

3-RV.2021.161
P 111

Urteil vom 20. Juli 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Senn
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent **A. _____**

 vertreten durch lic. iur. Stefan Kaufmann, Rechtsanwalt,
 Stadelhoferstrasse 33, Postfach 1005, 8024 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
 vom 1. September 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Ein von A. geltend gemachter Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 55'103.00 wurde dabei nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2021 erhob A. mit Schreiben vom 16. März 2021 Einsprache. Er beantragte, das steuerbare Einkommen sei unter Berücksichtigung des Verlustes von CHF 55'103.25 festzusetzen.

3.

Am 7. Juli 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 1. September 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 1. September 2021 (zugestellt am 10. September 2021) hat A. mit Rekurs vom 7. Oktober 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt folgende Anträge:

"1. Es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben;

2. Es sei der Einsprecher mit Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf Grundlage eines Verlusts aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Wertschriftenhandel) i.H.v. CHF 55'103.25 und ansonsten deklarationsgemäss zu veranlagen;

3. Eine allfällige Rekursantwort sei dem Rekurrenten zur Stellungnahme, jedenfalls aber zur Kenntnisnahme zuzuleiten;

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Einspracheentscheid wurde eingeschrieben versandt. Gemäss Sendungsverlauf zur Sendung Nr. aaa legte der Postbeamte dem Rekurrenten am 3. September 2021 eine Abholungseinladung in den Briefkasten. Der Rekurrent verlängerte die Aufbewahrungsfrist am 9. September 2021. Am 13. September 2021 holte er die Sendung bei der Poststelle ab.

2.2.

Wie der Vertreter des Rekurrenten zutreffend ausführt, greift für die Berechnung der Rechtsmittelfrist die Zustellfiktion: Da der Rekurrent in einem laufenden Verfahren mit der Zustellung der Sendung rechnen musste, gilt diese mit dem Ende der siebentägigen Abholfrist als zugestellt. Die sieben-tägige Frist beginnt nach dem Tag des erfolglosen Zustellversuchs (erst dann kann die Sendung erstmals auf der Post abgeholt werden). Vorliegend begann die siebentägige Frist am 4. September 2021 zu laufen und endete am 10. September 2021. Deshalb gilt der Einspracheentscheid als am 10. September 2021 zugestellt, auch wenn der Rekurrent die Sendung erst am 13. September 2021 abgeholt hat. Mit dem am 7. Oktober 2021 der Post übergebenen Rekurs ist die Rechtsmittelfrist ohne Weiteres eingehalten.

3.

3.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2012 unselbständig erwerbstätig. Bis Juni 2012 war er bei der C. AG, danach bei der D. AG angestellt. Beide Unternehmen sind in der Heizöl- und Treibstoffbranche tätig. Für die Vorperioden 2010 und 2011 hatte ein Nachsteuerverfahren ergeben, dass der Rekurrent mit dem Kauf- und Verkauf von Brenn- und Treibstoffen Gewinne von CHF 32'183.20 (2010) und CHF 27'815.60 (2011) erzielt hatte. Diese Gewinne hatte der Rekurrent in der Annahme, es handle sich dabei um steuerfreie Kapitalgewinne aus privater Vermögensverwaltung, nicht deklariert. Im Nachsteuerverfahren wurden die Gewinne mit Einspracheentscheiden je vom 6. Juli 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 sowie für die direkten Bundessteuern 2010 und 2011 (rechtskräftig) nachbesteuert.

3.2.

Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens liess der Rekurrent durch seine Vertreterin Verluste aus Wertschriftenhandel melden, die er in den Jahren 2012 bis 2017 erlitten habe (Schreiben vom 14. Januar 2019). Für 2012 betrug der Verlust CHF 52'092.85 bzw. CHF 55'103.00 (gemäss handschriftlicher, nicht visierter Korrektur).

3.3.

In der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wurden diese Verluste nicht zum Abzug zugelassen. Dagegen richtet sich der Rekurs.

3.4.

In der Folge ist deshalb – nach einer Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) – zu prüfen, ob die vom Rekurrenten in der Steuerperiode 2012 aus Wertschriftentransaktionen erlittenen Verluste von den Einkünften des Rekurrenten abziehbar sind oder nicht (Erw. 5.).

4.

4.1.

4.1.1.

In der Steuererklärung 2012 deklarierte der Rekurrent keine Verluste aus Wertschriftenhandel. Erst im Verlaufe des Nachsteuerverfahrens machte die Vertreterin des Rekurrenten – offenbar als Folgerung aus der Nachbesteuerung des Gewinns aus dem Rohstoffhandel der Vorperioden – die im Jahr 2012 beim Wertschriftenhandel eingetretenen Verluste geltend (vgl. Schreiben vom 14. Januar 2019 sowie oben Erw. 3.2.). Sie führte aus, die Kriterien für einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel seien teilweise erfüllt, weshalb die Verluste steuerlich abziehbar seien. Insbesondere sei die Haltedauer kurz gewesen, es habe ein hohes Transaktionsvolumen bestanden, die realisierten Gewinne seien nicht zur Deckung von Lebenshaltungskosten verwendet worden, die Anlagen seien durch ein Darlehen der Eltern teilweise fremdfinanziert gewesen und der Kauf und Verkauf von Derivaten sei nicht zu Absicherung von eigenen Wertschriftenpositionen getätigt worden.

4.1.2.

Nach rechtskräftigem Abschluss des Nachsteuerverfahrens wurde das Veranlagungsverfahren für die Steuerperiode 2012 ab September 2020 fortgeführt. Im Rahmen der Einforderung zusätzlicher Unterlagen machte der Rekurrent mit Schreiben vom 8. Dezember 2020 geltend, er sei im Jahr 2012 im Nebenerwerb als Wertschriftenhändler tätig gewesen. Darauf wiesen bereits die Anzahl der Transaktionen (46) und der damit generierte Umsatz von mehr als CHF 200'000.00 auf dem Wertschriftenkonto bei der E. hin. Da die in den Jahren 2010 und 2011 erzielten Gewinne gemäss

Nachsteuerverfügung steuerbar gewesen seien, müssten im Gegenzug die Verluste der nachfolgenden Steuerperiode 2012 abzugsfähig sein.

4.1.3.

In der Abweichungsbegründung zur Veranlagung hielt die Steuerkommission Q. fest, zur Qualifikation als selbständige Tätigkeit gehöre die Gewinnstrebigkeit. Bringe eine Tätigkeit auf Dauer nichts ein, so sei dies ein Indiz für mangelnde (subjektive oder objektive) Gewinnstrebigkeit. Zwar sei bei Börsentransaktionen die Gewinnerzielung subjektiv beabsichtigt. Jedoch könne aus objektiver Sicht ein Erwerbszweck nicht bejaht werden, habe der Rekurrent doch im Jahr 2012 einen Verlust von CHF 45'000.00 erlitten. Auch in den nachfolgenden Jahren seien Verluste ausgewiesen worden. Vor diesem Hintergrund sei kein nachhaltiges Erwerbseinkommen erzielbar gewesen. Deshalb sei der Verlust steuerlich nicht abziehbar.

4.2.

4.2.1.

In der Einsprache korrigierte der Rekurrent den von der Steuerkommission Q. in der Abweichungsbegründung auf CHF 45'000.00 bezifferten Verlust auf CHF 55'103.25.

Im Übrigen führte er aus, seine Geschäftstätigkeit habe alle Kriterien einer selbständigen Erwerbstätigkeit (eigenes Risiko, Einsatz von Kapital und Arbeit, Absicht der Gewinnerzielung, sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr) erfüllt. Er habe das Ziel gehabt, künftig nur noch dieser Erwerbstätigkeit nachzugehen und damit seinen Lebensunterhalt zu verdienen. Er habe häufige Transaktionen getätigt, die Wertschriften nur kurz gehalten und sichtbar und wesentlich am Wirtschaftsverkehr teilgenommen. Sein Vorgehen sei systematisch und planmässig gewesen. Zudem habe er Intensivkurse absolviert und sich täglich mit dem Finanzmarkt beschäftigt. Schliesslich habe er sogar Fremdmittel eingesetzt, was ein weiteres Indiz für eine unternehmerische Tätigkeit sei.

Zwar habe am Ende ein Verlust resultiert, aber die Gewinnstrebigkeit sei jederzeit gegeben gewesen. Im Jahr 2012 habe die Eurokrise begonnen und es hätten viele Wertschriftenhändler massive Verluste eingefahren.

Bei einer neuen Geschäftstätigkeit sei es häufig so, dass man nicht von Anfang an Gewinne erziele. Es bedürfe einer gewissen Zeit, bis man sich in einer Branche etabliert habe und es klappe nicht immer mit dem Turnaround. So sei das auch bei ihm gewesen, wie sich nach einigen Jahren gezeigt habe. Das habe er aber nicht von Anfang an wissen können, sonst hätte er gar nicht mit der Tätigkeit angefangen. Wäre die Steuerveranlagung 2012 zeitnah erfolgt, so hätte die Steuerbehörde aufgrund des damaligen Wissensstandes seine Geschäftstätigkeit als selbständige Erwerbstätigkeit akzeptiert.

Schliesslich sei widersprüchlich, dass die im Rohstoffhandel in den Steuerperioden 2010 und 2011 erzielten Gewinne nachbesteuert worden seien, wenn nun die Verluste aus dem Jahr 2012 nicht abgezogen werden könnten. Es könne nicht sein, dass man eine selbständige Erwerbstätigkeit in erfolgreichen Jahren bejahe, in verlustreichen Jahren jedoch verneine.

4.2.2.

An der Einspracheverhandlung führte der Rekurrent aus, er habe als kaufmännischer Angestellter gearbeitet und sein Interesse für die Börse und den Handel entdeckt. Deshalb habe er angefangen, mit (physischem) Öl zu handeln, was ihm sein damaliger Arbeitgeber ermöglicht habe (Einlage). Die dabei erzielten (und nachbesteuerten) Gewinne seien alleine durch den Preisanstieg an der Börse entstanden. Ab 2012 habe es dann einen Wechsel vom physischen Ölhandel an die Börse gegeben. Dabei sei immer noch Öl gehandelt worden, jedoch in Form von strukturierten Produkten. Später seien auch Edelmetalle dazugekommen. Seiner Meinung nach seien beide Tätigkeiten gleichermassen als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Die Kriterien des systematischen und planmässigen Vorgehens, des hohen Transaktionsvolumens, des engen Zusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit, des erheblichen Einsatzes fremder Mittel, der speziellen Fachkenntnisse und der Wiederanlage des erzielten Gewinnes seien erfüllt.

Er habe sehr viel Zeit investiert, sich in den Bereichen Wertschriften, Börse und Handel weiterzubilden, namentlich im Selbststudium. Sein Ziel sei gewesen, seine Selbständigkeit hauptberuflich auszuüben. Dazu habe er zwar keinen Businessplan, aber einen Grobplan zu Umsätzen, Transaktionen und Märkten angefertigt. Anhand dieses Plans hätten die Gewinne erhöht werden sollen.

Seine unselbständige Erwerbstätigkeit habe er nicht sofort aufgeben wollen. Er habe nicht alles auf eine Karte setzen wollen, zumal er angenommen habe, dass es auch Rückschläge geben könne.

Dass die Veranlagung für die Steuerperiode 2012 erst so spät erfolge, dürfe keinen Nachteil für ihn zur Folge haben. Das Wissen aus späteren Steuerperioden wäre nicht vorhanden gewesen, wenn die Veranlagung zeitnah erfolgt wäre. Deshalb dürfe dieses Wissen über die nachfolgenden Perioden nicht in die Entscheidungsfindung einfließen. Die Gewinnstrebigkeit sei 2012 gegeben gewesen.

Schlussendlich habe er in den Jahren 2018 und 2019 einen Schlussstrich ziehen wollen, weil die Geschäfte nicht gelaufen seien. Deshalb habe er die Tätigkeit aufgegeben. Seit er 2019 geheiratet habe, habe er nicht mehr gehandelt. Zudem habe er dafür auch keine Zeit mehr gehabt, da er eine Weiterbildung begonnen habe.

Zur Frage, wieso er die selbständige Tätigkeit nicht früher beendet habe, sagte der Rekurrent, dies sei im Nachhinein schwer nachvollziehbar. Es sei eine langwierige Geschichte, die ihn belaste.

4.2.3.

Im Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q. fest, die Tätigkeit des physischen Ölhandels und des Wertschriftenhandels seien separat zu beurteilen. Es handle sich um zwei verschiedene Tätigkeiten.

Beim Wertschriftenhandel spreche die sehr kurze Haltedauer (Tage oder Stunden) eher für einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel. Auch das Transaktionsvolumen, welches bei insgesamt CHF 533'000.00 gelegen habe, sei erheblich. Es habe mehr als das Fünffache des Wertschriften- und Guthabenbestandes zu Beginn der Steuerperiode betragen. Dies seien Indizien für einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel.

Jedoch seien im Jahr 2012 keine erheblichen Fremdmittel eingesetzt worden, um die Geschäfte zu tätigen. Zwar habe der Rekurrent gemäss eingereichter Aufstellung im Jahr 2009 ein Darlehen seiner Eltern in der Höhe von CHF 67'302.10 erhalten. Dieses Darlehen sei im Folgejahr 2010 sogar mit CHF 62'999.00 aufgestockt worden. Noch im gleichen Jahr (2010) habe der Rekurrent jedoch CHF 59'500.00 an seine Eltern zurückgezahlt, wodurch die Schuld per Ende 2010 noch CHF 70'802.00 betragen habe. In den Jahren 2011 und 2012 seien nur Darlehensrückzahlungen erfolgt. Deshalb seien im Jahr 2012 vorwiegend eigene Mittel eingesetzt worden. Dies spreche dafür, dass der Rekurrent nur sein eigenes Vermögen habe verwalten wollen.

Zudem bestehe kein enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Rekurrenten. Auch habe er keine speziellen Fachkenntnisse dafür eingesetzt. Bei der C. AG sei der Rekurrent bis Juni 2012 Ansprechpartner für Verkäufer gewesen und habe sich mit der Kalkulation der Verkaufspreise und dem Verkauf von Mineralöl beschäftigt. Seit Juli 2012 sei der Rekurrent bei der D. AG tätig, die mit Heizöl und Treibstoffen handle. Berufsbegleitend habe der Rekurrent ein Studium in Betriebsökonomie absolviert. Ein enger Zusammenhang zwischen dem Wertschriftenhandel und seinen beruflichen Tätigkeiten bzw. Kenntnissen sei nicht erkennbar.

Schliesslich sei die subjektive Gewinnstrebigkeit, mithin die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, beim Wertschriftenhandel sicherlich vorhanden gewesen. Jedoch verhalte es sich anders mit der objektiven Seite der Gewinnstrebigkeit, also der Eignung der Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung. Denn der Rekurrent habe in der Steuerperiode 2012 mit seinen Transaktionen einen erheblichen Verlust generiert. Auch in den folgenden Perioden habe kein Gewinn erzielt werden können. In allen Perioden, in denen

der Rekurrent die Tätigkeit ausgeführt habe, habe er deutliche Verluste erlitten. Daraus müsse geschlossen werden, dass die Art und Weise, wie der Rekurrent den Wertschriftenhandel betrieben habe, offensichtlich nicht geeignet war, ein nachhaltiges Erwerbseinkommen zu erzielen. Aus diesem Grunde handle es sich um keine selbständige Erwerbstätigkeit, weshalb der dabei erzielte Verlust (als Verlust aus privater Vermögensverwaltung) steuerlich nicht abziehbar sei.

4.3.

Im Rekurs bringt der Vertreter des Rekurrenten vor, jener empfinde es verständlicher Weise als stossend, dass er mit Bezug auf die gewinnbringende Ölhandelstätigkeit in den Jahren 2010 und 2011 im Nachsteuerverfahren als selbständig Erwerbender qualifiziert worden sei, während der verlustbringende Wertschriftenhandel der Folgeperiode als blosser Liebhaberei beurteilt worden sei.

Zwar würden sich die beiden Tätigkeiten insoweit unterscheiden, als der Rekurrent beim Ölhandel seine eigenen Fachkenntnisse und fast ausschliesslich Fremdkapital (Darlehen der Eltern) eingesetzt habe. Beim Wertschriftenhandel habe er stattdessen vor allem mit eigenem Vermögen gehandelt und über kein besonderes Fachwissen verfügt. Jedoch stelle sich die Frage, ob diese Unterschiede eine abweichende Gesamtbeurteilung rechtfertigten. Die in der Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege, müssten sachrichtig gewichtet werden. Dies sei vorliegend nicht geschehen.

Es komme in erster Linie auf das Transaktionsvolumen und die (kurzen) Haltedauern der gekauften Wertschriften sowie auf die Inanspruchnahme von Fremdmitteln an. Alle übrigen Kriterien (systematisches und planmässiges Vorgehen sowie Einsatz von Fachkenntnissen) träten daneben weit in den Hintergrund. Der Rekurrent habe mit seiner Tätigkeit die massgebenden Kriterien erfüllt, namentlich mit dem hohen Transaktionsvolumen, das die Steuerkommission Q. selbst als "äusserst erheblich" bezeichnet habe. Dennoch habe die Steuerkommission Q. die Tätigkeit des Rekurrenten als Liebhaberei qualifiziert, was zum anerkannten hohen Transaktionsvolumen in Widerspruch stehe. Keine ausschlaggebende Rolle spiele, dass der Fremdmiteinsatz, anders als beim Ölhandel, nicht erheblich gewesen sei. Entscheidend sei nur, dass der Rekurrent überhaupt Fremdmittel beansprucht habe. Im Übrigen sei die Höhe der Fremdmittel nicht im Vergleich zum Ölhandel, sondern nach dem Verhältnis zu den verfügbaren eigenen Mitteln des Steuerjahrs 2012 zu beurteilen. Vor diesem Hintergrund sei der Fremdmiteinsatz nicht unerheblich gewesen. Im Übrigen sei der Rekurrent unbestrittenermassen planmässig vorgegangen. Richtig sei hingegen, dass ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit fehle. Bei

richtiger Gewichtung der Beurteilungskriterien sei die Tätigkeit des Rekurrenten somit als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren.

Die Anerkennung als selbständige Tätigkeit werde von den Steuerbehörden nach gefestigter Praxis erst verweigert, wenn aufgrund einer Würdigung der Tätigkeit über mehrere Geschäftsjahre hinweg deutlich werde, dass eine Gewinnerzielung nicht realistisch sei. Der dafür massgebende Zeitraum lasse sich nicht generell festlegen. Jedoch lasse sich die Rechtsprechung der letzten Jahre dahingehend zusammenfassen, dass ein Zeitraum von bloss drei Jahren in der Regel zu kurz sei für eine abschliessende Beurteilung. Werde innerhalb von fünf oder zehn Jahren kein nennenswerter Gewinn erzielt, so stelle dies – jedoch nur im Sinne einer groben Faustregel – ein Indiz dafür dar, dass die fragliche Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren sei.

Zwar treffe zu, dass der Rekurrent in den nachfolgenden Steuerperioden 2013 bis 2017 keine Gewinne erzielt habe. Auch habe das Bundesgericht einen Beizug der Geschäftsergebnisse nachfolgender Steuerjahre bei der Prüfung der objektiven Gewinnstrebigkeit grundsätzlich als zulässig erachtet. Jedoch habe es dabei nicht Sachverhalte wie den vorliegenden im Blick gehabt, sondern den Normalfall, in welchem die Steuerbehörde nur die ihrer Prüfung unmittelbar vorangegangenen Jahre in eine rückblickende Beurteilung einbeziehe. Vorliegend habe die Steuerkommission Q. dem Rekurrenten die Schonfrist verwehrt, da sie ihm bereits im Jahre der Aufnahme seiner Handelstätigkeit mit Wertschriften eine selbständige Erwerbstätigkeit abgesprochen habe. Auf diese Schonfrist habe aber jede steuerpflichtige Person Anspruch, und zwar unabhängig vom Beurteilungszeitpunkt. Dass das Steuerjahr 2012 bis heute nicht rechtskräftig veranlagt sei, dürfe nicht dem Rekurrenten angelastet werden. Nur aus dieser späten Veranlagung resultiere aber, dass der Steuerbehörde die nachfolgenden Verluste der Jahre 2013 bis 2017 bereits bekannt gewesen seien. Unter regulären Umständen hätte man dem Rekurrenten auf Zusehen hin eine Verlängerung der Beobachtungsdauer gewährt. Darauf habe der Rekurrent bereits im Einspracheverfahren hingewiesen.

Selbst wenn man jedoch davon ausginge, dass der Beizug aller nachfolgenden Steuerperioden zulässig sei, erweise sich der Schluss auf einen sogenannten "Dauerverlustbetrieb" im vorliegenden Fall als verfrüht. Denn gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung reiche selbst eine mehrjährige Verlusterzielung für sich alleine noch nicht aus, um eine Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren. Schon gar nicht genüge die Verlusterzielung im ersten Geschäftsjahr für eine solche Schlussfolgerung, und zwar unabhängig von den Verlusten nachfolgender Steuerjahre. Auf die Dauer der verlustbringenden Tätigkeit sei die Steuerkommission Q. im Einsprache-

entscheid nicht eingegangen. Ebenso wenig habe sie eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse der Handelstätigkeit des Rekurrenten vorgenommen.

5.

5.1.

5.1.1.

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen sind der Einkommenssteuer nicht unterworfen (§ 33 Abs. 1 lit. i StG). Im Gegenzug sind die im Privatvermögen entstandenen Kapitalverluste steuerlich nicht abzugsfähig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 36 StG N 55). Demgegenüber sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen (§ 27 Abs. 2 StG). Von den steuerbaren Einkünften werden unter anderem die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen als geschäftsmässig begründete Kosten zum Abzug gebracht (§ 34 i.V.m. § 36 Abs. 1 und 2 lit. c StG). Die steuerliche Abzugsfähigkeit entstandener Verluste hängt somit davon ab, ob diese im Privatvermögen oder (im Rahmen eines gewerbsmässigen Wertschriftenhandels) im Geschäftsvermögen eingetreten sind. Damit stellt sich die Frage, ob der Wertschriftenhandel des Rekurrenten in der Steuerperiode 2012 als private Vermögensverwaltung oder als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist.

5.1.2.

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9 ff., mit Hinweisen). Die Absicht der Gewinnerzielung besteht aus dem ernsthaften Streben nach Erzielung eines Einkommens (subjektives Element der Gewinnstrebigkeit) und dem objektiven Umstand, dass dieses Streben wirtschaftlich Erfolg haben kann (objektives Element: objektive Eignung der Tätigkeit, Gewinne zu erzielen). Entscheidend sind die Eignung der eingesetzten Mittel zur nachhaltigen Gewinnerzielung und die tatsächliche Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2015 [2C_375/2015], Erw. 7.1., mit weiteren Hinweisen).

5.1.3.

Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 23. Oktober 2009 (2C_868/2008 = StR 2010 S. 205 = StE 2010 B 23.1 Nr. 68 = ZStP 2010 Nr. 1; vgl. zum Ganzen auch das Kreisschreiben Nr. 36 "Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. Juli 2012) festgehalten, dass die bei der Veräusserung von Vermögensgegenständen erzielten Gewinne als Erwerbseinkommen zu qualifizieren sind, wenn dabei eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Ob beim Handel mit Wertschriften von einfacher Vermögensverwaltung oder einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit auszugehen ist, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei kommen verschiedene Indizien in Betracht, die unterschiedlich zu gewichten sind. Hauptsächlich von Bedeutung sind

- die Höhe des Transaktionsvolumens (betragsmässige Summe aller Käufe und Verkäufe), die Häufigkeit der Geschäfte und die Länge der Besitzesdauer, sowie
- der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte.

Von untergeordneter Bedeutung sind dagegen die systematische oder planmässige Art des Vorgehens und der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit bzw. der Einsatz von Fachkenntnissen.

Mit Urteil vom 9. Mai 2019 (2C_389/2018, Erw. 2.2., mit Hinweisen) hat das Bundesgericht zur Gewichtung der Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit dem Wertschriftenhandel ausgeführt, dass jedes der Indizien zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch für sich alleine, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen kann. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist.

5.2.

5.2.1.

Was zunächst die Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit betrifft, so hat der Rekurrent die Wertschriften ohne Zweifel auf eigenes Risiko und unter Einsatz von Arbeit und Kapital gehandelt, selbst wenn der Arbeitseinsatz aufgrund der Vollzeit-Anstellung begrenzt war. Die frei gewählte Organisation war ebenso gegeben wie die nach aussen erkennbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr, auch wenn sich diese beim Wertschriftenhandel für eigene Zwecke – mangels Kunden oder Geschäftspartner – in der Regel auf eine Wahrnehmung durch das ausführende Finanzinstitut beschränkt.

5.2.2.

Bei der Absicht der Gewinnerzielung war – wie die Steuerkommission Q. zutreffend einräumt – das subjektive Element mit dem ernsthaften Streben nach Erzielung eines Einkommens vorhanden. Für die Tätigkeit des Wertschriftenhandels ist eine andere Motivation als die der Gewinnerzielung nur schwerlich vorstellbar; ohne die Absicht der Gewinnerzielung wäre die blossе Abwicklungshandlung bei einem Börsengeschäft jedes Sinnes entleert (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2015 [2C_375/2015], Erw. 7.4.2.).

5.2.3.

Mit Bezug auf die objektive Seite der Gewinnstrebigkeit ist der Wertschriftenhandel grundsätzlich zur Gewinnerzielung geeignet. Jedoch stellt sich die Frage, ob die Art, wie der Rekurrent den Wertschriftenhandel konkret betrieben hat, zur Gewinnerzielung geeignet war.

Hierzu ist festzuhalten, dass der Rekurrent im Rahmen des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens in regem Kontakt mit dem Gemeindesteueramt Q. stand und seine Argumentation mehrfach ausführlich vorgebracht hat. Obwohl er darauf hingewiesen hat, dass er sich autodidaktisch im Bereich Wertschriftenhandel weitergebildet hat, hat er an der Einspracheverhandlung eingeräumt, keinen Businessplan angefertigt zu haben. Zwar hat er auf einen Grobplan zu Umsätzen, Transaktionen und Märkten hingewiesen, diesen jedoch nicht weiter spezifiziert und auch keine Unterlagen dazu eingereicht. Er macht geltend, systematisch und planmässig vorgegangen zu sein und berufliche Fachkenntnisse eingesetzt zu haben, erklärt aber nicht konkret, wie seine Strategie ausgesehen hat, und legt dazu auch keine Unterlagen vor. Angesichts der Tatsache, dass er plante, den Wertschriftenhandel hauptberuflich auszuführen, wäre eine solche – nachvollziehbare – Strategie aber zweifellos erforderlich gewesen. Dass der Rekurrent damit tatsächlich systematisch und planmässig vorgegangen und den Wertschriftenhandel in einer Art betrieben hat, der zur nachhaltigen Gewinnerzielung geeignet war, ist nicht ersichtlich.

5.2.4.

Zudem spricht der zeitliche Ablauf der Ereignisse dafür, dass der Rekurrent (anfänglich) ebenfalls von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen ist: So hat er den Verlust aus der Handelstätigkeit mit der Steuererklärung 2012 nicht deklariert. Auch hat er zu seiner Tätigkeit keine Buchhaltung geführt, sondern die Verluste anhand von Aufzeichnungen der ausführenden Finanzinstitute zusammengetragen. Schliesslich ist das Darlehen der Eltern in der Steuererklärung 2012 nicht deklariert – weder als geschäftliche, noch als private Schuld. Auch sonst erscheint in der Steuererklärung kein Hinweis auf Geschäftsvermögen. Erst im Rahmen des Nachsteuerverfahrens, mit dem die Gewinne aus der (physischen) Ölhandelstätigkeit der Vorperioden 2010 und 2011 steuerlich erfasst wurden, hat der

Rekurrent den Verlust aus dem Wertschriftenhandel für die Steuerperiode 2012 nachgemeldet.

5.2.5.

Schliesslich hat der Rekurrent im Jahr 2012 mit dem Wertschriftenhandel einen erheblichen Verlust erzielt. Im Vergleich zum Anfang Jahr vorhandenen Kapital von CHF 209.00 (vgl. Veranlagungsdetails 2011, Position Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis) zuzüglich Fremdmittel von CHF 32'142.10 (vgl. nachfolgend Erw. 5.2.7.), war der vom Rekurrenten mit CHF 55'103.00 berechnete Verlust – auch im Verhältnis zum Umsatz – erheblich. Zwar ist richtig, dass ein Verlust im ersten (oder auch in späteren) Geschäftsjahr(en) die Gewinnstrebigkeit nicht ausschliesst. Wie der Rekurrent zutreffend ausführen lässt, besteht immer die Möglichkeit, dass eine Geschäftstätigkeit nicht von Anfang an erfolgreich ist.

So führte das Bundesgericht aus, dass der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, sich nicht generell festlegen lasse. Auch bei der im Steuerrecht mitunter herangezogenen 10-Jahres-Frist handle es sich nur um eine grobe Faustregel. Im Einzelfall seien die Art der Tätigkeit und die konkreten Verhältnisse entscheidend (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2020 [StE 10/2020 B.23.1 Nr. 90], Erw. 2.2.3., zitiert im Rekurs S. 6). Das Bundesgericht hielt im selben Urteil aber auch fest, dass eine selbständige Tätigkeit, die auf Dauer zu keinen Gewinnen führe (sogenannter "Dauerverlustbetrieb") durchaus auf fehlende Gewinnstrebigkeit hinweisen könne. Erforderlich sei eine vertiefte betriebswirtschaftliche Analyse im individuell-konkreten Fall. Zudem hatte das Bundesgericht in jenem Urteil die Gewinnstrebigkeit des Inhabers eines Gasthofs zu beurteilen, der über längere Jahre aus eigenen Mitteln in den Betrieb investiert, Personal eingestellt und eine nicht zu beanstandende kaufmännische Buchhaltung geführt hatte. Vor diesem Hintergrund und anhand dieser Zahlen führte das Bundesgericht die betriebswirtschaftliche Analyse durch und gelangte schliesslich zum Schluss, dass die Gewinnstrebigkeit trotz mehrerer aufeinander folgender Verlustperioden gegeben war (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Juni 2020 [StE 10/2020 B.23.1 Nr. 90], Erw. 2.3. und 2.4.). Diese Gegebenheiten mit der mehrjährigen Renovation eines Gasthofes und anschliessendem Aufbau der Geschäftstätigkeit lassen sich mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichen. Dies gilt umso mehr – insbesondere im Hinblick auf die betriebswirtschaftliche Analyse – als vorliegend eben keine aussagekräftigen Unterlagen zu einer allfälligen Geschäftstätigkeit vorliegen.

In einem weiteren (vom Vertreter des Rekurrenten zitierten) Urteil des Bundesgerichts vom 27. September 2019 (2C_534/2018, Erw. 2.2.) wird ausgeführt, dass selbst eine mehrjährige Verlusterzielung für sich alleine noch nicht ausreiche, um eine Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren. Auch

dieses Urteil ist für den vorliegenden Sachverhalt insofern nicht einschlägig, als die mit dieser Feststellung zusammenhängende Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben war, im Urteil des Bundesgerichts nicht beantwortet, sondern zur Klärung an die Vorinstanz zurückgewiesen wurde.

Hingegen hat das Bundesgericht mit Urteil vom 1. Dezember 2015 (2C_375/2015; ebenfalls zitiert im Rekurs, S. 7) einen Sachverhalt geprüft, bei dem ein im Hauptberuf unselbständig erwerbender Revisor während rund drei Jahren an der Börse mit derivativen Finanzinstrumenten gehandelt hatte. In jedem Jahr war ein Verlust entstanden. Streitbetroffen war die erste der drei Steuerperioden. Das Bundesgericht erwog, zwar spreche das Transaktionsvolumen, die Haltedauer sowie der Einsatz fremder Mittel sehr wohl für das Vorliegen von gewerbsmässigem Wertschriftenhandel. Jedoch sei der Umstand, dass eine Tätigkeit auf Dauer nichts einbringe, ein deutliches Indiz dafür, dass es an der subjektiven oder objektiven Gewinnstrebigkeit mangle. Zur Beurteilung der Gewinnstrebigkeit in einer Periode könnten die nachfolgenden Perioden beigezogen werden. Daraus, dass der Beschwerdeführer in sämtlichen Steuerperioden, in denen er mit Optionen handelte, einen deutlichen Verlust erlitten habe, müsse geschlossen werden, dass die Art und Weise, wie der Beschwerdeführer den Handel mit Derivaten betrieben habe, offensichtlich zur Erzielung eines nachhaltigen Erwerbseinkommens ungeeignet gewesen sei (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2015 [2C_375/2015]; Erw. 6.1. und 6.2. sowie 7.4.1. und 7.4.3.).

Auch im Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 2019 (2C_389/2018) stand die steuerliche Qualifikation von Wertschriftentransaktionen zur Beurteilung. Dabei hatten die Beschwerdeführer während vielen Jahren (das Urteil nennt den Zeitraum von mindestens 13 Jahren) mit Wertschriftenhandel ausnahmslos Verluste erwirtschaftet. Nach Einstellung der Handelstätigkeit 2012 hatten sie diese 2014 wiederaufgenommen und erneut einen Verlust erlitten. Diesen wollten sie steuerlich in Abzug bringen. Das Bundesgericht führte aus, es könne nach einer bestimmten Zeitspanne keine Gewinnstrebigkeit mehr angenommen werden, wenn der Wertschriftenhandel während langen Jahren nicht erlaube, auch nur ein einziges Mal den geringsten Gewinn zu erwirtschaften. Die Vorinstanz habe zulässigerweise erwogen, dass die Beschwerdeführer mit ihren Transaktionen nunmehr so lange ausschliesslich Verluste erwirtschaftet hätten, dass es bei ihnen an der objektiven Gewinnstrebigkeit fehle (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 2019 [2C_389/2018], Erw. 4.3. und 4.4.)

Vorliegend hat der Rekurrent nicht nur in der hier interessierenden Steuerperiode 2012 einen deutlichen Verlust erlitten. Auch in den nachfolgenden Steuerperioden 2013 bis 2017 musste der Rekurrent gemäss eigenen An-

gaben weitere Verluste hinnehmen, die sich auch mit dem aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielten Einkommen nicht mehr decken liessen. Im Schreiben vom 14. Januar 2019 bezifferte die Vertreterin des Rekurrenten die Verluste der Folgejahre auf CHF 42'034.23 (2013), CHF 29'801.22 (2014), CHF 45'607.01 (2015), CHF 143'031.90 (2016) und CHF 130'741.10 (2017). Somit hat die Börsentätigkeit des Rekurrenten in jedem Jahr ausnahmslos zu erheblichen Verlusten geführt. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann die daraus von der Vorinstanz gezogene Schlussfolgerung, es sei keine objektive Gewinnstrebigkeit vorhanden gewesen, nicht beanstandet werden. Die Art und Weise, wie der Rekurrent seine Geschäfte betrieb, war offensichtlich zur Erzielung eines nachhaltigen Erwerbseinkommens ungeeignet.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten spielt dabei keine Rolle, dass das Veranlagungsverfahren wegen des mangels Deklaration von Einkommen notwendigen Nachsteuerverfahrens aussergewöhnlich lange gedauert und nur dieser Umstand den Einbezug nachfolgender Steuerperioden in die Beurteilung ermöglicht hat. Der Einbezug mehrerer nachfolgender Steuerperioden führte gerade zu einer zuverlässigeren Einschätzung der objektiven Gewinnstrebigkeit, was dem Ziel einer korrekten, richtigen Veranlagung dient. Das Interesse an einer korrekten Veranlagung überwiegt die vom Rekurrenten angeführten Gründe an einer "falschen" Veranlagung zweifellos.

Zusammenfassend war die objektive Gewinnstrebigkeit beim Wertschriftenhandel des Rekurrenten in der Steuerperiode 2012 nicht gegeben. Bereits deshalb entfällt die Möglichkeit einer selbständigen Erwerbstätigkeit.

5.2.6.

Was im Übrigen die Indizien zur Unterscheidung zwischen einfacher Vermögensverwaltung und gewerbsmässigem Wertschriftenhandel betrifft, so hat die Steuerkommission Q. das Transaktionsvolumen (betragsmässige Summe aller Käufe und Verkäufe) gestützt auf die vom Rekurrenten eingereichten Unterlagen berechnet (Einspracheentscheid, S. 5). Dass sie dabei beim B. CHF Konto von einem Umsatz von CHF 9'000.00 (statt der in den Unterlagen enthaltenen CHF 9'363.02) ausgegangen ist und dass die Unterlagen des B. USD Kontos die jeweiligen Zahlen nur bis 30. Juni 2012 ausweisen, spielt bei einem berechneten Transaktionsvolumen von CHF 533'000.00 keine Rolle. Im Verhältnis zum Anlagebetrag Anfang Jahr 2012 von CHF 209.00 zuzüglich Fremdmittel von CHF 32'142.10 (vgl. oben Erw. 5.2.5.) war das Transaktionsvolumen auch ohne Berücksichtigung des zweiten Halbjahres des B. USD Kontos unzweifelhaft erheblich (vgl. auch das Kreisschreiben Nr. 36 "Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. Juli 2012, wonach von privater Vermögensverwaltung auszugehen ist, wenn [unter anderem] das Transaktionsvolumen pro Kalenderjahr gesamthaft nicht mehr als das

Fünffache des Wertschriften- und Guthabenbestands zu Beginn der Steuerperiode beträgt). Dieses sehr hohe Transaktionsvolumen spricht für das Vorliegen von gewerbsmässigem Wertschriftenhandel. Darin stimmen die Parteien überein.

Ebenso ergibt sich aus den eingereichten Unterlagen, dass der Wertschriftenhandel regelmässig und häufig durchgeführt wurde. Im E. Jahreskontoauszug sind insgesamt 46 Käufe und Verkäufe ausgewiesen, auf den B. Konten erfolgten rund 160 Belastungen oder Gutschriften, wobei aus den Kontoauszügen nicht ersichtlich ist, ob es sich dabei jedes Mal um den Verkauf oder Kauf von Wertschriften handelte (so liegen die Beträge von rund 80 Belastungen je unter CHF 20.00). Die gesamte Anzahl der Transaktionen im Jahr 2012 liegt so oder so immer noch bei rund 100. Diese Häufigkeit der Geschäfte deutet darauf hin, dass der Rekurrent keine zumindest mittelfristige Kapitalanlage angestrebt, sondern durch regelmässigen Handel einen rasch erzielten Kapitalgewinn beabsichtigt hat. Die gleiche Schlussfolgerung ergibt sich aus der relativ kurzen Haltedauer, die sich zuverlässig nur im Auszug des E. Kontos feststellen lässt. Danach lag die Haltedauer in 60 % der Fälle bei nicht mehr als fünf Tagen. Sowohl die Häufigkeit der Geschäfte als auch die kurze Haltedauer weisen auf gewerbsmässigen Wertschriftenhandel hin. Auch darüber besteht Einigkeit zwischen den Parteien.

5.2.7.

Ob der Rekurrent in der Steuerperiode 2012 erhebliche fremde Mittel zur Finanzierung der Geschäfte eingesetzt hat, lässt sich allein aufgrund der von ihm eingereichten Aufstellung "Darlehen Eltern" beurteilen. Danach hatte der Rekurrent im Jahr 2009 CHF 67'302.10 und im Jahr 2010 CHF 63'000.00 von seinen Eltern als Darlehen erhalten. Im Jahr 2010 erfolgte eine Rückzahlung an die Eltern von CHF 59'500.00 und im Jahr 2011 von CHF 38'660.00. Somit stand dem Rekurrenten Anfang Jahr 2012 ein Fremdkapital von CHF 32'142.10 zur Verfügung. Da im Laufe des Jahres 2012 eine weitere Rückzahlung an die Eltern von CHF 9'000.00 erfolgte, belief sich das Darlehen der Eltern Ende 2012 auf CHF 23'142.10. Anfang 2012 verfügte der Rekurrent über eigene Mittel von CHF 209.00. Vor diesem Hintergrund ist die Fremdfinanzierung mit CHF 32'142.10 bei einem Umsatz von über CHF 500'000.00 nicht erheblich. Aus der geringen Fremdkapitalunterlegung ergibt sich kein klares Indiz für oder gegen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel.

5.2.8.

Zur systematischen oder planmässigen Art des Vorgehens ist auf das oben Ausgeführte (Erw. 5.2.3.) zu verweisen, wonach der Rekurrent nicht aufzeigen konnte, dass ein solches zielgerichtetes Anlageverhalten stattgefunden hat. Auch ist nicht erkennbar, inwiefern der Rekurrent berufliche (oder sonstige) Fachkenntnisse für den Wertschriftenhandel eingesetzt hat

(vgl. Rekurs S. 4 und 5). Zwar hat er sein Interesse für den Handel mit Erdöl offenbar im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit entdeckt, bei der er sich unter anderem mit dem Verkauf von Mineralöl beschäftigt hat. Sein im Anschluss daran begonnener Börsenhandel hat jedoch keinen Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit (auch wenn an der Börse ebenfalls Rohstoffe gehandelt werden). Der Handel mit physischem Erdöl lässt sich mit dem Kauf und Verkauf von Derivaten nicht vergleichen: Im Börsenhandel werden ganz andere, finanzmarktspezifische Kenntnisse vorausgesetzt und die Risiken im Derivatgeschäft sind ungleich höher als beim Handel mit einem physischen Produkt. Dass der Rekurrent dafür aufgrund seiner Berufstätigkeit über besondere Fachkenntnisse verfügte, ist nicht ersichtlich.

Damit steht im Übrigen auch fest, dass sich die beiden Tätigkeiten grundlegend unterscheiden, weshalb eine unterschiedliche Qualifikation zulässig ist.

5.2.9.

Zusammenfassend weisen zwar das Transaktionsvolumen, die Häufigkeit der Geschäfte und die Haltedauer auf einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel hin. Das fehlende systematische Vorgehen sowie der fehlende Einsatz beruflicher Fachkenntnisse sprechen hingegen für eine private Vermögensverwaltung. Entscheidend ist jedoch, dass der Tätigkeit des Rekurrenten die objektive Gewinnstrebigkeit gefehlt hat. Ohne Gewinnstrebigkeit ist eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeschlossen. Damit wiegen die Indizien, die gegen einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel sprechen, schwerer als diejenigen, die auf gewerbsmässigen Wertschriftenhandel hindeuten. Vor diesem Hintergrund liegt kein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vor. Damit sind die vom Rekurrenten in der Steuerperiode 2012 erlittenen Verluste im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung entstanden. Diese privaten Kapitalverluste sind steuerlich nicht abziehbar.

6.

Der Rekurs ist demensprechend abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'100.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF1'440.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des 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, 20. Juli 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni