

3-RV.2019.37

3-RV.2019.38

3-RV.2019.39

3-RV.2019.40

P 185

Urteil vom 16. Dezember 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Herzog Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheide der Steuerkommission Q. _____ vom 6. Dezember 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 18. September 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2009 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 500'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 514'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'640'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'159'000.00) veranlagt. Dabei wurden gestützt auf den Bericht des Kantonalen Steueramtes (KStA), Natürliche Personen Buchprüfung (BP), vom 16. April 2012 verschiedene Aufrechnungen vorgenommen. So wurde insbesondere eine Rückstellung für belastete Standorte von CHF 400'000.00 aufgelöst. Korrigiert wurde weiter die Abschreibung für die Liegenschaft O., und der Buchwert derselben, welcher auf CHF 468'811.00 festgesetzt wurde. Weiter wurde die AHV-Rückstellung angepasst.

1.2.

Mit Verfügung vom 18. September 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2010 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 142'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 142'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'981'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'500'000.00) veranlagt. Dabei wurden gestützt auf den Bericht des KStA BP vom 16. April 2012 verschiedene Aufrechnungen vorgenommen und der Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit neu berechnet. Korrigiert wurden zudem die Geschäftsaktiven und insbesondere der Buchwert der geschäftlich genutzten Wohnung Nr. aaa, Y-Weg in Q. festgesetzt. Weiter wurde die AHV-Rückstellung angepasst.

1.3.

Mit Verfügung vom 18. September 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2011 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 132'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 145'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 9'729'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 10'247'000.00) veranlagt. Gestützt auf den Bericht des KStA BP vom 16. April 2012 wurde bezüglich "Liegenschaft Y-Weg" ein im Jahr 2011 zu erfassender Gewinn von noch CHF 21'595.00 (gemäss Selbstdeklaration) ermittelt und von einem per 31. Dezember 2011 massgeblichen Buchwert für das geschäftlich genutzte Büro von CHF 362'925.00 (vgl. Abweichungsbegründung 2011) ausgegangen. Sodann wurden ein Privatanteil (PA) "Auto gem. MwSt-Regel" von CHF 5'290.00 und aus der Einzelunternehmung ein Verlust von CHF 47'363.00 (Selbstdeklaration) berücksichtigt. Die AHV-Rückstellung wurde auf total CHF 66'491.00 festgesetzt.

1.4.

Mit Verfügung vom 18. September 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 174'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 187'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 9'860'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 10'365'000.00) veranlagt. Dabei wurde aus der Einzelunternehmung ein Verlust von CHF 41'190.00 (Selbstdeklaration) und aus der Liegenschaft Y-Weg ein Gewinn von CHF 28'823.00 ("Antrag vom 5.9.2018") erfasst. Der PA Auto wurde auf CHF 9'659.00 und der PA für Unkosten auf CHF 4'000.00 festgesetzt. Der per 31. Dezember 2012 massgeblichen Buchwert für das geschäftlich genutzte Büro wurde mit CHF 340'050.00 mitgeteilt. "Zu Unrecht werden CHF 362'925.00 als Teil des Wertschriftenvermögens deklariert. Hier reduziert sich Ihre Vermögensschuld" (vgl. Abweichungsbegründung 2012). Weiter wurden die deklarierten Vermögensverwaltungskosten von CHF 24'678.00 auf CHF 13'877.00 reduziert.

2.

Gegen die Verfügungen vom 18. September 2018 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 17. Mai 2017 Einsprache. Sie stellten die Anträge:

- "1. Bitte akzeptieren Sie unser Angebot für eine pauschale, effiziente Lösung gemäss Beilage 1 mit folgenden Details:
 - Die veranlagten Einkommen 2005 – 2012 von total 1'882'3000 CHF sind pauschal um total 380 TCHF zu reduzieren. (Angleichung an den von 'A+B.' deklarierten Wert)
 - Die Einkommensreduktionen sind auf die Veranlagungen 2008 – 2012 aufzuteilen, damit keine weiteren, unnötigen SVA Prämien anfallen.
 - Die SVA Rückstellung von 66'491.- CHF ist aufzulösen.
2. Die aufgerechneten 'Privatanteile für Fahrzeugkosten' bei 'E.' sind zu streichen / zu unterlassen:
 - Veranlagungen 2011 mit 5'290 CHF
 - Veranlagungen 2012 mit 13'659 CHF.
3. Wenn die 'StB' die Anträge 1+2 akzeptieren, akzeptiert 'A+B.' die vier Steuererklärungen 2009 – 2012.
4. Sofern die 'StB' unseren Vorschlägen für eine effiziente und vernünftige pauschale Bereinigung aller Auseinandersetzung nicht zustimmen kann bitten wir eine zusätzliche Frist für eine detaillierte Einsprache von 30 Tagen."

3.

Je mit separatem Entscheid vom 6. Dezember 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprachen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 ab, soweit darauf eingetreten wurde.

4.

Die Einspracheentscheide vom 6. Dezember 2018 (Zustellung je am 20. Dezember 2018) haben A. und B. mit Rekurs vom 28. Januar 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen mit den Anträgen:

- "1. Die willkürlichen, faktenwidrigen (ohne entsprechende Auszahlungen an die Konsortanten) und unter dem Vorwand der Periodengerechtigkeit vorgenommenen Gewinnaufrechnungen bei 'F.' und den entsprechenden Einkommensaufrechnungen bei 'A+B.' durch die Steuerbehörden, in den Jahren 2005 – 2008 von total über **400 TCHF (Beilagen 9 + 16)**, müssen 2009 (Abschluss / Liquidation von 'F.') ausgeglichen / rückgängig gemacht werden.
2. Die resultierenden Steuerreduktionen sind periodengerecht und progressionsbedingt zu ermitteln und inkl. Verzinsung zurückzuerstatten.
3. Die Steuerbehörde ist zu verpflichten, die notwendigen Massnahmen einzuleiten, damit alle ungerechtfertigten SVA-Prämien, die durch die unbegründeten, faktenwidrigen Aufrechnungen der 'StB' entstanden, vollständig rückvergütet oder allenfalls aus der Staatskasse bezahlt werden. Es handelt sich um folgende Zahlungen an die 'SVA': Zhlg. 2012: 54'345.30 CHF + Zhlg. 2018: 9'222.85 CHF (**Beilage 15; total 63'568.15 CHF**). Das Gleiche gilt auch für die noch nicht eingegangene der 'SVA' Rechnung für 2009 (ca. 20 TCHF). Zusätzlich sind die Beträge periodengerecht zu verzinsen. Als Zinssatz ist der 'SVA' Standardzinssatz von 5 % anzuwenden.
4. Die durch die 'StB' aufgerechneten 'Privatanteile für Fahrzeugkosten' bei 'E.' sind zu streichen / unterlassen:
 - Veranlagung 2011 mit CHF 5'290 CHF
 - Veranlagung 2012 mit 13'659 CHF.
5. Die 2012 durch die 'StB' aufgerechneten 'Privatanteile für Unkosten von 4 TCHF bei 'E.' sind zu streichen / unterlassen.
6. Vermögensverwaltungskosten 2012: die Reduktion durch die 'StB' von 10'794 CHF ist rückgängig zu machen, bzw. der von 'A+B.' deklarierte Wert von 24'671 CHF ist als korrekt zu bestätigen und die Veranlagung entsprechend zu korrigieren.
7. Das Gericht wird ersucht, den Buchwert der Immobilie 'E.' Büro aaa per 31.12.2012 von **355'665 CHF** zu bestätigen / festzulegen.
8. Die Anwaltskosten sind zu vergüten."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Rekurse.

6.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 (3-RV.2010.142), Kantons- und Gemeindesteuern 2007 (3-RV.2014.24) und Kantons- und Gemeindesteuern 2008 (3-RV.2016.135) in Sachen von A. und B. beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegenden Rekurse betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Vorliegend werden die Verfahren 3-RV.2019.37, 3-RV.2019.38, 3-RV.2019.39 und 3-RV.2019.40 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 vereinigt, da sich insbesondere in einem Hauptpunkt – Kompensation der Gewinnaufrechnungen aus der Beteiligung am Konsortium F. (nachfolgend: Konsortium F.) über die Jahre 2005 bis 2008 mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in den Folgejahren – nur ein einheitliches Urteil fällen lässt.

3.

3.1.

Die Rekurrenten beantragen (Antrag 2), die bei Gutheissung des Rekurses resultierenden Steuerreduktionen – insbesondere betreffend die (rechtskräftig) beurteilten Steuerjahre 2005 bis 2008 – seien periodengerecht und progressionsbereinigt zu ermitteln und inklusive Verzugszinsen zurückzuerstatten. Sie bezeichnen das in der Begründung als Selbstverständlichkeit.

3.2.

In den §§ 221 ff. StG wird der Steuerbezug geregelt. Gemäss § 222 Abs. 1 StG ist der Gemeinderat Bezugsbehörde für die Einkommens- und Vermögenssteuern, wobei er die für den Bezug zuständige Amtsstelle bezeichnet. Auf zu Unrecht bezogenen Steuern wird bei Rückzahlung ein Verzugszins bezahlt.

3.3.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass das Spezialverwaltungsgericht weder für den Bezug, noch die Rückzahlung von Steuern zuständig ist. Insofern wird auf den Rekurs nicht eingetreten.

4.

4.1.

Die Rekurrenten beantragen, der Buchwert der "Immobilie 'E.' Büro aaa" sei per 31. Dezember 2012 mit CHF 355'665.00 zu bestätigen. Die Steuerkommission hat die Festlegung des Buchwertes im Einspracheverfahren mangels Feststellungsinteresses abgelehnt.

4.2.

4.2.1.

Um eine Veranlagung anfechten zu können, braucht die steuerpflichtige Person ein Rechtsschutzinteresse (§ 42 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 196 StG N 13 i.V.m. § 192 StG N 15). Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels der steuerpflichtigen Person einen praktischen Nutzen bringen kann, d.h. einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (VGE vom 24. Februar 2010 [WBE.2009.112]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 13 i.V.m. § 192 StG N 16). Die Anfechtung einer Verfügung, die den Adressaten nicht belastet, ist unzulässig (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]).

Ein Rechtsschutzinteresse liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine tiefere Veranlagung anstrebt. Ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung ist hingegen nur ausnahmsweise gegeben, beispielsweise, wenn die Höherveranlagung in einer folgenden Steuerperiode zu tieferen Steuern führt oder wenn der Steuerpflichtige dadurch ein Nachsteuer- und Bussenverfahren vermeiden kann (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2020 [2C_392/2020]; SGE vom 22. Oktober 2020 [3-BB.2019.12]). Bei einer beantragten Höherveranlagung muss das Rechtsschutzinteresse dargelegt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 192 StG N 16a mit Hinweis auf AVGE 2004 S. 271 = StE 2005 B 96.21 Nr. 13, SGE vom 21. März 2013 [3-BB.2012.11] sowie RGE vom 20. Dezember 2006 [3-RV.2006.25]).

4.2.2.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind im Steuerrecht selbständige Feststellungsverfügungen, abgesehen vom Fall der Festlegung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestandes noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten (vgl. ausführlich AGVE 2009 S. 137; VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.403]). Ein solcher Sonderfall war beispielsweise gegeben bei einer erstmaligen Veranlagung nach neuem Recht in der Steuerperiode 2001, bei der das Verwaltungsgericht ein schutzwürdiges Interesse an der Festlegung der im Hinblick auf eine künftige Veräusserung per Ende 2001 massgebenden Werte (Anlagekosten, kumulierte Abschreibun-

gen und Buchwert bzw. Einkommenssteuerwert landwirtschaftlicher Liegenschaften und Einrichtungen) aufgrund der mit dem neuen Recht einhergehenden grundlegenden Umgestaltung der Kapitalgewinnbesteuerung anerkannte (VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.400] Erw. I.2.; Feststellungsinteresse ebenfalls bejaht im VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.307 = AGVE 2006, S. 99], auch hier im Zusammenhang mit einer übergangsrechtlichen Problematik, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 13. Juni 2008 [2A.116/2007]).

4.2.3.

Bezüglich der Qualifikation von Liegenschaften als Geschäfts- oder Privatvermögen hat das Verwaltungsgericht ausgeführt, dass für eine derartige Feststellungsverfügung – solange eine Änderung der Zuordnung keine Änderung der Steuerfaktoren bewirkt – kein Raum besteht und eine solche auch nicht zulässig wäre. Auch aus allfälligen Auswirkungen auf AHV-Beiträge gehe kein Rechtsschutzinteresse in steuerlicher Hinsicht hervor (VGE vom 27. März 2020 [WBE.2019.222], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2020 [2C_392/2020]; mit gleichem Ergebnis bezüglich der Frage der Zulässigkeit einer Feststellungsverfügung für die Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen: SGE vom 26. Mai 2016 [3-RV.2015.154], SGE vom 20. Juni 2013 [3-RV.2013.46] Erw. 4.3. und RGE vom 23. August 2012 [3-RV.2012.62]).

4.2.4.

Im VGE vom 19. Mai 2010 (WBE.2009.403) wurde in Bezug auf die Beurteilung von Buchwerten ausgeführt:

"Im Hinblick auf die Beweissicherung spricht nichts dagegen, dass die Steuerbehörde dem Pflichtigen für spätere Steuerperioden wichtige Werte mitteilt und sie damit beweiskräftig festhält. Dies kann denn auch in der Form einer Abweichungsbegründung geschehen. Mehr, insbesondere eine rechtsverbindliche Festlegung von Bilanzwerten, braucht es indessen unter dem Gesichtswinkel der Beweissicherung nicht."

4.2.5.

Im VGE vom 27. Januar 2010 (WBE.2009.197) wurde im Zusammenhang mit der Feststellung von Anlagekosten, kumulierten Abschreibungen und Buchwerten ergänzt:

"2.3.3.

Wohl mag es für die Steuerbehörde und den Privaten wünschbar sein, schon heute sichere Kenntnis davon zu haben, ob und in welchem Umfang kumulierte Abschreibungen übertragen wurden, um auf diese Weise auch zu wissen, ob und in welchem Umfang spätere Realisierungen eine Einkommensteuerpflicht auslösen. Ebenso mag es im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuer trotz Vorliegens eines Steueraufschubtatbestands in Fällen von landwirtschaftlichen Betriebsübertragungen (§ 99 StG) von Interesse sein zu wissen, wie hoch die Anlagekosten der übertragenen Grundstücke sind. Gerade für die Beantwortung solcher Fragen steht aber

das Veranlagungsverfahren, in dem es allein um die Festlegung der konkreten Steuerfaktoren für die betreffende Steuerperiode geht, nicht zur Verfügung. Dies muss umso mehr gelten, als es der Steuerbehörde nicht verwehrt ist, dem Steuerpflichtigen ihre Auffassung hinsichtlich Bestand und Umfang der nach ihrer Ansicht übertragenen kumulierten Abschreibungen und der Anlagekosten zur Kenntnis zu bringen und sie damit auch für die Zukunft zu dokumentieren. Solche Feststellungen – oder genauer: behördliche Meinungsäusserungen zu bestimmten Tat- und Rechtsfragen – nehmen aber nicht an der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung teil und können dementsprechend auch nicht separat angefochten werden. Aus der mangelnden Rechtskraft solcher behördlicher Meinungsäusserungen erwachsen im Übrigen weder der Steuerbehörde noch dem Steuerpflichtigen erkennbare gewichtige Nachteile. Bei einer späteren Realisierung der betroffenen Vermögenswerte bleibt es dem Privaten wie der Behörde unbenommen diese Meinungsäusserungen, wenn nötig in einem gerichtlichen Verfahren, überprüfen zu lassen."

4.3.

4.3.1.

Der Rekurrent führt das Einzelunternehmen "E." (im Rekurs als E. bezeichnet, im Folgenden: "EU E."). Ein geschäftlich genutztes Büro in der Liegenschaft Y-Weg in Q. (Büro Nr. aaa /StWEG-Nr. ccc, Parz. bbb/GB-Nr. ddd) wird der EU E. als Geschäftsvermögen zugerechnet.

4.3.2.

Gemäss Bericht über die Buchprüfung vom 16. April 2012 betrug der Buchwert der Liegenschaft per 31. Dezember 2009 CHF 340'050.00. In der Abweichungsbegründung 2010 wurde der Buchwert per 31. Dezember 2007 bis 31. Dezember 2010 mit CHF 340'050.00 angegeben, ebenso in den Abweichungsbegründungen 2011 und 2012

4.3.3.

Bereits im Entscheid vom 26. Mai 2011 (3-RV.2010.142) in Sachen der Rekurrenten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuren 2005 wurde eine Buchwertfeststellung – damals auf Antrag der Rekurrenten – mit folgender Begründung abgelehnt:

"5.2.

Der von der Steuerkommission Q. berechnete Buchwert "F." von CHF 5'405'161.00 ist nicht Teil des steuerbaren Vermögens, da dort gemäss § 51 Abs. 4 StG der sogenannte Vermögenssteuerwert der Liegenschaft einbezogen wird. Es handelt sich somit bei der Festsetzung des Buchwertes um eine Feststellungsverfügung.

(...)

5.4.

Die im Rahmen des Einspracheentscheides vorgenommene Feststellung des Buchwertes "F." per 31. Dezember 2005 ist gemäss der genannten Rechtsprechung nicht zulässig. Sie ist daher, in Gutheissung des Antrages der Rekurrenten, zu streichen."

4.4.

Wie bereits im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes von 10. Februar 2015 in Sachen der Rekurrenten betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 entschieden, besteht für eine Feststellung des Buchwertes der "Immobilie 'E.' Büro aaa" kein Feststellungsinteresse. Der für die Vermögenssteuer in den Jahren 2009 bis 2012 massgebliche Steuerwert der Liegenschaft "Büro aaa" von CHF 282'700.00 liegt ohnehin tiefer als der Buchwert. Ein (unzulässiges) Abstellen auf den höheren Buchwert käme einer Höherveranlagung gleich. Insoweit ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

5.

5.1.

Die Rekurrenten beantragen weiter, die Steuerbehörden seien zu verpflichten, die notwendigen Massnahmen einzuleiten, "damit alle ungerechtfertigten SVA-Prämien, die durch die unbegründeten, faktenwidrigen Aufrechnungen der 'StB' [gemäss Abkürzungsliste der Rekurrenten "Steuerbehörden von Q. und Kanton AG ab 2009"] entstanden, vollständig rückvergütet oder allenfalls aus der Staatskasse bezahlt werden."

5.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat keine Befugnis, Steuerbehörden oder die SVA anzuweisen, sozialversicherungsrechtliche Abgaben neu zu berechnen oder diese an beitragspflichtige Personen zurückzuerstatten. Für die Abgabbeerhebung und -rückerstattung ist schlussendlich (auf Meldung der Steuerbehörden) allein die SVA zuständig. Ebenso wenig fehlt dem Spezialverwaltungsgericht die Kompetenz, eine Rückzahlung von Beiträgen aus der Staatskasse zu veranlassen. Insoweit ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

5.3.

Das Spezialverwaltungsgericht kann im vorliegenden Verfahren lediglich die Abziehbarkeit von Beiträgen an die SVA sowie die geschäftsmässige Begründetheit von AHV-Beiträgen beurteilen. Darauf ist nachfolgend zurückzukommen.

6.

6.1.

Am 5. September 2018 fand eine Besprechung zwischen einer Delegation der Steuerkommission Q. und dem Rekurrenten statt, was sich insbesondere aus der E-Mail des Steuerkommissärs vom 4. September 2018 an den Rekurrenten ergibt. Gegenstand der Besprechung sollten gemäss genannter E-Mail die Einschätzungsvorschläge 2009 bis 2011 und auch die folgende Periode 2012 sein. An der Besprechung reichte der Rekurrent umfangreiche Unterlagen ein. Ein Protokoll der Besprechung wurde aus-

weislich der Akten nicht erstellt. Mit E-Mail vom 10. September 2018 monierte der Rekurrent das fehlende Protokoll der Besprechung vom 5. September 2018. Mit E-Mail vom 11. September 2018 nahm der Steuerkommissär Stellung. Er führte aus: "Im Gespräch vom vergangenen Mittwoch haben wir klar zum Ausdruck gebracht, dass wir Ihre Unterlagen zu den Akten nehmen, prüfen werden und falls zusätzlicher Abklärungsbedarf ausgemacht wird, mit Ihnen ein weiteres Gespräch anberaumt wird. Tatsächlich hat sich kein Grund für weitere Diskussionen ergeben, womit wir – im Sinne der speditiven Bereinigung – die definitiven Steuerveranlagungen für die angesprochenen Perioden (2009 bis 2012) für nächste Woche in Aussicht stellen können."

Mit der Einsprache vom 3. Oktober 2018 wurde kein Vorladungsbegehren gestellt. Dementsprechend fand keine weitere Besprechung statt.

6.2.

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt. Doch auch wenn es sich nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission ihm Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50], SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.117] mit Hinweis auf SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2015.11], VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062] und RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.116]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 8 ff.).

6.3.

Die Angaben, die der Steuerpflichtige bei der Anhörung durch die Verwaltungsbehörde macht, sind zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 20. November 2014 [3-RV.2014.104], mit Hinweis). Wird kein Protokoll erstellt, liegt eine formelle Rechtsverweigerung und eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehörs vor, was in der Regel zur Aufhebung der Verfügung bzw. des Entscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungs- bzw. Bezugsbehörde führt (vgl. zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 12, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

6.4.

Vorliegend wurde dem Begehren um Durchführung einer Besprechung im Veranlagungsverfahren entsprochen. Dabei hat der Rekurrent, die Einladung per E-Mail vom 4. September 2018 vor eine "Delegation der Steuerkommission Q." akzeptiert. Insofern ist das Vorgehen in formeller Hinsicht nicht zu beanstanden. Hingegen wurde kein Protokoll der Besprechung vom 5. September 2018 erstellt. Darin läge in rein formeller Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

Dennoch kann vorliegend ohne weiteres auf eine Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz verzichtet werden, liegen doch sehr umfangreiche, vom Rekurrenten an der Verhandlung vom 5. September 2018 eingereichte Unterlagen zu sämtlichen umstrittenen Aspekten des Veranlagungsverfahrens vor, die eine Protokollierung des Standpunktes des Rekurrenten klar zu ersetzen vermögen. Insofern ist den Rekurrenten aus dem (formell) fehlenden Protokoll kein Rechtsnachteil erwachsen, so dass der formelle Mangel zu heilen ist.

7.

7.1.

Der Rekurrent war ab dem Jahr 1998 am Konsortium F. beteiligt. Ursprünglich betrug sein Anteil 20 %, zu Beginn des Jahres 2005 50 %. Per 30. November 2005 wurde der 50 %-Anteil von G. übernommen, so dass sich das Konsortium F. ab dem 1. Dezember 2005 zu 100 % im Eigentum der Rekurrenten befand.

7.2.

7.2.1.

Im Veranlagungsverfahren 2009 wurden die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit auf CHF 324'166.00 festgesetzt.

Dabei wurde ein Verlust aus der Einzelunternehmung von CHF 39'815.00 berücksichtigt. Dieser setzt sich gemäss Bericht über die Buchprüfung vom 16. April 2012 wie folgt zusammen:

"deklarerter Verlust	-17'815
Abschreibung Anlagen/Investitionen, rd. 35 % (Aktivierung Vorjahre)	-3'000
verbuchte Fahrzeugkosten, Rep. Service, Benzin, Fz-Vers, Verkehrsabgaben, Fz-leasing und Abschreibungen	13'533
davon Privatanteil, rd. 1/3	3'000
Verlust aus Verkauf 2'550 Aktien ERE gem. Vertrag (aus 2005, siehe RG-Entscheid) (Verkauf CHF 80'000 abz. CHF 102'000 (2'550 x CHF 40))	-22'000
Gewinn aus Überbauung Y-Weg, gem. Aufstellung vom 18.3.201	<u>0</u>
Verlust neu	-39'815"

Nicht berücksichtigt wurde ein deklarierter Verlust von CHF 118'062.00 aus selbständigem Nebenerwerb. Zur Begründung wurde ausgeführt: "Aufrechnung nicht verbuchter, nicht nachgewiesener Verlust, bzw. privater Kapitalverlust aus nicht nachgewiesener geschäftlichen Darlehensqualifikation und dementsprechend privatem Darlehen M.."

Weiter wurden die Auflösung einer Rückstellung für Altlasten Konsortium F. von CHF 400'000.00 und eine AHV-Rückstellung von CHF 36'019.00 berücksichtigt. In der Abweichungsbegründung wurde zur "Auflösung Rückstellung für belastete Standorte" ausgeführt: "Mit Schreiben vom 23. März 2009 wurde der 'F.' aus dem Kataster für belastete Standorte entlassen. Demzufolge ist die erfolgswirksame Rückstellung pro 2007 von CHF 400'000 aufzulösen."

7.2.2.

Mit der Veranlagung 2010 wurde das Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit auf CHF 28'884.00 festgesetzt. Berücksichtigt wurde ein Verlust von -CHF 35'557.00, "Aufrechnungen gem. Buchprüfung" von CHF 64'541.00 und eine AHV-Rückstellung von CHF 100.00 (10 % auf "Aufrechnung Behörden" = Korrektur des Gewinnes aus Liegenschaftsverkäufen von CHF 63'541.00 um CHF 1'000.00 auf CHF 64'541.00).

Die "Aufrechnungen gem. Buchprüfung" setzen sich gemäss dem "Antrag an die Steuerkommission und Beilage zur Veranlagung" 2010 wie folgt zusammen:

"Abschreibung Anlagen/Investitionen, rd. 35 % (Aktivierung Vorjahre)	-2'000
verbuchte Fahrzeugkosten, Rep. Service, Benzin, Fz-Vers, Verkehrsabgaben, Fz-leasing und Abschreibungen	15'253
davon Privatanteil, rd. 1/5	3'000
Nachz. H., dekl. bei übrige Einkünfte (s. unten Ziff. 5.5)	3'541
Gewinn aus Überbauung Y-Weg, gem. Aufstellung vom 18.3.2012	<u>60'000</u>
Verlust [recte: Gewinn] neu	64'541"

Weiter wurde zu den übrigen Einkünften ausgeführt:

"dekl. Nachzahlungen H. stellt Einkünfte aus SE dar (s.oben)	-3'451
dekl. Gewinn Y-Weg Q., stellt Einkünfte aus SE dar. (s.oben)	
gem. Aufstellung vom 18.3.2012	<u>-60'000</u>
Verminderung übr. Einkommen	-63'541"

Gemäss Abweichungsbegründung 2010 wurden sodann auf der geschäftlich genutzten Wohnung Nr. aaa, Y-Weg, mangels Verbuchung keine Abschreibungen (welche in den zwei Vorjahren aus Billigkeitsgründen zugelassen worden seien) zugelassen. Ein freiwilliger, nicht handelsrechtswidriger Verzicht auf Abschreibungen könne durch das Nachholen von Abschreibungen nicht rückgängig gemacht werden. Eine Bilanzänderung komme nicht in Frage, da der Rekurrent im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2010 die Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen aufgrund der Buchprüfungsberichtes vom 3. Mai 2009 gekannt habe.

7.2.3.

Das Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit wurde in der Veranlagung 2011 mit einem Verlust von -CHF 20'478.00 berücksichtigt. Dabei wurde von einem Verlust von -CHF 47'363.00 (gemäss eingereicherter Erfolgsrechnung für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2011) ausgegangen. Erfasst wurden ein "Gewinn Y-Weg gem. Selbstdeklaration" von CHF 21'595.00 (vgl. auch das Schreiben der Rekurrenten vom 31. Juli 2011 mit "Steuerausweis 2011" über den "Neubau MFH Y-Weg, Q.") sowie ein "PA Auto gem. MwSt-Regel" von CHF 5'290.00. Im Bericht zur Buchprüfung vom 16. April 2012 wurde ausgeführt, der Rekurrent habe betreffend Liegenschaft Y-Weg neue Abrechnungen erstellt, welche der Besteuerung zu Grunde gelegt werden könnten. "Mit den nun in den Folgejahren ersichtlichen Verkäufen (einer zu einem deutlich tieferen Verkaufspreis als die übrigen Wohnungen) sowie dem neuen, tieferen Überführungswert der privaten Wohnung (CHF 650'530) sowie dem neuen, tieferen Buchwert des geschäftlich genutzten Büros (CHF 340'050) ergibt sich aus der Überbauung Y-Weg gesamthaft ein Gewinn von CHF 143'108. Dieser Gewinn kann als realistisch eingeschätzt werden. (...). Pro 2011 verbleiben dann noch CHF 21'595 als Gewinn aus dem Y-Weg zu berücksichtigen."

7.2.4.

Die Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb wurden im Jahr 2012 mit CHF 1'292.00 – Reinverlust von -CHF 41'190.00 (gemäss Erfolgsrechnung 1. Januar - 31. Dezember 2012) zuzüglich "Gewinn Y-Weg, Antrag vom 5.9.2018" von CHF 28'823.00 sowie Aufrechnung "PA Auto" von CHF 9'659.00 und "PA Unkosten" von CHF 4'000.00 – veranlagt.

7.3.

Mit der Einsprache beantragten die Rekurrenten eine pauschale, effiziente Lösung. Danach seien die veranlagten Einkommen 2005 bis 2012 von total CHF 1'882'300.00 pauschal um CHF 380'000.00 zu reduzieren. Die Anpassung sei auf die Veranlagungen 2008 bis 2012 aufzuteilen. Der Betrag von CHF 380'000.00 wurde durch Gegenüberstellung von "effektive und be-

gründete Werte" von CHF 1'502'300.00 und "[d]urch StB willkürl. hochgerech. Werte!" gemäss "Steuervergleich 2005 – 2012" von CHF 1'882'300.00 (Einsprachebeilage 1) errechnet.

Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, Aufrechnungen seien von den Steuerbehörden willkürlich vorgenommen worden. Obwohl die vier Konsorten des Konsortiums F. insgesamt Zinsen und Gewinne von CHF 1.79 Mio. versteuert hätten. Die Steuerbehörden hätten durch ungerechtfertigte Gewinnaufrechnungen und durch entgangenen Gewinn aus dem Notverkauf der N.-Aktien – diese seien 2009 zu einem nicht marktkonformen, überhöhten Wert erfasst worden – einen Schaden von CHF 2 Mio. verursacht. Dieser Schaden sei zu kompensieren. Es seien willkürlich Vereinbarungen ("Steuersystem 2005") ignoriert und die Gerichte falsch informiert worden. Abschreibungen bei Konsortien und Immobilien, die 2009 und 2012 von privat auf geschäftlich und rückwirkend auf 2005 umqualifiziert wurden, seien in den Veranlagungen 2005 – 2011 nicht zugelassen worden, da die Abschreibungen in den damals privaten Buchhaltungen nicht enthalten gewesen seien. Geschäftliche Darlehen und neue Abschlüsse betreffend "P." seien nicht anerkannt worden. Für eine selbst genutzte Wohnung bei "J." habe man einen zu hohen Wert eingesetzt. Das Konsortium F. habe von 1998 bis 2007 total CHF 2'075'000.00 an Zinsen und Gewinn ausbezahlt. Das sei per 2009 mehr, als tatsächlich an Zinsen und Gewinn erzielt worden sei.

Weiter wollten die Steuerbehörden den Rekurrenten offensichtlich ein grösseres Fehlverhalten, Steuerhinterziehung oder Steuerbetrug nachweisen, was aber gar nicht möglich sei. Die Gewinnauszahlung 2005 an den Konsorten G. von CHF 800'000.00 sei zuerst fälschlicherweise als Gewinn der Rekurrenten eingestuft worden. Später sei dann faktenwidrig behauptet worden, das Konsortium F. habe 2005 keinen Gewinn und keine Zinsen ausbezahlt. Dadurch sei eine periodengerechte Gewinnaufrechnung begründet worden. So seien Kreditoren zu Debitoren bzw. direkt in Gewinn umgewandelt und auch einzelne Mietzinseinnahmen und weitere pauschale Aufrechnung auch von den Gerichten "durchgewinkt" worden. Dieses offensichtliche Fehlverhalten des Steuerrevisors müsse bei der Liquidation des Konsortiums F. korrigiert werden. Ein Konsortium könne nur nach Beendigung aller Arbeiten und dem Verkauf korrekt bewertet und besteuert werden. Auch seien unzulässige Fehlerkorrekturen (rückwirkende Aufrechnung von Bankzinsen als geschäftliche Einnahmen beim Konsortium L.; faktenwidrige Aufrechnung unter einem "unverdächtigen" Text) zu berichtigen. Der Steuerrevisor habe immer betont, dass nachgewiesene Fehler auch in definitiv veranlagten Steuerperioden korrigiert werden könnten.

7.4.

Mit den Einspracheentscheiden 2009 bis 2012 lehnte die Steuerkommission Q. die umfassende Aufarbeitung der Jahre 2005 bis 2008 nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens 2008 ab. Insbesondere seien die Konsortialerfolge bis und mit Steuerperiode 2008 (auch in Rechtsmittelverfahren) rechtskräftig bestimmt worden. Für die Steuerperiode 2009 (und folgende) gehe es lediglich noch um eine konsequente Fortschreibung. So sei auch gestützt auf den Buchprüfungsbericht die Liquidation des Konsortium F. zu erfassen. Daran wurde in den Vernehmlassungen des Gemeindesteueramtes und des Kantonalen Steueramtes festgehalten

7.5.

Die Rekurrenten machen im Rekurs und der Replik geltend, die Steuerbehörden hätten CHF 400'000.00 zu viel als Buchgewinne in den Jahren 2005 bis 2008 zum Einkommen der Rekurrenten aufgerechnet. Für keine Aufrechnung habe es eine Auszahlung an die Rekurrenten gegeben. In der Veranlagung 2009 seien die horrenden Aufrechnungen nicht korrigiert worden. Mit dem Einspracheentscheid weigere sich die Steuerbehörde, die offensichtlichen Fehler zu korrigieren.

Zur Begründung wird vorerst auf die Einsprache verwiesen. Zur Ergänzung wurde ausgeführt, der Steuerrevisor habe mit falschen und aktenwidrigen Aussagen und Behauptungen die Steuerkommission Q. zu fehlerhaften Veranlagungen veranlasst. Diese Fehler müssten bei der Liquidation des Konsortiums F. korrigiert werden. Die Steuerbehörden hätten immer erklärt, dass allfällige Fehler bei der Liquidation des Konsortiums F. korrigiert werden könnten. Unter Verweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 19. April 2010 (2C_807/2009) und den VGE vom 2. Februar 2011 (WBE.2010.164) – beide Urteile zitiert im RGE vom 26. Mai 2011 (3-RV.2010.142) – wurde erklärt, Aufrechnungen beim Konsortium F. seien deshalb in allen folgenden Prozessen bis 2018 nicht mehr thematisiert bzw. vor Gericht bemängelt worden. Mit den Steuerbehörden abgegebenen Listen seien die Differenzen zwischen den Deklarationen 2005 bis 2008 und den Veranlagungen aufgezeigt worden. Gezeigt werde ein Aufrechnungsüberschuss von CHF 400'000.00.

Akzeptiert sei die Abrechnung des Neubaus Y-Weg mit Ausnahme des Buchwertes "Büro aaa". 2010 sei das erste Jahr seit 2004, in dem es keine Aufrechnungen und/oder Rückstellungen/Auflösungen gegeben habe. Mit den Steuerbehörden sei 2005 vereinbart worden, dass beim Konsortium F. nur die effektiven Auszahlungen zu besteuern seien. Ebenso sei vereinbart worden, wie die Buchführung und die Steuerausweise zu gestalten seien. Gestützt auf diese Steuerausweise seien alle Konsorten mit Ausnahme des Rekurrenten ab 2005 (rückwirkend ab 2000) besteuert worden. Es habe keinen Grund für die angeblich periodengerechten, buchmässigen Aufrechnungen beim Konsortium F. gegeben.

Das Konsortium F. sei per 31. August 2009 liquidiert worden. Demzufolge habe die steuerliche Bereinigung der faktenwidrigen Aufrechnungen 2009 zu erfolgen. Es wird weiter auf die Abrechnung beim Konsortium L., an dem der Rekurrent in den Jahren 1994 bis 2004 beteiligt war, verwiesen. Auch dort seien 2009 rückwirkend Korrekturen bis 1996 vorgenommen worden.

Das Bundesgericht sei betreffend Abschluss und Liquidation des Konsortiums F. sowie betreffend Korrektur der faktenwidrigen Aufrechnungen durch die Steuerbehörden in den Jahren 2005 bis 2007 bewusst nicht angerufen worden, da im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Mai 2011 (3-RV.2010.142) bestätigt worden sei, dass die definitive Abrechnung des Konsortiums F. erst bei Abschluss desselben erfolgen werde, und allfällige Fehler zu diesem Zeitpunkt korrigiert würden. Entgegen der Annahme der Steuerbehörden hätten die Rekurrenten keine Revision von Veranlagungen vor 2009 beantragt. Es gehe nur um die korrekte Besteuerung der Liquidation des Konsortiums F..

8.

8.1.

8.1.1.

Eine einfache Gesellschaft wird in zivilrechtlicher Hinsicht insbesondere aufgelöst, wenn der Zweck, zu welchem sie abgeschlossen wurde, erreicht ist (Art. 545 Abs. 1 Ziff. 1 OR) oder durch gegenseitige Übereinkunft (Art. 545 Abs. 1 Ziff. 4 OR). Solange jedoch noch gemeinsame Aktiven und Passiven vorhanden sind, besteht die Gesellschaft fort mit dem neuen und einzigen Zweck, das Nettovermögen bzw. einen allfälligen Verlust unter die Gesellschafter aufzuteilen. Erst mit Abschluss der Liquidation wird die einfache Gesellschaft aufgelöst (Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 545/546 OR N 2).

Festzuhalten ist dazu, dass die Rekurrenten bzw. der Rekurrent seit 30. November 2005 zu 100 % Eigentümer des Konsortiums F. waren. Insofern bestand keine einfache Gesellschaft mehr, sondern eine Einzelunternehmung.

8.1.2.

In steuerlicher Hinsicht bedingt die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, die vollständige Liquidation des Betriebes bzw. der Betriebsgüter. Nur wenn nur noch vernachlässigbare Inkassohandlungen ausstehend sind, kann bereits vor der letzten Liquidationshandlung eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit angenommen werden. Die steuerpflichtige Person kann nach der eigentlichen Liquidation noch einer geringfügigen, minimalen oder untergeordneten selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen. Marginale Schlusshandlungen fallen ausser Betracht (VGE vom 14. März 2019 [WBE.2018.398], Erw. 2.3.1. und [wenn auch in

der Sache aufgehoben durch] Bundesgerichtsurteil vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019], Erw. 2.4.4; beide Urteile in Bezug auf die Anwendung von § 45 Abs. 1 lit. f StG). Weiter hat sich das Bundesgericht im Urteil vom 21. August 2020 (2C_240/2020), Erw. 5.1, zum Liquidationszeitpunkt bei einer steuersystematischen Realisation (Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen) geäussert. Von einer "verzögerten Liquidation" ist auszugehen, wenn die steuerpflichtige Person die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mitteilt, gleichzeitig aber erklärt, weitere Aktiven im Rahmen der Liquidation verkaufen zu wollen.

8.2.

Nach § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen gilt § 68 StG sinngemäss (§ 27 Abs. 3 StG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG), insbesondere die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG) und die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. c StG).

8.3.

8.3.1.

Mit dem in § 27 Abs. 3 StG enthaltenen Verweis auf § 68 StG werden die Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung bei juristischen Personen bei selbständig Erwerbenden für analog anwendbar erklärt. Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit damit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an. Wer buchführungspflichtig ist, hat diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendig sind, um namentlich das Ergebnis des Geschäftsjahres festzustellen. Auch für selbständig Erwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (vgl. VGE vom 8. April 2008 [WBE.2007.287]).

Die Gewinnermittlung knüpft gemäss der angeführten Regel an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

8.3.2.

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 (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

8.3.3.

In formeller Hinsicht ist bei der Gewinnermittlung insbesondere auch der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg" zu beachten, welcher als oberstes Prinzip einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung bezeichnet wird. Buchungen dürfen danach nur aufgrund von Belegen ausgeführt werden. Gemäss dem Belegprinzip muss bei konventioneller Buchhaltung für jeden Buchungsvorgang ein Beleg vorhanden sein. Die Buchung muss durch ein separat ausgestelltes und sichtbar kontrollierbares Dokument ausgelöst werden. Externe oder Aussenbelege, die aus dem Verkehr mit Geschäftsfreunden und anderen aussenstehenden Personen stammen, sind zu datieren und in der Regel mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen. Ausserdem sind Betrag, Gegenstand und eventuell die Person zu nennen, welche den Beleg ausgestellt hat (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.359], mit Hinweisen).

8.4.

8.4.1.

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. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

8.4.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. 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). 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 diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

8.4.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – 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.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (vgl.

zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 5. August 2021 [2C_41/2021] mit weiteren Hinweisen).

9.

9.1.

In seinem Entscheid vom 23. Februar 2006 (3-RV.2005.50344/ K 7510) ist das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) davon ausgegangen, dass ausser in einfachen, überschaubaren Verhältnissen, wo die Rechtsprechung auf die strengen formellen Voraussetzungen verzichtet, insbesondere die Verrechnung von Verlusten eine ordnungsgemässe Buchhaltung voraussetzt, aus der die Höhe des Geschäftsverlustes hervorgeht. Bei Baukonsortien lägen kaum je einfache überschaubare Verhältnisse vor. Grundsätzlich seien 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 lasse 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, trage dieses Vorgehen den wirtschaftlichen Erfordernissen Rechnung. Diese Grundsätze gelten nicht nur für den Verlustausweis eines Konsortiums, sondern generell für den Ausweis eines Erfolges bei Konsortien.

9.2.

Das KStA hat das Merkblatt "Hinweise betreffend Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht von Einzelunternehmen und Personengesellschaften" (dieses allerdings in Berücksichtigung der per 1. Januar 2013 in Kraft gesetzten Bestimmungen des revidierten Rechnungslegungsrechts, so dass sich keine unmittelbare Anwendbarkeit auf den vorliegenden Sachverhalt ergibt) vom 10. Februar 2016 sowie das Merkblatt "Hinweis betreffend Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht – Ist-Methode" herausgegeben. Darin sind die Mindestanforderungen an die Aufzeichnungs- bzw. Buchführungspflicht zusammengefasst. Ordnungsgemäss ist danach die Buchführung, wenn insbesondere die Aufschriebe über die Einnahmen und Ausgaben fortlaufend, lückenlos und wahrheitsgetreu geführt werden. Alle Bareinnahmen und Barausgaben sind täglich und fortlaufend aufzuzeichnen. Bei den Bank- und Postkonti können anstelle eines speziellen Rapports die detaillierten Kontoauszüge und die geordnet aufbewahrten dazugehörenden Belege treten. Bei allen Einnahmen und Ausgaben sind ausser den entsprechenden Daten auch die Namen der Leistenden und der Empfängerinnen und Empfänger sowie mindestens die Wohnorte anzugeben. Bei den Ausgaben ist immer auch zu vermerken, was bezahlt worden ist. Die Inventare über die Warenvorräte müssen detaillierte Angaben über die Menge, die Werte (Anschaffungsbeziehungsweise Marktpreise, falls diese niedriger sind) und Warenarten

umfassen. Die Verzeichnisse der übrigen Vermögenswerte müssen ebenfalls die für eine zuverlässige Überprüfung notwendigen Einzelheiten enthalten.

9.3.

Wesentliche Beteiligungen an einfachen Gesellschaften wie insbesondere Konsortien sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen. Als zulässig wird in der Praxis erachtet, dass "– neben allfälligen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der einfachen Gesellschaft – lediglich die Kapitaleinlage und ggf. ein Gewinnanteil an der einfachen Gesellschaft ausgewiesen" wird (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Buchführung und Rechnungslegung", Hrsg. Treuhand-Kammer, Zürich 2014 [nachfolgend HWP 2014], S. 179, IV.2.13.5; vgl. auch VGE vom 10. November 1999 [BE.97.00022]). Die Ersterfassung 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

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 Periodizitätsprinzips 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."

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 einzubeziehen (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-

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.

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 unglaublich, 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 Beschreibung 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

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.

10.

10.1.

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

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 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).

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

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.).

11.

11.1.

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.

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.

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.

11.3.

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."

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.

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.

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.

11.4.

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]).

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."

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

"a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten **erstmalig 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."

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).

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

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.

11.4.5.

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.

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.

11.5.

11.5.1.

Vorerst ist festzuhalten, dass die Steuerbehörden in jeder Steuerperiode eine Neu Beurteilung 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

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]).

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).

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.

11.6.

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 Mehrwertsteurmethode 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

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 Mehrwertsteuermethode 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 Mehrwertsteuermethode gerade bei einem Fahrzeugwechsel angeboten. Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

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.

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.

12.

12.1.

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

12.2.

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 Unterhaltungsmaterialien 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.

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.

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.

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.

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.

13.

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."

13.2.

13.2.1.

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

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 verfügt hätten, sei zur zuverlässigen und zweckmässigen Bewirtschaftung ein externer Vermögensverwalter verpflichtet worden. Damit sollte sichergestellt werden, dass der Rekurrent nicht als gewerbsmässiger 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.

13.3.

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-

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 Kontoführung 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).

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;

- 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). Belegkopien müssen beigelegt werden.

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 Belastungsauszügen 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, unbestrittenermassen nicht abzugsfähig. Sie dürften vornehmlich Courtagen und Transaktionsgebühren 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 Anlageberatung 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 auszugehen, dass die hierfür angefallenen Aufwendungen nicht im (von der Mehrwertsteuer ausgenommenen) Anteil 'Handel' enthalten sind, sondern unter der Position 'Vermögensverwaltung/Depotgebühren' verrechnet wurden. Wie unter Erw. II/2.2 f. hiavor erläutert, sind die Anlageberatungskosten, unter welche vorliegend auch die Management-Fee bzw. die Portfoliomanagement-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 Vermögensverwaltungsgebühren unter Würdigung der verfügbaren Informationen grundsätzlich zu schätzen bzw. approximativ zu berechnen ist. Ein Abstellen auf

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 Vermögensverwaltungsgebühren um steuermindernde Positionen handelt, die grundsätzlich vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Denn die vorzunehmende 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 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Nachachtung verschaffen soll (MARTIN SCHADE, Kommentar StG, § 179 N 10). Nach dem Untersuchungsgrundsatz hat die Veranlagungsbehörde denn auch Tatsachen 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 aufschlussreichen 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', 'Vermögensverwaltung/Depotgebühren') ausgewiesen wird, wodurch sich eine nähere Betrachtung und damit auch eine einzelfallgerechtere Ermittlung der abzugsfähigen Gebühren geradezu aufdrängt."

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.

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 pauschale 3 ‰-Regel zurückgegriffen werden.

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.

14.

Die vereinigten Rekurse sind betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 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 Steuerauscheidung vorzunehmen.

15.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu weniger als 10 %. Sie haben daher die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es wird sodann – insbesondere im Rekursverfahren nicht vertretenen Rekurrenten – keine Parteientschädigung ausgerichtet. Ebenso können keine Anwaltskosten vergütet werden (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Rekurse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2011 werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

2.1.

Soweit darauf eingetreten wird, wird der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 teilweise gutgeheissen. Das satzbestimmende Einkommen wird auf CHF 175'034.00 festgesetzt.

2.2.

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00, der Kanzleigebür von CHF 460.00 und den Auslagen von CHF 100.00.00, zusammen CHF 8'560.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die 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 ange-

fochtene 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, 16. Dezember 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann