ein separates privates Fahrzeug zur Verfügung gestanden, mit welchen insgesamt 15'000 km gefahren worden seien. Auf diese Angaben könne jedoch nicht abgestellt werden, da im Jahr 2012 ausser den Mieterträgen und einem Liegenschaftsverkauf keinerlei Einnahmen erzielt worden seien. Angemessen sei deshalb ein PA von 1/3. "Was in den früheren Jahren mit höherer betrieblicher Beanspruchung gültig gewesen sein mag, hat sich durch die reduzierte Intensität der Geschäftstätigkeit überholt."

E. 11.3.2

Mit Rekurs wurde wiederum festgehalten, dass sich der Rekurrent mit dem Revisor BP KStA auf einen PA Auto von 20 % geeinigt habe. Berücksichtigt worden sei dabei auch, dass der Rekurrent gratis einen Parkplatz und einen Besucherparkplatz zur Verfügung stelle. Für die Jahre 2006 bis 2011 sei ein PA Auto von CHF 24'140.00 berechnet worden, welcher 2007 als Einkommen erfasst worden sei. Die zusätzliche Aufrechnung von CHF 5'290.00 im Jahr 2011 sei daher nicht korrekt. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz habe sich die geschäftliche Tätigkeit des Rekurrenten gegenüber den Vorjahren nicht vermindert. Im Jahr 2012 seien neben dem verbuchten Privatanteil von CHF 4'100.00 zusätzlich CHF 13'639.00 erfasst worden. Das entspreche 89 % der verbuchten Autokosten von CHF 20'639.00.

E. 11.3.3

In den Vernehmlassungen zu den Steuerjahren 2011 und 2012 wurde an den Ausführungen in den Einspracheentscheiden festgehalten. Ergänzt wurde, dass eine Erfassung eines PA Auto für die Jahre 2006 bis 2011 im Jahr 2007 mit gesamthaft CHF 24'140.00 nicht ersichtlich sei. Solches ergebe sich jedenfalls nicht aus den Revisionsnotizen.

- 30 -

E. 11.3.4

Mit den Repliken wurde erneut daran festgehalten, dass der Revisor KStA BP die Fakten und die aktuelle Situation im Jahr 2012 zeitnah überprüft habe und rückwirkend ab 2006 eine einvernehmliche Lösung gefunden worden sei. Die EU E. habe bisher nicht aufgelöst werden können. Der Rekurrent sei immer noch Ansprechpartner verschiedener ehemaliger Kunden aus der ganzen Schweiz. Zusätzlich würden neue Projekte evaluiert und Beteiligungsmöglichkeiten im Kanton Aargau und den angrenzenden Kantonen geprüft.

E. 11.4.1

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]).

E. 11.4.2

Gemäss Ziffer 5 des Merkblattes N1/2007 (Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden) 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."

- 31 - 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 Abschlussstag 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."

E. 11.4.3

Die Wegleitung zur Steuererklärung 2011 und 2012 des Kantons Aargau enthält 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).

E. 11.4.4

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 2012 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

- 32 - nicht sachgerecht erscheint, angezeigt (zum Beispiel bei Luxusfahrzeugen oder sehr hoher bzw. sehr tiefer privater Nutzung). Wer vom der Pauschalermittlung 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.

E. 11.4.5

Der Privatanteil an den Autokosten ist somit bei Selbständigerwerbenden nach der Pauschalermittlung 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.

E. 11.4.6

Vorliegend tragen die Rekurrenten die Beweislast für die als Aufwand geltend gemachten Fahrzeugkosten. Die Steuerkommission Q. hat dagegen bei der Berechnung des Privatanteils ein Abweichen vom Ansatz von 0.8 % pro Monat glaubhaft zu machen und zu begründen.

E. 11.5.1

Vorerst ist festzuhalten, dass die Steuerbehörden in jeder Steuerperiode eine Neubeurteilung vornehmen können und dürfen. Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. So kann sie insbesondere eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, vornehmen (zum Ganzen: StE 1997 B 93.4 Nr. 4; StE 1990 B 23.2 Nr. 8 = AGVE 1989 S. 162; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweis; Bundesgerichtsurteil vom 19. September 2007 [2A.126/2007]). Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person aber Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde. Voraussetzungen des Vertrauensschutzes sind, dass die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf

- 33 - bestimmte Personen gehandelt hat, die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder sie der Bürger aus zureichenden Gründen für zuständig halten konnte. Erforderlich ist weiter, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft

Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Schliesslich verlangt der Vertrauensschutz, dass die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Auch wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, vermag eine Berufung auf Vertrauensschutzinteressen nur durchzudringen, wenn nicht das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts überwiegt. Im Übrigen verstösst widersprüchliches Verhalten von Verwaltungsbehörden gegen Treu und Glauben. Wenn die Privaten auf das ursprüngliche Verhalten der Behörden vertraut haben, kann ein geändertes Verhalten dieser Behörden eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips darstellen (vgl. zum Ganzen: VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3], mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 11. Juni 2008 [1C_242/2007]).

E. 11.5.2

Im Schreiben des Revisors KStA BP vom 10. April 2012 (Rekursbeilage 17) und in den E-Mails vom 13. und 16. April 2012 (Rekursbeilage 24) geht es allein um die Steuerveranlagungen 2006 bis 2010. Für eine Besteuerung eines PA Auto von 24'140.00 für die Jahre 2006 bis 2011 im Jahr 2007 finden sich keine Hinweise. Dass der Rekurrent der Einzelunternehmung gratis Parkplätze zur Verfügung gestellt haben will, bleibt bei der Bemessung des Privatanteils ohne Relevanz (ansonsten einkommenswirksam private Mieterträge einem Geschäftsaufwand gegenüberzustellen gewesen wären).

E. 11.5.3

Die Steuerveranlagungen 2011 und 2012 sind dementsprechend von den Auskünften des Revisors KStA BP – selbst wenn er für eine solche Auskunft zuständig gewesen wäre – nicht umfasst. Die Steuerkommission Q. konnte daher den PA Auto in den Jahren 2011 und 2012 neu beurteilen.

E. 11.6.1

Vorerst ist festzuhalten, dass keine Fahrtenbücher geführt wurden (E-Mail des Rekurrenten vom 31. Oktober 2018). Es trifft sodann nicht zu, dass die "bisherige Methode" für die Berechnung des PA Auto im Jahr 2011 weitergeführt wurde. Vielmehr hat die Steuerkommission Q. im Jahr 2011 – ungeachtet der dann 2012 behaupteten abweichenden Verhältnisse – für die Berechnung des PA Auto auf die Mehrwertsteermethode abgestellt. Sie hat dabei auf einen Neupreis für das geschäftlich verwendete Fahrzeug von CHF 55'125.00 abgestellt. Dieser Wert ist seitens der Rekurrenten unbestritten geblieben und deckt sich mit dem per 31. Dezember 2011 mit

- 34 - CHF 33'000.00 verbuchten Restwert des Fahrzeuges zuzüglich Abschreibungen von CHF 22'125.00. Dafür, dass der Kaufpreis unrichtig verbucht worden wäre, bestehen keine Anhaltspunkte, so dass von einem Neupreis des Fahrzeuges von CHF 55'125.00 auszugehen ist. Dementsprechend beträgt der PA Auto gemäss Mehrwertsteermethode 9.6 % des Neupreises, somit (leicht abgerundet) CHF 5'290.00. Was die Rekurrenten dagegen Vorbringen lassen, bleibt ohne Relevanz. Zum einen konnte die Steuerkommission den PA Auto für das Jahr 2011 neu beurteilen. Zum anderen hat sich der Wechsel zur Mehrwertsteermethode gerade bei einem Fahrzeugwechsel angeboten. Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen

E. 11.6.2

Vorerst ist im Jahr 2012 unberücksichtigt geblieben, dass der Rekurrent einen PA Auto von CHF 4'100.00 verbucht hat. Dieser ist im Verlust gemäss Selbstdeklaration von CHF

41'190.00, welcher der Veranlagung 2012 zu Grunde gelegt wurde, enthalten. Es ist sodann nicht ersichtlich, weshalb die Steuerkommission Q. im Folgejahr 2012 wieder von der Mehrwertsteuermethode abgewichen ist. Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes bestehen keine klaren Indizien dafür, dass sich die geschäftliche Tätigkeit des Rekurrenten gegenüber dem Jahr 2011 wesentlich verändert haben sollte. Vielmehr sind die Ausführungen des Rekurrenten glaubhaft. Es bestehen keine gesicherten Anhaltspunkte für eine besonders geringe oder besonders hohe Fahrleistung zu geschäftlichen Zwecken. Dementsprechend ist der PA Auto für das Jahr 2012 in Anwendung der MWSt-Methode ebenfalls auf CHF 5'290.00 festzusetzen. In Berücksichtigung des verbuchten PA Auto von CHF 4'100.00 beträgt die Aufrechnung noch CHF 1'190.00. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

E. 11.6.3

Zusammenfassend ist das satzbestimmende Einkommen 2012 um CHF 8'469.00 herabzusetzen. Der PA Auto 2011 von CHF 5'290.00 bleibt unverändert.

E. 12.1

Die Steuerkommission Q. hat im Jahr 2012 einen PA Unkosten von CHF 4'000.00 zum Einkommen aus selbständigem Haupterwerb hinzurechnet. Der Abweichungsbegründung ist dazu nichts zu entnehmen. Mit der Einsprache wurde die Aufrechnung nicht gerügt. Dementsprechend enthält der Einspracheentscheid dazu keine Erwägungen.

- 35 -

E. 12.2.1

Im Rekurs wird – zulässigerweise – erstmals die Streichung der Aufrechnung verlangt. Die Aufrechnung sei ohne Rücksprache und ohne Abklärungen trotz unveränderter geschäftlicher Situation vorgenommen worden. Mit der Umqualifikation des Rekurrenten zum professionellen Immobilienhändler und Baufachmann seien auch die zuvor als privates Hobby geführten Tätigkeiten zu professionellen Tätigkeiten geworden. Die Fixkosten eines Einmann-Beratungs-Betriebes mit überregionalem Aktionsradius seien erheblich. 2012 seien alle Reinigungs- und Unterhaltsmaterialien und -mittel von den Rekurrenten privat zur Verfügung gestellt worden. Das gelte auch für die Bewirtung von Besuchern bzw. Kunden. Der Revisor KStA BP habe bei der Revision 2012 zeitnah keinen Aufrechnungsbedarf gesehen. Eine rückwirkende Aufrechnung aus Sicht 2018 sei nicht zulässig.

E. 12.2.2

Erstmals in der Vernehmlassung nehmen die Steuerbehörden zum PA Unkosten Stellung. Es wird ausgeführt, der Rekurrent habe mehr als CHF 24'000.00 für seine Büroinfrastruktur der Jahresrechnung der Einzelunternehmung belastet, namentlich CHF 3'922.50 als Auslagen für Telefon, Telefax und Porti, CHF 1'635.00 für Verpflegung und CHF 2'268.00 für Büromaterial sowie Fachliteratur. Dieser Aufwand sei mit dem Umfang der ausgewiesenen Betriebserträge nicht zu begründen. Die Kürzung um CHF 4'000.00 sei angemessen.

E. 12.2.3

In der Replik wurde von den Rekurrenten ergänzt, dass eine Firma eine Infrastruktur brauche, was letztendlich Geld koste. Der Erhalt und die Weiterentwicklung der Kernkompetenzen sei mit Aufwand und Arbeit verbunden. Das sei anlässlich der Revision durch den Revisor KStA BP bekannt gewesen. Eine Aufrechnung sei im Wissen darum nicht vorgenommen worden.

E. 12.3

Aus den Akten lassen sich keine aktuellen Abklärungen erkennen, die der Festlegung eines PA Unkosten gedient hätten. Ob etwa eine Belegprüfung mit dem Ziel, privaten von geschäftlichem Aufwand zu trennen, stattgefunden hat, ist nicht ersichtlich. Weiter ist mit den Rekurrenten festzuhalten, dass der Revisor KStA BP bei der Beurteilung der Jahre 2006 bis 2010 keine Aufrechnung eines PA Unkosten als notwendig erachtete. Insofern erscheint eine pauschale Aufrechnung eines Privatanteils im Jahr 2012 nicht geboten. Der Rekurs ist daher in diesem Punkt gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen ist um CHF 4'000.00 zu reduzieren.

- 36 - Die Rekurrenten sind aber ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass eine Aufrechnung von Unkosten (insbesondere PA Telefon und Prüfung der geschäftlichen Verwendung der Spenden und Geschenke sowie von Vereinsbeiträgen, PR-Kosten und Sponsorbeiträgen) nach durchgeführter Prüfung der geltend gemachten geschäftlichen Aufwendungen ab dem Jahr 2013 ohne weiteres möglich ist.

E. 13.1

Die Rekurrenten deklarierten mit der Steuererklärung 2012 Vermögensverwaltungskosten von CHF 24'678.00, davon CHF 10'800.00 für die Verwaltung durch Dritte. Die Steuerkommission Q. gewährte lediglich einen Abzug von CHF 13'877.00. In den Details zur Steuerveranlagung 2012 wurde erwähnt "ohne P."

E. 13.2.1

Mit der Einsprache wurde keine Erhöhung der Vermögensverwaltungskosten beantragt. Die Steuerkommission Q. hatte somit keine Veranlassung, mit dem Einspracheentscheid darauf einzugehen.

E. 13.2.2

Mit Rekurs beantragen die Rekurrenten, die Reduktion der Vermögensverwaltungskosten um CHF 10'794.00 sei rückgängig zu machen bzw. der von den Rekurrenten deklarierte Wert von CHF 26'671.00 sei zu akzeptieren. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Fehler sei zufällig entdeckt worden, da die Reduktion der Vermögensverwaltungskosten in der Abweichungsbegründung nicht aufgeführt worden sei. Da die letzten Wohnungen am Y-Weg verkauft und die Rekurrenten über eine hohe Liquidität verfügten, sei zur zuverlässigen und zweckmässigen Bewirtschaftung ein externer Vermögensverwalter verpflichtet worden. Damit sollte sichergestellt werden, dass der Rekurrent nicht als gewerbmässiger Wertschriftenhändler im Nebenerwerb qualifiziert werde. Von der Vermögensverwaltung seien alle Depots und Konti mit Ausnahme der Konti der Einzelunternehmung E., der "J.", der selbständigen Geschäftseinheit O. sowie sämtlicher Darlehen umfasst. Die erlaubte Pauschalgebühr von 3 % lasse den deklarierten Abzug zu.

E. 13.3.1

Bei beweglichem Privatvermögen können die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 1 StG). Nicht abziehbar sind Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 41 lit. d StG) und Aufwendungen, die zur Erzielung von steuerfreien Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen not-

- 37 - wendig sind. Es handelt sich dabei um Anlagekosten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 13). Die gleichen Regelungen finden sich in Art. 32 Abs. 1 bzw. Art. 34 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Zu den gemäss § 39 Abs. 1 StG abzugsfähigen Gewinnungskosten zählen sämtliche Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die mit der Erzielung von Erträgen aus beweglichem Privatvermögen im Zusammenhang stehen und nicht zu einer Wertvermehrung dieses Vermögens führen. Darunter sind auch Aufwendungen zu verstehen, die der Erhaltung der Ertragsquelle, d.h. des betreffenden Vermögens, dienen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 12). Die abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten umfassen dabei primär die Auslagen für die Verwahrung von Vermögenswerten in Depots oder Schrankfächern, aber auch Entgelte für einzelne Verwaltungshandlungen, Couponinkassokommissionen, Spesen für Kon- toführung und -abschluss oder im Zusammenhang mit der Erstellung von Steuerverzeichnissen anfallende Aufwendungen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 16; P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2. Aufl. 2019, Art. 32 DBG N 10). Nicht abzugsfähig sind dagegen Aufwendungen für die Anlage- oder Finanzberatung sowie Transaktionsgebühren (Courtage, sog. Ticket Fees und dergleichen), da diese im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Veräusserung von Vermögenswerten stehen und daher nicht primär der Werterhaltung, sondern der Wertvermehrung dienen (§ 41 Abs. 1 lit. d StG; VGE vom 15. Dezember 2020 [WBE.2020.359]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 21).

E. 13.3.2

In der Wegleitung zur Steuererklärung 2012 (auf die gleichlautende Wegleitung 2018 wird im Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 15. Dezember 2020 [WBE.2020.359] verwiesen) wird zu den Vermögensverwaltungskosten das folgende ausgeführt: "15.4

Vermögensverwaltungskosten Als Vermögensverwaltungskosten gelten Aufwendungen, die zur Erhaltung des Vermögens, nicht aber zu dessen Vermehrung notwendig sind. Abzugsfähig sind die Kosten für: ■ die Verwaltung von Vermögen durch Behörden (Vormundschaft, Erbschaftsverwaltung), Banken, Treuhandinstitute, Rechtsanwälte und Vermögensverwalter; ■ die Verwahrung von Wertpapieren und anderen Wertsachen in offenen Depots oder Schrankfächern (Safes); ■ die Erstellung des Steuerausweises der Banken für Steuerzwecke. Nicht abzugsfähig sind: ■ Entschädigungen für eigene Bemühungen;

- 38 - ■ Kommissionen und Spesen für den Ankauf und Verkauf von Wertschriften; ■ Courtage und Stempelgebühren bei Ankauf und Verkauf von Wertschriften; ■ Kosten für Anlageberatung, Steuerberatung, Ausfertigung von Steuererklärungen etc.; ■ Gebühren für Kreditkarten. Abziehbar ist die erfolgsunabhängige Vermögensverwaltung durch Dritte gegen Nachweis (pauschale oder wertabhängige Gebühr). Eine erfolgsabhängige Gebühr ist grundsätzlich nicht abziehbar, da es sich dabei um Anlageberatung und nicht um Vermögensverwaltung handelt. Bei einer kombinierten Vermögensverwaltungsgebühr ist der abziehbare Anteil zu schätzen (i.d.R. 3 ‰ der verwalteten Depotwerte am Ende des

Jahres). Beleg- kopien müssen beigelegt werden.

E. 13.3.3

Zur Pauschalgebühr hat das Verwaltungsgericht im Urteil vom 15. Dezember 2020 (WBE.2020.359) ausgeführt: "3.3. Nochmals anders werden die Gebühren in den eingereichten Belastungs- auszügen bezeichnet bzw. unterteilt (...). Da vorliegend jedoch gerade diese (effektiv fakturierten) Aufwendungen umstritten sind, ist für die zu klärende Frage vorwiegend auf diese abzustellen. Die jeweils unter 'Handel' ausgeschiedenen Kosten sind, wie ausgeführt, unbestrittener- massen nicht abzugsfähig. Sie dürften vornehmlich Courtagen und Trans- aktionsgebühren umfassen. Bezüglich des umstrittenen Gebührenanteils ('Vermögensverwaltung/Depotgebühren') fällt auf, dass dieser gesamthaft der Mehrwertsteuer unterliegt. Insofern ist dem KStA zuzustimmen, dass die von der Bank unternommene Unterteilung der Kostenpositionen nicht der steuerrechtlichen Optik folgt (nicht abzugsfähig versus abzugsfähig), sondern auf die Mehrwertsteuerpflicht der kostenauslösenden Tätigkeiten abstellt. Da gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20) auch die An- lageberatung der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. HARUN CAN/MICHAEL NIETLISPACH in: ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 21 N 278), ist mit dem KStA zudem davon aus- zugehen, dass die hierfür angefallenen Aufwendungen nicht im (von der Mehrwertsteuer ausgenommenen) Anteil 'Handel' enthalten sind, sondern unter der Position 'Vermögensverwaltung/Depotgebühren' verrechnet wur- den. Wie unter Erw. II/2.2 f. hiavor erläutert, sind die Anlageberatungs- kosten, unter welche vorliegend auch die Management-Fee bzw. die Port- foliomanagement-Gebühr zu subsumieren sind, steuerlich allerdings nicht absetzbar. (...)

3.6. Entgegen der Ansicht des KStA bleibt unter diesen Umständen kein Raum für die Anwendung der "3%-Regel". Denn der Wortlaut der betreffenden Passage in der Wegleitung zur Steuerklärung 2018 ist dahingehend zu verstehen, dass der abzugsfähige Anteil bei kombinierten Vermögensver- waltungsgebühren unter Würdigung der verfügbaren Informationen grund- sätzlich zu schätzen bzw. approximativ zu berechnen ist. Ein Abstellen auf

- 39 - den schematischen Wert von 3‰ der verwalteten Depotwerte ist dagegen sekundär und nur insoweit angebracht, als es trotz zumutbarem Aufwand nicht gelingt, die effektiv abzugsfähigen Kosten so treffend als möglich zu ermitteln. In anderen Worten ist von einem Zurückgreifen auf den 3‰- Pauschalabzug immer dann abzusehen, wenn unter Berücksichtigung der eingereichten Unterlagen eine approximative Berechnung möglich ist, die den effektiv abzugsfähigen Anteil der Aufwendungen wahrheitsgetreuer abbildet als die Pauschale. Dies ist vorliegend der Fall. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es sich bei den abzugsfähigen Ver- mögensverwaltungsgebühren um steuermindernde Positionen handelt, die grundsätzlich vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Denn die vor- zunehmende annäherungsweise Ermittlung ist Ausfluss der in § 179 Abs. 1 StG kodifizierten Pflicht der Steuerbehörden, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen, welche wiederum dem Grundsatz der Besteu- erung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Nachachtung verschaf- fen soll (MARTIN SCHADE, Kommentar StG, § 179 N 10). Nach dem Un- tersuchungsgrundsatz hat die Veranlagungsbehörde denn auch Tatsa- chen abzuklären, für welche der Steuerpflichtige die Beweislast trägt (MARTIN SCHADE, Kommentar StG, § 179 N 15). Daraus erhellt, dass die pauschale 3‰-Regel erst

dann anwendbar wird, wenn keine auf- schlussreichen Belege zur Verfügung stehen oder die annäherungsweise Ermittlung der abzugsfähigen Kosten zu einem unzumutbaren Aufwand führen würde. Dies trifft vorliegend umso weniger zu, als bereits auf den eingereichten Belastungsanzeigen in ihrer 'blossen' Form eine gewisse Aufspaltung der Gebühren in verschiedene Kategorien ('Handel', 'Vermö- gensverwaltung/Depotgebühren') ausgewiesen wird, wodurch sich eine nähere Betrachtung und damit auch eine einzelfallgerechtere Ermittlung der abzugsfähigen Gebühren geradezu aufdrängt."

E. 13.4

Die Rekurrenten haben der Steuererklärung die quartalsweise gestellten Gebührenrechnungen der P. AG in T. vom 3. April 2012, 4. Juli 2012, 3. Oktober 2012 und vom 8. Januar 2012 (letztere betrifft das 4. Quartal 2012) beigelegt. Abgerechnet wurde jeweils eine "Verwaltungsauftragsgebühr" von CHF 2'500.00 zuzüglich 8 % Mehrwertsteuer, quartalsweise total CHF 2'700.00. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Tätigkeiten der P. AG aufgrund der mehrwertsteuerlichen Behandlung nicht den Handel betroffen haben. Es ist daher weiter zu prüfen, ob anteilmässig Vermögensverwaltung/ Depotgebühren von den in Rechnung gestellten Beträgen umfasst sind. Wie das Verwaltungsgericht im zitierten Entscheid ausgeführt hat, sind dabei aber Anlageberatungskosten, unter welche insbesondere auch Management-Fees bzw. die Portfoliomanagement- Gebühren zu subsumieren sind, steuerlich nicht absetzbar.

E. 13.5

Aus der Homepage der P. AG ergibt sich unter der Rubrik Dienstleistungen, dass sie in den Bereichen (...) tätig ist. Die dabei anfallenden Kosten sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes nicht abziehbar. Insbesondere kann in dieser Konstellation alternativ nicht auf die die pau- schale 3 %-Regel zurückgegriffen werden.

- 40 -

E. 13.6

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerkommission Q. die Vermögensverwaltungskosten zu Recht um CHF 10'800.00 gekürzt hat. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

E. 14

Die vereinigten Rekurse sind betreffend die Kantons- und Gemeindesteu- ern 2009 bis 2011 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Der Rekurs ist hingegen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 teilweise gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen ist von CHF 187'503.00 um CHF 12'469.00 (PA Auto von CHF 8'469.00 und PA Unkosten von CHF 4'000.00) auf CHF 175'034.00 herabzusetzen. Die Steuerkommission Q. ist anzuweisen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

E. 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 ange-

- 42 - fochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizu- legen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schwei- zerischen Zivilprozessordnung

vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]). Aarau, 16. Dezember 2021 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Kurmann

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.