

3-RV.2021.159

P 201

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 16. September 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2013; Nachsteuern
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Abgabe der Steuererklärung 2015 erstatteten A._____ und B._____ am 22. April 2016 eine Selbstanzeige und meldeten bisher nicht deklariertes Vermögen samt Erträgen zur Nachbesteuerung an.

2.

Gestützt auf die Selbstanzeige von A._____ und B._____ setzte das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Verfügung vom 10. Mai 2019 die Nachsteuern der Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2013 auf CHF 233'392.55 (inklusive Verzugszinsen) fest. Dabei flossen folgende Faktoren in die Nachsteuerberechnung ein:

Nachsteuerperioden	2006	2007	2008	2009	2010
Korrigiertes steuerbares Einkommen	163'282	173'815	200'829	212'068	222'654
Korrigiertes steuerbares Vermögen	3'263'364	3'368'502	2'735'680	3'043'172	2'755'241
zum korrigierten Gesamtsatz	3'263'364	3'368'502	2'735'680	3'043'172	2'755'241

Nachsteuerperioden	2011	2012	2013
Korrigiertes steuerbares Einkommen	218'696	211'974	182'986
Korrigiertes steuerbares Vermögen	2'688'817	3'039'790	3'988'994
zum korrigierten Gesamtsatz	2'688'817	3'115'907	3'988'994

3.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 10. Mai 2019 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 28. Mai 2019 Einsprache erheben. Sie stellten sinngemäss folgende Anträge:

- die Nachsteuern und Verzugszinsen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2008 seien aufzuheben;
- die geschuldeten Nachsteuern und Verzugszinsen seien von den nachzubesteuernden Vermögen in Abzug zu bringen;
- die Verzugszinsen seien zu reduzieren bzw. lediglich bis zum Datum der Selbstanzeige zu berechnen;
- es seien sämtliche von den Pflichtigen geltend gemachten Vermögensverwaltungskosten als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen;
- es seien den Pflichtigen die für die Jahre 2006 bis 2014 bezahlten Verrechnungssteuern zurückzuerstatten."

4.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2019 bestätigte das KStA den Eingang der Einsprache und äusserte sich zu den Einwendungen von A._____ und B._____. A._____ und B._____ erhielten bis zum 31. Juli 2019 Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.

5.

Mit Eingabe vom 24. Juli 2019 nahmen A._____ und B._____ Stellung zur Einsprachebestätigung und reichten weitere Unterlagen ein.

6.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2020 reichten A._____ und B._____ beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), einen "Rekurs" ein, welcher mangels Zuständigkeit an das KStA zur Behandlung weitergeleitet wurde.

7.

Mit Einspracheentscheid vom 16. September 2021 hiess das KStA die Einsprache teilweise gut. A._____ und B._____ wurden verpflichtet, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2013 total CHF 217'913.35 an Nachsteuern und Verzugszinsen zu bezahlen.

8.

Den Einspracheentscheid vom 16. September 2021 (Zustellung am 17. September 2021) zogen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 1. Oktober 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, weiter. Sie stellten folgende Anträge:

"1. Verzugszinsen
(...)

Antrag

Der Verzugszins soll nur auf den ausstehenden Steuerbetrag minus den Betrag der für das entsprechende Jahr einkassierten Verrechnungssteuer und minus der Gutschrift für die nicht rückforderbare Europäische Quellensteuer berechnet werden.

(...)

2. Verzugszinsen für 3 Jahre Bearbeitungszeit

Antrag

Der Verzugszinssatz soll während den drei Jahren Bearbeitungszeit auf 2% reduziert werden.

(...)

3. Die Berechnung der Einkommenssteuer in der Nachsteuerverfügung berücksichtigt die einbehaltenen Verrechnungssteuer als Einkommen

Antrag

Die Erträge aus den Schweizer Wertschriften sind in der Berechnung für die Steuer in der Nachsteuerverfügung zu entfernen und nicht zu berücksichtigen, da auf die Dividenden die 35 % Verrechnungssteuer als Quellensteuer einkassiert worden sind.

Die Berechnung der Einkommenssteuer in der Nachsteuerverfügung soll nur auf dem effektiven und in der straflosen Selbstanzeige detailliert ausgewiesenen Nettoeinkommen der ausländischen Wertschriften (Euro und USD) berechnet werden.

Das Einkommen aus den Schweizer Wertschriften wurde ja jedes Jahr mit der 35 % Quellensteuer (d.h. Verrechnungssteuer) belastet.

Die einkassierte Verrechnungssteuer soll von der Steuerbehörde berücksichtigt und die Kalkulation der Nachsteuer für das Einkommen soll entsprechend korrigiert werden."

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

9.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses. Gleichzeitig wurde eine Überprüfung der Vermögensverwaltungskosten verlangt.

10.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet und neben den bisherigen Anträgen, neu den Antrag auf Rückerstattung der von ihnen seit 2019 zu viel bezahlten Steuern inklusive Zins zu 5 % gestellt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft Nachsteuern zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2006 bis 2013. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrenten verlangen erstmals mit Replik vom 24. Januar 2022 die Rückerstattung der seit 2019 zu viel bezahlten Steuern (direkte Bundessteuer, Kantons- und Gemeindesteuern) inklusive 5 % Zinsen. Das vorliegende Rekursverfahren hat lediglich die Nachsteuern der Jahre 2006 bis 2013 zum Gegenstand. Auf dieses Begehren ist daher nicht einzutreten.

3.

3.1.

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 207 Abs. 1 StG). Die 10-jährige Einleitungsverwirkungsfrist ist gewahrt, wenn vor ihrem Ablauf eine Einleitungshandlung vorgenommen wird. Die Einleitungshandlung kann in der Zustellung eines Eröffnungsschreibens an die steuerpflichtige Person, in einer Selbstanzeige oder in der Eröffnung einer Strafverfolgung wegen einer Steuerhinterziehung oder einem Steuervergehen liegen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 207 StG N 1).

Die Rekurrenten reichten die Steuererklärung 2015 mit Selbstanzeige am 27. April 2016 ein. Die 10-jährige Frist für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens war somit für die Jahre 2006 bis 2013 noch nicht verwirkt.

3.2.

Das Recht, eine Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§ 207 Abs. 2 StG). Die eingeleiteten Nachsteuerverfahren müssen 15 Jahre nach Ablauf der massgebenden Steuerperiode rechtskräftig abgeschlossen sein. Ein Nachsteuerverfahren gilt nur dann als rechtskräftig abgeschlossen, wenn der vollständige Ablauf der Rechtsmittelfrist einer eröffneten Nachsteuerverfügung (oder eines gerichtlichen Nachsteuerentscheids) innerhalb der Verwirkungsfrist eintreten kann; andernfalls ist zufolge Verwirkung auf eine Nachsteuererhebung der entsprechenden Steuerperiode zu verzichten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 207 StG N 3).

Ab dem Datum der Rechtskraft der Nachsteuerverfügung sind – rückwärts – 15 Jahre abzuziehen (Dezember 2023 abzüglich 15 Jahre = Dezember

2008). Da das Recht, eine Nachsteuer festzusetzen, 15 Jahre nach Ablauf der in Frage kommenden Steuerperiode absolut erlischt, umfasst die Nachbesteuerung noch die Steuerjahre ab 2008. Es wird festgestellt, dass die Nachsteuern für die Jahre 2006 und 2007 infolge Verjährung verwirkt sind. In der Folge wird somit nur noch die Nachbesteuerung der Jahre 2008 bis 2013 geprüft.

4.

4.1.

Das KStA führt in der Nachsteuerverfügung aus, aufgrund der Nichtdeklaration von Wertschriftenvermögen samt Erträgen in den Jahren 2006 bis 2013 seien die Steuerveranlagungen der Rekurrenten unvollständig ausgefallen und für den Fiskus Steuerausfälle eingetreten. Die der Besteuerung vorenthaltenen Vermögenswerte und Einkünfte seien ausschliesslich dem Rekurrenten zuzurechnen.

4.2.

Die Rekurrenten machen in ihrer Einsprache geltend, die Steueramnestie werde unter der Bedingung gewährt, dass der Steuerzahler die Nachsteuer für 10 Jahre bezahle. Eine Amnestie erlaube gesetzlich nicht, dass die Steuerbehörde dem Steuerzahler weitergehende Steuerbelastungen in Rechnung stelle. Tue sie dies, so missachte die Steuerbehörde das im Gesetz verankerte Gleichheitsgebot des Bürgers. Nun seien aber weder die Steuerschulden noch die aufgezinste Zinsforderungen vom steuerbaren Vermögen für die Berechnung der Vermögenssteuer abgezogen worden. Das Gesetz enthalte keine Angaben, dass auch Zinsen für die Zeit von der Selbstanzeige bis zur Zustellung der Nachsteuerverfügung am 10. Mai 2019 in Rechnung gestellt werden dürften. Dies sei zu korrigieren.

Die Vermögensverwaltungskosten seien zu einem wesentlichen Teil reduziert worden, obwohl für sämtliche Kosten Belege eingereicht worden seien. Das Einverlangen der detaillierten Zusammensetzung der Vermögensverwaltungskosten sei nicht nachvollziehbar. Es sei zudem aus dem Portefeuille sofort ersichtlich, dass keine Anlageberatung eingeschlossen gewesen sei, da das Portefeuille über all die Jahre passiv investiert gewesen sei. Die Schweizer Wertschriften seien über all die Jahre im Depot gewesen.

Die Verrechnungssteuer sei aus Fahrlässigkeit in den Jahren 2006 bis 2015 nicht gemeldet worden. Die Belege, für die von der Steuerbehörde kassierten Verrechnungssteuern in den Jahren 2006 bis 2015 seien alle nachträglich eingereicht worden. In den Jahren 2006 bis 2014 habe die ausgewiesene Verrechnungssteuer CHF 130'610.00 ausgemacht. Die in der Selbstanzeige genannten Erträge aus Wertschriften seien Brutto angegeben worden und würden die von der Steuerbehörde einkassierten Verrechnungssteuern beinhalten. Die Nachsteuerverfügung berechne die

Steuern auf den Bruttoerträgen (einschliesslich Verrechnungssteuer) und erwähne in keiner Zeile die Verrechnungssteuern. Es werde die Rückerstattung der Verrechnungssteuern für die Jahre 2006 bis 2014 im Betrag von CHF 130'610.00 erwartet.

Die Nachsteuerverfügung verletze das Gebot der Rechtsgleichheit, sowie den Schutz vor Willkür und die Wahrung von Treu und Glauben.

4.3.

Mit Einspracheentscheid wird festgehalten, gemäss kantonaler Praxis würden die in den einzelnen Jahren geschuldeten Nachsteuern jeweils bei der Berechnung des nachzubesteuernden Reinvermögens des nachfolgenden Stichtages berücksichtigt. Das Bundesgericht habe entschieden, dass es nicht willkürlich bzw. verfassungsrechtlich haltbar sei, wenn – so wie von den Aargauer Steuerbehörden praktiziert – die Verzugszinsen erst im Zeitpunkt der Eröffnung der Nachsteuerverfügung zum Abzug zugelassen würden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Februar 2019 [BGE 2C_435/2017]). Die Verzugszinsen seien somit im Rahmen des vorliegenden Nachsteuerverfahrens weder einkommens- noch vermögensseitig zu berücksichtigen. Ein entsprechender Steuerabzug könne von den Rekurrenten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2019 geltend gemacht werden.

Zum Antrag der Rekurrenten, die Verzugszinsen zu reduzieren bzw. lediglich bis zum Datum der Selbstanzeige zu berechnen, sei festzuhalten, dass gemäss § 206 Abs. 1 StG die nicht oder zu wenig veranlagten Steuern samt Zins als Nachsteuer einzufordern seien. Das Spezialverwaltungsgericht habe zur Frage der Reduktion der Verzugszinsen infolge übermässig langer Verfahrensdauer ausgeführt, dass es dazu keine Rechtsgrundlage gäbe.

Aus der von den Rekurrenten im Rahmen des Einspracheverfahrens beigebrachten Bescheinigung der Bank C._____ ergebe sich, dass der im erstinstanzlichen Verfahren gewährte Pauschalabzug für Vermögensverwaltungskosten in der Höhe von 3 ‰ des Wertschriftenvermögens zu tief ausgefallen sei. Im Rahmen des vorliegenden Einspracheverfahrens seien sämtliche in der vorerwähnten Bescheinigung aufgeführten Kosten, als Gewinnungskosten anerkannt und der entsprechende Steuerabzug korrigiert worden. Die Einsprache werde in diesem Punkt gutgeheissen.

Für die Beurteilung des Antrags auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Jahre 2006 bis 2014 sei die Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung des Kantonalen Steueramts zuständig. Auf diesen Punkt der Einsprache könne mangels Zuständigkeit nicht eingetreten werden. Die unterzeichnete Amtsstelle werde den entsprechenden Antrag jedoch nach Eintritt der Rechtskraft der Nachsteuerverfügung an die zuständige Fachstelle weiterleiten.

4.4.

Mit Rekurs machen die Rekurrenten erneut geltend, die Kapitalerträge würden zweimal besteuert: Einmal mit der Verrechnungssteuer (Quellensteuer auf Kapitalerträgen) und einmal mit der Nachsteuer, mit der sogar noch auf die Verrechnungssteuer Einkommenssteuern berechnet würden. Die Berechnung der Einkommenssteuer in der Nachsteuerverfügung solle nur auf dem effektiven und in der straflosen Selbstanzeige detailliert ausgewiesenen Nettoeinkommen der ausländischen Wertschriften vorgenommen werden. Das Einkommen aus den Schweizer Wertschriften sei jedes Jahr mit 35 % Quellensteuer belastet worden. Die Verrechnungssteuer müsse bei der Kalkulation der Nachsteuer berücksichtigt werden.

Die Nachsteuerverfügung enthalte auch Verzugszinsen auf dem Betrag, der von der Steuerbehörde jährlich erhobenen Verrechnungssteuer. Auf diesem Betrag könnten keine Verzugszinsen entstehen, da die Verrechnungssteuer auf dem Konto der Steuerbehörde als Eingang verbucht und nicht zurückerstattet worden sei. Die Einforderung der Verzugszinsen entspräche einer weiteren Bestrafung der Steuerpflichtigen. Der Verzugszinsatz sei während den drei Jahren Bearbeitungszeit auf 2 % zu reduzieren.

4.5.

In der Vernehmlassung führt das KStA ergänzend aus, im Nachsteuerverfahren würden nicht ordnungsgemäss versteuerte Wertschriftenerträge stets mit dem Bruttoertrag besteuert. Mangels Zuständigkeit des Fachbereichs Nachsteuern und Bussen könne auf den Antrag, die Verrechnungssteuer sei zurückzuerstatten bzw. anzurechnen, nicht eingetreten werden. Der Fachbereich Nachsteuern und Bussen beantrage daher, entweder auf den Antrag des Rekurrenten betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer (infolge fehlender Zuständigkeit) nicht einzutreten oder aber den entsprechenden Antrag vollumfänglich abzuweisen.

Dem Antrag auf Reduktion des Verzugszinses aufgrund übermässig langer Verfahrensdauer sei entgegenzuhalten, dass die Höhe der Verzugszinsen gesetzlich geregelt sei. Gemäss Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts sei eine Reduktion derselben wegen übermässig langer Verfahrensdauer nicht zulässig. Auch dieser Antrag des Rekurrenten sei somit vollumfänglich abzuweisen.

Weiter wurde darauf hingewiesen, dass der Fachbereich Nachsteuern und Bussen im Rahmen des vorliegenden Nachsteuerverfahrens Vermögensverwaltungskosten der Bank C._____ zum Abzug zugelassen habe, obwohl nicht rechtsgenügend nachgewiesen worden sei, dass diese tatsächlich als Gewinnungskosten im Sinne von § 39 Abs. 1 StG zu qualifizieren seien und obwohl der Steuerabzug deutlich höher ausgefallen sei, als der (bei fehlendem Nachweis des Gewinnungskostencharakters) praxisgemäss zu gewährende Pauschalabzug von 3 ‰ des verwalteten Wert-

schriftenvermögens. Es werde beantragt, die Höhe dieses Abzuges im Rahmen der Kognition des Spezialverwaltungsgerichts zu überprüfen und gegebenenfalls zu Ungunsten des Rekurrenten zu korrigieren.

4.6.

In der Replik führen die Rekurrenten aus, da die Nachsteuerberechnung auf den Bruttoerträgen erfolge, sei die Verrechnungssteuer anerkannt worden und müsse verrechnet oder zurückerstattet werden. Die Verrechnungssteuer bleibe im Verfahren der Rekurrenten arretiert. Dies sei die erste Strafe für die Rekurrenten. Die Nachsteuern würden mit Verzugszinsen in Rechnung gestellt. Aber auf den eingekassierten Verrechnungssteuern erfolge keine Zinsgutschrift. Dies sei die zweite Strafe für die Rekurrenten. Das Steueramt verrechne für die Bearbeitungszeit von drei Jahren 5 % Verzugszinsen pro Jahr. Dies sei die dritte Strafe für die Rekurrenten und verstosse möglicherweise gegen Art. 164 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Wenn die Verrechnungssteuer nicht mit der Nachsteuer verrechnet oder nicht zurückerstattet werde, ergäbe sich durch die Besteuerung der Bruttoerträge eine weitere Strafe, da die Berechnung der Einkommenssteuern auch auf der eingekassierten Quellensteuer und somit auf gar nicht erzieltm Einkommen erfolge. Dies sei die vierte Strafe für die Rekurrenten. Eine Gutschrift, für die nicht rückforderbare ausländische Steuer sei bisher nicht erfolgt. Dies sei die fünfte Strafe für die Rekurrenten.

Es sei zudem zu beurteilen, ob Art. 44 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) in diesem Verfahren anzuwenden sei. Gemäss Art. 44 VStG würden im Verfahren der Verrechnungssteuer keine Kosten berechnet.

5.

5.1.

Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 206 Abs. 1 StG). Für das Verfahren und den Vollzug gelten die Bestimmungen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens sinngemäss (§ 209 Satz 2 StG).

5.2.

Neu sind Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren beziehungsweise während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach Rechtskraft der Veranlagung beziehungsweise des Entscheids zum Vorschein gelangen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 206 StG N 19). Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt

der Veranlagung. Was damals nicht in den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist zwar auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können. Sie darf sich aber auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können keine überspannten Anforderungen gestellt werden (StE 2008 B 97.41 Nr. 22; BStPra 2008 S. 17; BStPra 2007 S. 590).

5.3.

Nach § 179 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt zunächst, dass Behörden und steuerpflichtige Person grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 182 Abs. 1 StG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (§ 180 Abs. 2 StG); dazu hat sie bestimmte Beilagen einzureichen und sie trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (Bundesgerichtsurteile vom 3. Februar 2016 [2C.230/2015] und vom 8. Juli 2014 [2C_1023/2013, 2C_1024/2013]).

5.4.

Die Veranlagungsbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörde darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist. Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer steuerpflichtiger Personen vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Die Steuerbehörde darf freilich auch nicht unbesehen in der Art auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden. Musste sich die Steuerbehörde bewusst sein, dass der Sachverhalt unvollständig oder unklar ist, so wird der adäquate Kausalzusammenhang zwischen mangelhafter Deklara-

tion und ungenügender oder unvollständiger Veranlagung unterbrochen (Bundesgerichtsurteile vom 26. März 2015 [2C_458/2014], vom 8. Juli 2014 [2C_1023/2013, 2C_1024/2013], vom 20. Juni 2008 [2C_104/2008] und vom 17. Juni 2004 [2A.286/2004] = ASA 75 S. 25). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht erforderlich (Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2003 [2A.182/2002] = ASA 73 S. 482).

6.

6.1.

Die Rekurrenten haben bisher nicht deklarierte Vermögenswerte selbst angezeigt. Es ist damit im Grundsatz unbestritten, dass die angezeigten Vermögenswerte und Erträge nachzubesteuern sind. Jedoch rügen die Rekurrenten verschiedene Aspekte der Berechnung.

6.2.

6.2.1.

Die Rekurrenten bemängeln, dass die Nachsteuerberechnung auf den Bruttoerträgen – also inklusive Verrechnungs- bzw. Quellensteuer – erfolge. Dies führe im Bereich der Quellensteuer dazu, dass die Berechnung der Einkommenssteuern auch auf der einkassierten Quellensteuer und somit auf gar nicht erzielttem Einkommen erfolge.

Bei der Beurteilung dieser Frage ist zwischen verrechnungs- und quellensteuerpflichtigen Vermögenserträgen zu unterscheiden.

6.2.2.

Vermögenserträge auf Kapitalanlagen (Bankkonti, Festgelder, Obligationen, Schuldbriefe, Obligationen mit Einmalverzinsung, derivative Finanzinstrumente oder Token usw.) und auf Beteiligungspapieren werden im Zeitpunkt der Fälligkeit als Einkommen besteuert, und zwar brutto, auch wenn sie verrechnungssteuerpflichtig sind, dem Gläubiger also nur der Nettoertrag nach Abzug der Verrechnungssteuer ausbezahlt wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 37). Die Berechnung der Nachsteuern durch das KStA erfolgte in Bezug auf die Verrechnungssteuern somit zu Recht auf dem Bruttovermögensertrag, also vor Abzug der Verrechnungssteuer.

6.2.3.

6.2.3.1.

Nebst den Vermögensverwaltungskosten werden in § 39 Abs. 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 1 DBG auch die weder rückforderbaren noch anrechenbaren, an der Quelle erhobenen ausländischen Kapitalertragssteuern explizit als abzugsfähige Gewinnungskosten erklärt. Die steuerrechtliche Entlastung findet dadurch statt, dass nicht die Bruttobetreffnisse der ausländischen Vermögenserträge, sondern die um die weder rückforderbaren noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern gekürzten Nettoerträge zu de-

klarieren sind. Nachdem § 39 Abs. 1 StG explizit auf die ausländischen Vermögenserträge Bezug nimmt, steht fest, dass die der schweizerischen Verrechnungssteuer unterliegenden Vermögenserträge stets mit dem Bruttobetrag einzusetzen sind. Nach dem klaren Wortlaut von § 39 Abs. 1 StG qualifizieren als Gewinnungskosten nur die ausländischen Quellensteuern, die weder rückforderbar noch anrechenbar sind. Die Abzugsfähigkeit gemäss § 39 Abs. 1 StG setzt in der Regel voraus, dass infolge eines fehlenden Doppelbesteuerungsabkommens (nachfolgend: DBA) keine Möglichkeit zur Rückforderung oder Anrechenbarkeit besteht, sei es aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 19 f. mit Hinweisen).

6.2.3.2.

Die Quellensteuern sind in der Regel dann als Gewinnungskosten (weder rückforderbar noch anrechenbar) zu qualifizieren, wenn die Schweiz kein DBA mit dem betreffenden Land abgeschlossen hat. Es ist somit zu prüfen, ob die vorliegenden Dividenden aus Ländern stammen, mit welchen die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat (Schweizer Wertschriften werden nicht erwähnt).

In Bezug auf die deutschen Wertschriften von D.____ (2008 bis 2013) und E.____ (2008 und 2009) besteht das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (0.672.913.62), in Kraft getreten am 29. Dezember 1972 (nachfolgend DBA D). Gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA D liegt der Quellensteuersatz (Sockelsteuersatz) bei 15 %.

Betreffend die niederländischen Wertschriften der F.____ (2008 bis 2013) ist das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (0.672.963.61), vom 12. November 1951 bzw. 9. November 2011 (nachfolgend DBA NL) zu berücksichtigen. Gemäss Art. 10 Abs. 2 DBA NL liegt auch hier der Quellensteuersatz bei 15 %.

Die Dividenden der österreichischen G.____ (2013) unterliegen dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (0.672.916.31), in Kraft getreten am 4. Dezember 1974 (nachfolgend DBA A). Gemäss Art. 10 Ziff. 2 DBA A beträgt der Sockelsteuersatz 15 %.

6.2.3.3.

Gestützt auf ein DBA können in der Schweiz ansässige natürliche und juristische Personen für die in einem Vertragsstaat erhobene begrenzte Steuer von aus diesem Vertragsstaat stammenden Erträgen innert drei Jahren (Art. 14 Abs. 2 der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 [PStAV]) nach Ablauf der Steuerperiode, in der sie fällig geworden sind, eine pauschale Steueranrechnung beantragen (Art. 2 Abs. 1 PStAV). Voraussetzung der Gewährung der eine aktuelle Doppelbesteuerung vermeidenden pauschalen Steueranrechnung in der Schweiz (als Ansässigkeitsstaat) ist in Übereinstimmung mit ihrer Zwecksetzung die effektive Versteuerung der ausländischen Erträge in der Schweiz. Werden die betreffenden Erträge nicht im Fälligkeitjahr, sondern in den folgenden drei Steuerperioden (nach-)deklariert, so kann vor Ablauf des dritten Jahres somit die pauschale Steueranrechnung noch beantragt werden (BGE 142 II 446, Erw. 2.3, mit Hinweisen).

Vorliegend wurden mit der Selbstanzeige im Jahr 2015 – hier interessierende – Vermögenserträge der Jahre 2008 bis 2013 nachdeklariert. Ausweislich der Akten haben die Rekurrenten keinen Antrag auf pauschale Steueranrechnung gestellt. Folglich kommt die Berücksichtigung der Quellensteuer im Rahmen der pauschalen Steueranrechnung nicht in Frage.

6.2.3.4.

Art. 2 Abs. 3 der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern vom 22. August 1967 (VStA) verweist auf die sogenannte Nettobesteuerung, wonach Steuern für die Einkommenssteuern von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden können. Art. 2 Abs. 3 VStA lautet: Wer die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht beantragt oder darauf gemäss den Artikeln 3–7 VStA keinen Anspruch hat, kann verlangen, dass bei der Veranlagung zu den schweizerischen Steuern vom Einkommen die im Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen erhobenen Steuern vom Bruttobetrag der Erträge abgezogen werden. Art. 32 Abs. 1 DBG und damit der im Wortlaut identische § 39 Abs. 1 StG sind im Lichte von Art. 2 Abs. 3 VStA so auszulegen, dass es im Ergebnis bei nicht rückforderbaren ausländischen Quellensteuern nicht auf den Grund für die fehlende Erstattungsmöglichkeit ankommen darf. Ausländische Quellensteuern, für welche kein Antrag auf Anrechnung in der Schweiz eingereicht wurde, müssen in der Schweiz aufgrund von Art. 3 Abs. 2 VStA i.V.m. den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen einkommensmindernd zum Abzug zugelassen werden. (vgl. Livio Bucher, Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung in der Schweiz am Beispiel der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern, Bern 2023, N 467 f. und N 452 mit Hinweisen auf die Lehrmeinungen; abweichend: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 19 f.).

6.2.3.5.

Im Bundesgerichtsentscheid vom 27. Juli 2016 geht es im Rahmen der pauschalen Steueranrechnung um die Frage, inwiefern der Anspruch auf pauschale Steueranrechnung durch den Umstand der Nachdeklaration verwirkt. Das Bundesgericht führt aus (BGE 142 II 446 vom 27. Juli 2016, Erw. 2.3 mit Hinweisen):

"Angesichts der unterschiedlichen Zwecksetzung kommt der Deklaration der Erträge jedoch nicht dieselbe Bedeutung zu wie im Verrechnungssteuerrecht: Während die pauschale Steueranrechnung die Behebung der doppelten Besteuerung gewisser Einkünfte beheben will, bezweckt die Verrechnungssteuer zumindest in Inlandverhältnissen vorab die Sicherung der Deklaration steuerbarer Einkünfte, weshalb sie in diesem Zusammenhang auch als 'Defraudantensteuer' bezeichnet wird. Voraussetzung der Gewährung der eine aktuelle Doppelbesteuerung vermeidenden pauschalen Steueranrechnung in der Schweiz (als Ansässigkeitsstaat) ist in Übereinstimmung mit ihrer Zwecksetzung denn auch nicht die Deklaration an sich, sondern die effektive Versteuerung der ausländischen Erträge in der Schweiz. "

Das Bundesgericht hält fest, "in Übereinstimmung mit Ziel und Zweck der pauschalen Steueranrechnung kennt das bundesrätliche Verordnungsrecht demzufolge nur eine Befristung des Antragsrechts auf drei Jahre, jedoch keine Verwirkungsfolge bei unterlassener Deklaration im ordentlichen Veranlagungsverfahren (BGE 142 II 446 vom 27. Juli 2016, Erw. 2.3). Eine analoge Anwendung dieser Rechtsprechung ist auf die vorliegende Frage im Bereich der Nettomethode angebracht, da diese dieselbe Zielsetzung – nämlich die Behebung der doppelten Besteuerung gewisser Einkünfte und nicht die Verhinderung der Steuerhinterziehung wie die Verrechnungssteuer (Defraudantensteuer) – hat. Folglich gelten die Quellensteuern als ebenfalls abzugsfähig, wenn sie im zeitlichen Rahmen einer straflosen Selbstdeklaration angefallen sind (Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 32 DBG N 13).

6.2.3.6.

Vorliegend stellt sich die Frage der Abzugsfähigkeit der Quellensteuern in den Jahren 2008 bis 2013. Diese fallen in den zeitlichen Rahmen der – vorliegend – straflosen Selbstdeklaration. Folglich sind die Quellensteuern als abzugsfähig zu qualifizieren. Gemäss der Nettomethode sind vom Einkommen somit die im Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Doppelbesteuerungsabkommen erhobenen Steuern vom Bruttobetrag der Erträge, konkret die erhobenen Quellensteuern in Abzug zu bringen.

Bei den Akten sind nur drei Einzelbelege (act. 66 bis 68), welche die konkret abgezogenen Steuern auf den Dividenden der D. _____ der Jahre 2011 bis 2013 belegen. Es sind dies die "Impost soportat al estranger" sowie die "Impost de solidaritat alemany". Die Kommission "Comissió pagament dividend" sowie die "X" (MWSt auf Bank- und Finanzdienstleistungen in Q. _____) sind nicht abziehbar. Weitere Quellensteuerabzüge wurden nicht

belegmässig nachgewiesen. Da die konkreten Beträge fehlen, kann vorliegend nur der Sockelsteuersatz berücksichtigt werden. Dies führt – basierend auf der Selbstanzeige sowie der unbestritten gebliebenen Korrekturen gemäss Kursliste in der Nachsteuerberechnung des KStA (vgl. Einspracheentscheid) – zu folgenden abzugsfähigen Quellensteuerbeträgen:

Steuerjahr	Wertschriftenertrag [CHF]	Quellensteuer [15 %, gerundet]
2008	49'897	7'485
2009	52'526	7'879
2010	57'068	8'560
2011	64'717	9'708
2012	66'821	10'023
2013	79'915	11'987

6.3.

6.3.1.

Des Weiteren stellen die Rekurrenten einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

6.3.2.

Nach Art. 35 Abs. 3 VStG bestimmen die Kantone in ihren Vollzugsvorschriften die Amtsstellen, denen die Rückerstattung der Verrechnungssteuer obliegt (Verrechnungssteuerämter). Der Kanton Aargau hat die zuständigen Amtsstellen in der Verordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 14. November 2001 (VV VStG) geregelt. Der Vollzug des VStG obliegt, soweit er dem Kanton übertragen ist, dem kantonalen Verrechnungssteueramt und den Gemeindesteuerämtern (§ 1 und § 2 Abs. 2 VV VStG). Das kantonale Verrechnungssteueramt leitet das Verfahren über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer (§ 2 Abs. 1 VV VStG). Das Gemeindesteueramt nimmt Rückerstattungsanträge entgegen und leitet sie an dem kantonalen Verrechnungssteueramt weiter (§ 3 VV VStG). Demgegenüber beurteilt die Steuerkommission der Einwohnergemeinde die Steuerpflicht und veranlagt die Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuern (§ 164 Abs. 1 StG). Zuständig für die erstinstanzliche Behandlung eines Rückerstattungsantrages ist das KStA, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung. Das Spezialverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Einspracheentscheide des KStA, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer (SGE vom 28. Mai 2020 [3-RV.2019.107], Erw. 6.1 und 6.3).

6.3.3.

Gemäss den Akten und aufgrund der Rechtsschriften liegt kein Einspracheentscheid des KStA, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewer-

tung, vor. Somit fehlt es an einem Anfechtungsobjekt, so dass auf den Rekurs, soweit die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragt wird, nicht eingetreten werden kann. Auf den sinngemässen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist nicht einzutreten.

6.3.4.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass entgegen der Auffassung der Rekurrenten aus dem Umstand, dass das KStA die Bruttoerträge der Nachsteuerberechnung zu Grunde gelegt hat, nicht darauf geschlossen werden kann, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei anerkannt worden. Eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird erst dann ausgelöst, wenn die Rückerstattung derselben rechtskräftig entschieden wurde. Daraus folgt, dass die (noch) nicht erfolgte Erstattung der Verrechnungssteuer nicht als Strafe für die Rekurrenten qualifiziert werden kann, sondern eine logische Folge des gesetzlich vorgesehenen Verfahrensablaufs ist. Zeitliche Verzögerungen haben in dieser Hinsicht ohnehin die Rekurrenten zu verantworten, da sie Vermögen und Vermögenserträge nicht ordentlich deklariert haben.

6.4.

6.4.1.

Die Rekurrenten beantragen, dass die Nachsteuern ohne Verzugszinsen festzusetzen seien. Zudem sei die übermässig lange Verfahrensdauer zu berücksichtigen. Die Zinshöhe von 5 % entspreche nicht den aktuellen Marktzinsen.

6.4.2.

Nachsteuern werden jeweils samt Verzugszinsen erhoben. Die Verzugszinsen werden in der Praxis des KStA bis zum Datum der Eröffnung der Nachsteuerverfügung erhoben. Eine Kürzung der Verzugszinsdauer infolge einer durch den Steuerpflichtigen nicht verschuldeten, übermässig langen Verfahrensdauer kommt nicht in Frage, da es dafür keine gesetzliche Grundlage gibt (SGE vom 18. April 2019, [3-BB.2018.17] Erw. 6.5 f.). Die verfügten Nachsteuern und Verzugszinsen sind bis zum Ende des übernächsten Monats nach Zustellung der Nachsteuerverfügung zu bezahlen. Andernfalls ist ohne Mahnung auf den geschuldeten Nachsteuern samt Zinsen ein Verzugszins geschuldet (§ 223 Abs. 2 StG i. V. m. § 223a Abs. 3 Satz 1 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 206 StG N 5).

6.4.3.

Gemäss § 224 Abs. 4 StG setzt der Regierungsrat den Verzugszins fest. Der Verzugszinssatz für die Jahre 2008 bis 2013 ist im Anhang zur Verordnung über Skonto, Vergütungs- und Verzugszinsen (Zinsverordnung, SAR 651.311) vom 22. November 2000 geregelt (Verzugszinssatz 2008 und 2009: 6 %; 2010: 5,5 %; 2011 bis 2013: 5 %).

6.4.4.

Aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung besteht kein Raum für eine Festsetzung der Nachsteuern ohne Verzugszinsen bzw. eine Abweichung vom in der Zinsverordnung festgelegten Zinssatz aufgrund der langen Verfahrensdauer. Der diesbezügliche Antrag der Rekurrenten ist abzuweisen.

6.5.

6.5.1.

Weiter ist zu prüfen, in welcher Höhe die geltend gemachten Vermögensverwaltungskosten abzugsfähig sind. Vom KStA sind Vermögensverwaltungskosten für die Jahre 2008 bis 2013 von insgesamt CHF 72'904.00 anerkannt worden (vgl. Einspracheentscheid).

6.5.2.

Beim beweglichen 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 notwendig sind. Es handelt sich dabei um Anlagekosten. Die gleichen Regelungen finden sich in Art. 32 Abs. 1 bzw. Art. 34 lit. d DBG.

6.6.

Zu den gemäss § 39 Abs. 1 StG abzugsfähigen Gewinnungskosten zählen sämtliche Aufwendungen der 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. 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. 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 (vgl. VGE vom 15. Dezember 2020 [WBE.2020.359]).

6.7.

Die Beweislast liegt, da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt, bei den steuerpflichtigen Personen (vgl. RGE vom 31. Mai 2006 [3-RV. 2005.50342]; StR 2019 S. 456). Bei der Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten geht es nicht

um die Frage, ob der geltend gemachte Aufwand belegt ist. Nicht belegte Kosten fallen zum vornherein ausser Betracht. Es geht vielmehr darum, den nachgewiesenen Aufwand aufzuteilen in Kosten für die Vermögensverwaltung im Sinne von § 39 Abs. 1 StG und Kosten für die Umschichtung und Neuanlage des Vermögens (vgl. SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.18], Erw. 5.3).

6.8.

Im vorliegenden Fall beziehen sich die geltend gemachten Vermögensverwaltungskosten auf ein Konto bei der Bank C._____ in Q._____ (Kontonummer aaa; ausserdem sind auch die Bankkonten bbb und ccc enthalten). Die Rekurrenten haben für die Steuerperioden 2008 bis 2013 eine Bestätigung ("Certifiant") vom 9. Juli 2019 vorgelegt. Diese weist zwischen dem 1. Januar 2006 und dem 31. Dezember 2014 erhobenen Gebühren von insgesamt EUR 80'704.06 aus. Die Gebühren werden unterteilt in:

- | | |
|---|--|
| - "frais de garde": | Werte, Effekten und Wertpapiere im Kontostand sicher verwahren |
| - "frais de gérance": | Kontoverwaltung und Aufbewahrung von Kontounterlagen |
| - "frais de gérance et garde courrier": | Versenden von Dokumenten, Drucken von Kontobewegungen |

Diese Unterteilung erlaubt es nicht, zu erkennen, ob damit nicht auch nicht abziehbare Aufwendungen für die Anlage- oder Finanzberatung abgegolten wurden. Von den Rekurrenten wäre insbesondere aufgrund des Auslandsbezuges der volle Beweis zu erbringen gewesen, dass sämtliche Kosten tatsächlich abzugsfähig sind. Sie wurden denn auch – erfolglos – aufgefordert, belegmässig die detaillierte Zusammensetzung der beantragten Vermögensverwaltungskosten vorzuweisen. Somit mangelt es – zumindest teilweise – am Nachweis für die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten. Der Anteil an Kosten für die nicht abziehbaren Vermögensanlagekosten wird auf 1/3 geschätzt. Es können dementsprechend ermessensweise 2/3 der Kosten als abziehbare Vermögensverwaltungskosten nach § 39 Abs. 1 StG berücksichtigt werden. Die übrigen Kosten sind nicht abzugsfähig. Dies ergibt pro Steuerjahr folgendes Bild:

Steuerjahr	Betrag total [CHF*]	abzugsfähiger Betrag [CHF]
2008	12'860	8'573
2009	10'108	6'739
2010	10'148	6'765
2011	11'793	7'862
2012	11'501	7'667
2013	16'494	10'996

*Umrechnung gemäss unbestrittenem Devisenkurs im Einspracheentscheid

Warum die Vorinstanz diese Abzüge zuerst anerkannt und dann wiederum nicht berücksichtigt bzw. offengelassen hat, ist (gerade im Lichte ihrer Untersuchungspflicht nach § 179 Abs. 1 StG) nicht nachvollziehbar, lagen ihr die entsprechenden Unterlagen doch vor.

6.9.

Die Rekurrenten beantragen den Abzug der Steuerschulden sowie der Verzugszinsen bei der Berechnung der Vermögenssteuer.

Es kann diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen im Einspracheentscheid verwiesen werden (vgl. Erw. 2 des Einspracheentscheides). Dementsprechend wurden zu Recht die Nachsteuern bei der Berechnung des nachzubesteuernden Reinvermögens berücksichtigt, wohingegen die Verzugszinsen zu Recht weder einkommens- noch vermögensseitig im Nachsteuerverfahren zum Abzug zugelassen wurden.

7.

7.1.

In Berücksichtigung der Vermögensverwaltungskosten sowie der abziehbaren ausländischen Quellensteuern sind die – gegenüber den Veranlagungen – steuerbaren Einkommen im Nachsteuerverfahren 2008 bis 2013 zu reduzieren. Aufgrund der damit einhergehenden Veränderung des Nettoeinkommens ist auch der Krankheitskostenselbstbehalt der Jahre 2011 bis 2013 anzupassen. Bei der Nachbesteuerung des Vermögens sind die veränderten Nachsteuerschulden zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Nachsteuerperioden	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Einkommen						
nicht deklarierte Wertschriftenerträge	49'897	50'849	57'068	64'717	66'324	70'999
+ Korrekturen gemäss Kursliste		1'677			497	8'916
/J. Vermögensverwaltungskosten	-8'573	-6'739	-6'765	-7'862	-7'667	-10'996
/J. Quellensteuer	-7'485	-7'879	-8'560	-9'708	-10'023	-11'987
+ Korrektur Krankheitskosten-selbstbehalt				2'481	254	2'222
+ veranlagtes Einkommen	155'661	164'685	170'260	155'646	150'311	107'883
steuerbares Einkommen	189'500	202'593	212'003	205'274	199'696	167'037
Vermögen						

nicht deklariertes Wertschriftenvermögen	1'576'302	1'714'259	1'557'858	1'606'572	1'803'995	2'344'617
./. Nachsteuerschulden Kanton und Bund (exkl. Verzugszins)	-17'000	-38'000	-60'000	-84'500	-110'000	-140'200
+ veranlagtes Vermögen	1'159'378	1'328'913	1'197'383	1'082'245	1'235'795	1'644'377
zum veranlagten Gesamtsatz von	1'159'378	1'328'913	1'197'383	1'082'245	1'311'912	1'644'377
steuerbares Vermögen	2'718'680	3'005'172	2'695'241	2'604'317	2'929'790	3'848'794
zum korrigierten Gesamtsatz	2'718'680	3'005'172	2'695'241	2'604'317	3'005'907	3'848'794

7.2.

Die Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2013 betragen neu ohne Verzugszinsen:

Nachsteuerperioden	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Steuerbetrag aufgrund korrigierter Faktoren	46'437.85	46'831.90	47'400.80	45'425.15	45'835.70	43'485.20
./. Steuerbetrag gemäss Steueranlagung	-29'481.25	-30'339.90	-30'874.00	-27'220.35	-26'900.10	-20'139.20
Nachsteuer exkl. Verzugszins	16'956.60	16'492.00	16'526.80	18'204.80	18'935.60	23'346.00

7.3.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden die Nachsteuern der Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2013 neu auf insgesamt CHF 110'461.80 zuzüglich CHF 32'399.40 Verzugszinsen (bis 10. Mai 2019; 2008: CHF 8'007.75; 2009: CHF 6'001.70; 2010: CHF 6'014.40; 2011: CHF 5'487.20; 2012: CHF 3'084.90; 2013: CHF 3'803.45) festgesetzt.

8.

8.1.

Gemessen an den gestellten Anträgen obsiegen die Rekurrenten zu rund 1/3. Sie haben daher 2/3 der Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Antrag der Rekurrenten auf Anwendung von Art. 44 VStG bei der Kostenauflegung kann im vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht stattgegeben werden. Massgebend ist die aargauische Gesetzgebung.

8.2.

Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Es wird festgestellt, dass die Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2006 und 2007 verjährt sind.

2.

Soweit auf den Rekurs einzutreten ist, werden die Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2013 auf CHF 110'461.80 zuzüglich CHF 32'399.40 Verzugszinsen festgesetzt.

3.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 7'000.00, der Kanzleigegebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 7'340.00, zu 2/3 mit CHF 4'893.30 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

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, 23. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard

Steuerjahr 2008	R. _____	01.01.2008-31.12.2008		
	satzbestimmend	steuerbar	Steuer	Tarif B
korrigiertes Einkommen	Fr. 189'500	Fr. 189'500	Fr. 14'755.00	7.786 %
veranlagtes Einkommen	Fr. 155'600	Fr. 155'600	Fr. 11'026.00	7.086 %
Teilsteuer Einkommen			Fr. 3'729.00	
korrigiertes Vermögen	Fr. 2'718'000	Fr. 2'718'000	Fr. 6'546.80	2.4086 ‰
veranlagtes Vermögen	Fr. 1'159'000	Fr. 1'159'000	Fr. 2'497.50	2.1548 ‰
Teilsteuer Vermögen			Fr. 4'049.30	
Nachsteuer (100 %) für 360 Tage			Fr. 7'778.30	
Kantonssteuer	109%		Fr. 8'478.30	
Gemeindesteuer	94 %		Fr. 7'311.60	
Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	15% (2/2)		Fr. 1'166.70	
Feuerwehrsteuer korrigiert	0 %	Fr. 0.00	Fr. 0.00	
Nachsteuer			Fr. 16'956.60	
Verzugszins 01.03.2010 bis 10.05.2019			Fr. 8'007.75	
Nachsteuer inkl. Verzugszins			Fr. 24'964.35	

Steuerjahr 2009	R. _____	01.01.2009-31.12.2009		
	satzbestimmend	steuerbar	Steuer	Tarif B
korrigiertes Einkommen	Fr. 202'500	Fr. 202'500	Fr. 15'091.00	7.452 %
veranlagtes Einkommen	Fr. 164'600	Fr. 164'600	Fr. 11'383.00	6.916 %
Teilsteuer Einkommen			Fr. 3'708.00	
korrigiertes Vermögen	Fr. 3'005'000	Fr. 3'005'000	Fr. 6'391.50	2.1269 ‰
veranlagtes Vermögen	Fr. 1'328'000	Fr. 1'328'000	Fr. 2'534.40	1.9084 ‰
Teilsteuer Vermögen			Fr. 3'857.10	
Nachsteuer (100 %) für 360 Tage			Fr. 7'565.10	
Kantonssteuer	109 %		Fr. 8'246.00	
Gemeindesteuer	94 %		Fr. 7'111.20	
Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	15% (2/2)		Fr. 1'134.80	
Feuerwehrsteuer korrigiert	0 %	Fr. 0.00	Fr. 0.00	
Nachsteuer			Fr. 16'492.00	
Verzugszins 01.04.2012 bis 10.05.2019			Fr. 6'001.70	
Nachsteuer inkl. Verzugszins			Fr. 22'493.70	

Steuerjahr 2010		R. _____		01.01.2010-31.12.2010	
	satzbestimmend		steuerbar	Steuer	Tarif B
korrigiertes Einkommen	Fr. 212'000	Fr.	212'000	Fr. 16'065.00	7.578 %
veranlagtes Einkommen	Fr. 170'200	Fr.	170'200	Fr. 11'929.00	7.009 %
Teilsteuer Einkommen				Fr. 4'136.00	
korrigiertes Vermögen	Fr. 2'695'000	Fr.	2'695'000	Fr. 5'678.50	2.107 ‰
veranlagtes Vermögen	Fr. 1'197'000	Fr.	1'197'000	Fr. 2'233.40	1.8658 ‰
Teilsteuer Vermögen				Fr. 3'445.10	
Nachsteuer (100 %) für 360 Tage				Fr. 7'581.10	
Kantonssteuer	109 %			Fr. 8'263.40	
Gemeindesteuer	94 %			Fr. 7'126.20	
Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	15% (2/2)			Fr. 1'137.20	
Feuerwehrsteuer korrigiert	0 %	Fr.	0.00	Fr. 0.00	
Nachsteuer				Fr. 16'526.80	
Verzugszins 01.04.2012 bis 10.05.2019				Fr. 6'014.40	
Nachsteuer inkl. Verzugszins				Fr. 22'541.20	

Steuerjahr 2011		R. _____		01.01.2011-31.12. 2011	
	satzbestimmend		steuerbar	Steuer	Tarif B
korrigiertes Einkommen	Fr. 205'200	Fr.	205'200	Fr. 15'368.00	7.489 %
veranlagtes Einkommen	Fr. 155'600	Fr.	155'600	Fr. 10'506.00	6.752 %
Teilsteuer Einkommen				Fr. 4'862.00	
korrigiertes Vermögen	Fr. 2'604'000	Fr.	2'604'000	Fr. 5'469.20	2.1003 ‰
veranlagtes Vermögen	Fr. 1'082'000	Fr.	1'082'000	Fr. 1'980.40	1.8303 ‰
Teilsteuer Vermögen				Fr. 3'488.80	
Nachsteuer (100 %) für 360 Tage				Fr. 8'350.80	
Kantonssteuer	109 %			Fr. 9'102.40	
Gemeindesteuer	94 %			Fr. 7'849.80	
Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	15% (2/2)			Fr. 1'252.60	
Feuerwehrsteuer korrigiert	0 %	Fr.	0.00	Fr. 0.00	
Nachsteuer				Fr. 18'204.80	
Verzugszins 01.07.2013 bis 10.05.2019				Fr. 5'487.20	
Nachsteuer inkl. Verzugszins				Fr. 23'692.00	

Steuerjahr 2012		R. _____		01.01.2012-31.12.2012	
	satzbestimmend		steuerbar	Steuer	Tarif B
korrigiertes Einkommen	Fr. 199'600	Fr.	199'600	Fr. 14'796.00	7.413 %
veranlagtes Einkommen	Fr. 150'300	Fr.	150'300	Fr. 9'989.00	6.646 %
Teilsteuer Einkommen				Fr. 4'807.00	
korrigiertes Vermögen	Fr. 3'005'000	Fr.	2'929'000	Fr. 6'229.70	2.1269 ‰
veranlagtes Vermögen	Fr. 1'311'000	Fr.	1'235'000	Fr. 2'350.60	1.9033 ‰
Teilsteuer Vermögen				Fr. 3'879.10	
Nachsteuer (100 %) für 360 Tage				Fr. 8'686.10	
Kantonssteuer	109 %			Fr. 9'467.80	
Gemeindesteuer	94 %			Fr. 8'164.90	
Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	15% (2/2)			Fr. 1'302.90	
Feuerwehrsteuer korrigiert	0 %	Fr.	0.00	Fr. 0.00	
Nachsteuer				Fr. 18'935.60	
Verzugszins 01.03.2016 bis 10.05.2019				Fr. 3'084.90	
Nachsteuer inkl. Verzugszins				Fr. 22'020.50	

Steuerjahr 2013		R. _____		01.01.2013 -31.12.2013	
	satzbestimmend		steuerbar	Steuer	Tarif B
korrigiertes Einkommen	Fr. 167'000	Fr.	167'000	Fr. 11'617.00	6.957 %
veranlagtes Einkommen	Fr. 107'800	Fr.	107'800	Fr. 5'977.00	5.545 %
Teilsteuer Einkommen				Fr. 5'640.00	
korrigiertes Vermögen	Fr. 3'848'000	Fr.	3'848'000	Fr. 8'330.40	2.1648 ‰
veranlagtes Vermögen	Fr. 1'644'000	Fr.	1'644'000	Fr. 3'261.20	1.9836 ‰
Teilsteuer Vermögen				Fr. 5'069.20	
Nachsteuer (100 %) für 360 Tage				Fr. 10'709.20	
Kantonssteuer	109 %			Fr. 11'673.00	
Gemeindesteuer	94 %			Fr. 10'066.60	
Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	15% (2/2)			Fr. 1'606.40	
Feuerwehrsteuer korrigiert	0 %	Fr.	0.00	Fr. 0.00	
Nachsteuer				Fr. 23'346.00	
Verzugszins 01.03.2016 bis 10.05.2019				Fr. 3'803.45	
Nachsteuer inkl. Verzugszins				Fr. 27'149.45	

Total Gemeinde R. _____		01.01.2008-31.12.2013
Nachsteuern und Verzugszinsen		Fr. 142'861.20
Anteile:		
- Kantonssteuer	Fr	71'430.65
- Gemeindesteuer	Fr.	61'600.70
- Kirchensteuer Evangelisch-Reformiert	Fr.	9'829.85
- Feuerwehrsteuer	Fr.	0.00
Nachsteuern inkl. Verzugszinsen		Fr. 142'861.20