

3-RV.2021.103

P 211

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Marcel Aebi, Rechtsanwalt,
Contractus AG

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 20. Mai 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 186'500.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden gegenüber der Selbstdекlaration insbesondere die geltend gemachten Anwaltskosten von CHF 16'200.00 im Zusammenhang mit dem Einsprache- und Rekursverfahren betreffend Steuerveranlagung 2011 gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2020 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 18. Januar 2021 Einsprache. Sie beantragen sinngemäss den Abzug der Anwaltskosten.

3.

Die Steuerkommission Q._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 20. Mai 2021 ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. Mai 2021 (Zustellung am 31. Mai 2021) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 29. Juni 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen mit den

"BEGEHREN

1. Der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 20. Mai 2021 sei aufzuheben.
2. Die geltend gemachten Gewinnungskosten von CHF 16'200.– seien als abzugsfähig zuzulassen. Die Steuerpflichtigen seien mit einem Einkommen von CHF 170'300.– zu veranlagen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gemeinde Q._____."

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

5.

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

6.

A. _____ und B. _____ haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

In der Steuererklärung 2018 deklarierten die Rekurrenten unter Ziff. 15.6 "Weitere Abzüge" CHF 16'200.00 mit der Begründung "übrige Abzüge Anwaltskosten i.Z. Einsprache". Beigelegt wurde die Rechnung der F. _____ AG vom 18. Juli 2017 über einen Kostenvorschuss von CHF 16'200.00.

2.2.

Die Vorinstanz hat die Anwaltskosten für das Steuergerichtsverfahren zu den nicht abziehbaren privaten Lebenshaltungskosten gezählt. Zudem sei den Rekurrenten für die anwaltlichen Bemühungen im Rekursverfahren betreffend Steuerjahr 2011 eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 ausgerichtet worden. Würde den Rekurrenten der Abzug der Anwaltskosten gewährt, würde die daraus resultierende Steuerentlastung indirekt zu einer Art Parteikostenentschädigung führen, die aufgrund von § 188 Abs. 1 StG nicht vorgesehen und daher nicht zulässig sei.

2.3.

Mit dem Rekurs machen die Rekurrenten geltend, dass der anwaltliche Aufwand betreffend Rekursverfahren im Steuerjahr 2011 als Gewinnungskosten nach § 34 bzw. § 39 StG zu qualifizieren sei. Der Aufwand habe der Verhinderung einer willkürlichen und rechtsmissbräuchlichen Besteuerung einer Hypothekarschuld als Einkommen gedient. Mit den anwaltlichen Aufwendungen sei eine Einkommensbesteuerung von CHF 398'444.00 vermieden worden, die zusätzlich eine nicht rückforderbare Verrechnungssteuer von 35 % ausgelöst hätte.

3.

3.1.

Gemäss § 34 StG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 35 - 40 abgezogen.

3.2.

3.2.1.

Bei beweglichem Privatvermögen können die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG). Bei Liegenschaften des Privatvermögens können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprä-

mien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG).

Nicht abziehbar sind sowohl im Bereich des beweglichen wie des unbeweglichen Vermögens Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 41 Abs. 1 lit. d StG).

Die gleichen Regelungen finden sich in Art. 32 Abs. 1 und 2 bzw. Art. 34 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

3.2.2.

Vermögensverwaltungskosten sind Auslagen, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens getätigt werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.1. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] E. 2.2.).

3.2.3.

3.2.3.1.

Auch Anwalts- und Gerichtskosten können Vermögensverwaltungskosten darstellen. Nach der Rechtsprechung ist für eine Qualifikation von Anwalts- und Gerichtskosten als Vermögensverwaltungskosten erforderlich, dass die Aufwendungen der Bewahrung der Vermögenswerte dienen (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.1. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] E. 2.3.1.). Dies bedeutet zum einen, dass Aufwendungen, welche unmittelbar mit Vermögenserträgen zusammenhängen, als abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten gelten. Zum anderen sind Aufwendungen, die der Sicherung oder Einforderung des ertragbringenden beweglichen Vermögens an sich und damit nur mittelbar der Einkommenserzielung dienen ("ausserordentliche Gewinnungskosten") ebenfalls zum Abzug zugelassen. Nach der Rechtsprechung ist für eine Qualifikation von Anwalts- und Gerichtskosten als Vermögensverwaltungskosten somit erforderlich, dass die Aufwendungen für die Sicherung oder Einforderung von Vermögenserträgen oder des ertragbringenden beweglichen Vermögens selber aufgewendet werden (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.1. und 3.6.1. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]).

3.2.3.2.

Nicht als Vermögensverwaltungskosten gelten Kosten, die dazu dienen, Vermögenswerte überhaupt erst zu erlangen. Hierbei handelt es sich um nicht abziehbare Kosten für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen gemäss Art. 34 lit. d DBG bzw. § 41 Abs. 1 lit. d StG

(Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.2. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] E. 2.3.2.; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]).

3.2.3.3.

Es gibt kein vollumfänglich trennscharfes Kriterium für die Abgrenzung zwischen Sicherungs- und Einforderungskosten betreffend schon bestehende Vermögenswerte und nicht abzugsfähigen Vermögenserlangungs- und Rechtsdurchsetzungskosten (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.3. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] E. 3.3.; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]). Fallen Kosten im Rahmen des Erstreitens eines Rechtsanspruchs auf einen Vermögensbestandteil (z.B. Erbschaftserwerb bzw. Durchsetzung eines Erbspruchs) an, das heisst geht es nicht um die blosser Sicherung und Rechtsdurchsetzung bei an sich klaren Verhältnissen, so kann nicht mehr ernsthaft von Vermögensverwaltungskosten gesprochen werden. Dann steht vielmehr der Rechtserwerb selbst im Vordergrund, so dass die betreffenden Kosten in steuerlicher Hinsicht als Anlagekosten zu charakterisieren sind (VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]). Im erwähnten Urteil führt das aargauische Verwaltungsgericht zudem Folgendes aus:

"Der Entscheid über die Abzugsfähigkeit von Prozesskosten als ausserordentliche Vermögensverwaltungskosten ist kein kategorischer, sondern ein gradueller. Er hängt von der Komplexität der sich stellenden Fragen und vom Umfang der Aufwendungen ab. Erreichen diese ein vergleichbares Ausmass wie die mit einem ordentlichen, der Erstreitung und Durchsetzung eines materiellen Anspruchs dienenden Zivilprozesses verbundenen Kosten, dann kann nicht mehr von Vermögensverwaltungskosten gesprochen werden. Weil in vielen Konstellationen der superprovisorische und provisorische Rechtsschutz im Hinblick auf die praktische Durchsetzung zivilrechtlicher Ansprüche eine eminente Rolle spielen, es sich bei den entsprechenden Verfahren trotz deren vorläufiger Natur um umfangreiche und aufwändige Verfahren handelt und deren Ergebnisse häufig weithin das spätere definitive zivilrechtliche Ergebnis vorzeichnen, können die Kosten im Zusammenhang mit solchen Verfahren, jedenfalls dann, wenn die entsprechenden Verfahren komplex und aufwändig sind, nicht als Vermögensverwaltungskosten qualifiziert werden.

Hier waren die sich in den beiden Prozessen vor Bezirksgericht X. stellenden rechtlichen und tatsächlichen Fragen in ihrer Gesamtheit betrachtet hochkomplex. Der Ausgang der Verfahren und damit der Bestand der jeweiligen Rechte waren derart unsicher, dass jedenfalls aus wirtschaftlicher Sicht – und darauf muss es ankommen – insoweit der Rechtserwerb im Vordergrund stand. Bei den im Zusammenhang mit den beiden Verfahren vor Bezirksgericht X. entstandenen Kosten handelt es sich daher nicht um blosser Sicherungs- oder Einforderungskosten, sondern vielmehr um Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Erbschaft. Sowohl die Anwalts- und die Gerichtskosten als auch die Kosten des Friedensrichteramts M. sind daher nicht als Vermögensverwaltungskosten abzugsfähig."

3.2.3.4.

Die Abzugsfähigkeit von Gerichtskosten als Aufwendungen für die Vermögensverwaltung hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob die steuerpflichtige Person im entsprechenden Gerichtsverfahren mit allen Rechtsbegehren durchzudringen vermag. Es wird indes vorausgesetzt, dass das entsprechende Verfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.1. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 2. Februar 2017 [2C_690/2016] E. 2.2. = StE 2017 B 25.6 Nr. 70 = StR 2017 S. 346).

3.2.3.5.

Für die Qualifikation von Gerichtskosten als Vermögensverwaltungskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 1 DBG bzw. § 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG ist zwar erforderlich, aber nicht ausreichend, dass diese Aufwendungen zur Bewahrung von Vermögenswerten getätigt werden. Wie sich aus Art. 25 DBG (§ 34 Abs. 1 StG) und der systematischen Stellung von Art. 32 Abs. 1 DBG (§ 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG) ergibt, statuiert letztere Bestimmung einen Abzug für "Aufwendungen" bzw. Gewinnungskosten. Dabei gilt grundsätzlich für alle Einkunftsarten ein einheitlicher Gewinnungskostenbegriff und ist nur von abziehbaren Gewinnungskosten auszugehen, wenn es sich um für die Einkommenserzielung notwendige Aufwendungen handelt bzw. ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt. Daraus ist abzuleiten, dass der in Art. 32 Abs. 1 DBG (§ 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG) statuierte Abzug von Kosten für die Vermögensverwaltung beim beweglichen Privatvermögen in Bezug auf Gerichtskosten nur greift, wenn das Vermögen, dessen Bewahrung mit dem Gerichtsverfahren angestrebt wird, in erster Linie – wenn auch allenfalls nur mittelbar – mit der Erzielung von steuerbaren Erträgen aus Privatvermögen in Zusammenhang steht (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.6.1. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8).

3.3.

Aus dem Periodizitätsprinzip folgt, dass Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie angefallen sind (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.5. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 14. Oktober [2C_1278/2012] E. 3.1. und E. 4.2. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 8. April 2011 [2C_240/2011] E. 2. = StR 66/2011, S. 679).

In Bezug auf den Abzug von Gewinnungskosten wird somit neben dem sachlichen auch ein zeitlicher Zusammenhang vorausgesetzt. Das Einkommen, mit welchem die Gewinnungskosten zusammenhängen, muss nicht nur an sich steuerbar sein, sondern grundsätzlich auch in derselben Periode, in welcher die Kosten anfallen (VGE vom 6. März 2009 [WBE.2008.118]).

3.4.

Daraus folgt, dass vorliegend die im Steuerjahr 2017 angefallenen Anwaltskosten (gemäss Vermerk auf der Kostenvorschussrechnung wurden diese am 29. Juli 2017 bezahlt) im Steuerjahr 2018 nicht als Vermögensverwaltungskosten bzw. Gewinnungskosten abgezogen werden können. Somit kann es offenbleiben, ob die geltend gemachten Anwaltskosten als Vermögensverwaltungskosten bzw. als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen wären.

Aus dem Umstand, dass die Rechtskraft des Urteils des Spezialverwaltungsgerichts erst im Jahre 2018 eintrat, vermögen die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Als Gewinnungskosten qualifizierte Anwaltskosten sind grundsätzlich auch dann (voll) abzugsfähig, wenn die Konsultation des Anwalts nur zu einem geringen Teil erfolgreich war (Urteil des Bundesgerichts vom 16. Dezember 2008 [2C_266/2008], E. 5.3). Die Höhe des Abzugs hängt also nicht vom Erfolg der anwaltlichen Bemühungen ab. Es spielt daher keine Rolle, ob die von den Steuerpflichtigen angestrebten Gerichtsverfahren im Ergebnis erfolglos waren oder nicht (vgl. SGE vom 23. Januar 2014 [3-RV.2013.166]).

Im Übrigen kann den Akten entnommen werden, dass im Zeitpunkt des Urteils vom 22. März 2018 die Steuerveranlagung 2017 noch nicht definitiv veranlagt war und es somit möglich gewesen wäre, die Anwaltskosten nachträglich für das Jahr 2017 geltend zu machen (siehe Brief der Rekurrenten vom 29. August 2019).

4.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als unbegründet. Er ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 620.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner