

3-RV.2022.12

P 75

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Wick
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrentin 1 **A.**_____

vertreten durch Tax Partner AG, Steuerberatung, Talstrasse 80,
8001 Zürich

Rekurrent 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 27. Oktober 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2020 wurden B. (und A.) von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF (...) (satzbestimmendes Einkommen CHF [...]) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF (...) (satzbestimmendes Vermögen CHF [...]) veranlagt. Der Veranlagung liegen diverse Abweichungen von der Selbstdекlaration zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Januar 2020 liess A. mit Schreiben vom 27. Februar 2020 Einsprache erheben und die folgenden Begehren stellen:

- "1. Die Kosten von Fr. (...) für Vermögensverwaltung seien als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen.

(...)

3.

Mit Entscheid vom 6. Mai 2020 trat die Steuerkommission Q. auf die Einsprache infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe nicht ein. Diesen Einspracheentscheid liess A. mit Rekurs vom 7. Mai 2020 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen.

4.

Mit Urteil vom 24. September 2020 hob das Spezialverwaltungsgericht in Gutheissung des Rekurses den Einspracheentscheid vom 6. Mai 2020 auf und wies die Angelegenheit an die Steuerkommission Q. zur materiellen Behandlung der Einsprache vom 27. Februar 2020 zurück.

5.

Am 15. September 2021 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

6.

Mit Entscheid vom 27. Oktober 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF (...) (satzbestimmendes Einkommen CHF [...]) und erhöhte das steuerbare Vermögen auf CHF (...) (satzbestimmendes Vermögen CHF [...]).

7.

Den Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2021 (Zustellung am 25. November 2021) hat A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien

rechtzeitigem Rekurs vom 10. Januar 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lässt die folgenden Begehren stellen:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 27. Oktober 2021 der Steuerkommission Q. sei aufzuheben.
2. Das steuerbare Einkommen sei unter Gewährung des Abzuges für Rechtskosten im Umfang von CHF (...) auf CHF (...) und das satzbestimmende Einkommen auf CHF (...) festzusetzen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

8.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

9.

Die Vertreterin von A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; SGE vom 27. Mai 2021 [3-RV.2020.141]).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der von der Vertreterin der Ehefrau verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Der Ehemann hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Die E. AG (nachfolgend: E.), eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Q., ist Eigentümerin der Liegenschaft C an der X-Strasse 22 in Q. und bezweckt hauptsächlich die Verwaltung des E.

3.2.

F. ist einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der E. Weitere Mitglieder des Verwaltungsrats sind die Rekurrentin sowie deren Geschwister G. und H.

3.3.

3.3.1.

Das voll liberierte Aktienkapital der E. von CHF 500'000.00 ist aufgeteilt in 380 Namenaktien zu CHF 1'000.00 (Stammaktien) und 1'200 Namenaktien zu CHF 100.00 (Stimmrechtsaktien).

3.3.2.

G. und H. halten je 600 Stimmrechtsaktien und 65 Stammaktien. Sie verfügen somit über eine Kapitalbeteiligung von je 25 % und eine Stimmkraft von je 42.1 % (je 665 von 1580 Stimmen).

3.3.3.

Die Rekurrentin hält 250 Stammaktien. Sie verfügt so über eine Kapitalbeteiligung von 50 % und eine Stimmkraft von 15.8 % (250 von 1'580 Stimmen).

3.4.

Im C befinden sich Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten sowie ein Hotel (inkl. D). Die E. führt den Hotel- und Gastronomiebetrieb nicht selber, sondern vermietet die dafür vorgesehenen Räumlichkeiten (ca. 60 % der Fläche des C) an die Kollektivgesellschaft I. (nachfolgend: I.), deren Gesellschafter im vorliegend massgeblichen Zeitraum G. und H. waren.

3.5.

Der ursprüngliche Mietvertrag zwischen der E. und der I. datiert vom 8. Dezember 1992 und lief per 31. Dezember 2013 aus. F. nahm als Verwaltungsratspräsident der E. die Neuausschreibung des Mietverhältnisses vor. Innert der angesetzten Frist reichten die I., die Rekurrentin und J. je eine Bewerbung ein. Am 24. Juni 2013 erteilte F. den Zuschlag der bisherigen Mieterin und schloss am 24. Dezember 2013 namens der E. mit der I. den neuen Mietvertrag mit Mietbeginn 1. Januar 2014 und einer fixen Mietdauer bis 31. Dezember 2020, mit zweimaliger Option der Mieterin zur Verlängerung des Vertrags um je weitere zehn Jahre, ab. Dieser Vertrag sieht einen umsatzabhängigen Mietzins sowie einen Minimalmietzins von CHF 230'000.00 pro Jahr vor (Rekursbeilage 13).

3.6.

Die Rekurrentin auf der einen und ihre Geschwister G. und H. auf der anderen Seite sind seit Jahren zerstritten. Im Mittelpunkt der Streitigkeiten steht der von der I. zu entrichtende Mietzins. Die Rekurrentin beanstandet seit Jahren, dass dieser weit unter marktüblichen Konditionen liege. In diesem Zusammenhang ergriff die Rekurrentin die folgenden, hauptsächlich rechtlichen Schritte.

3.7.

3.7.1.

Am 15. September 2014 liess die Rekurrentin durch Rechtsanwalt Dr. K., L., Strafanzeige gegen F. wegen ungetreuer Geschäftsbesorgung einreichen (Rekursbeilage 7).

3.7.2.

Auf Gesuch der Rekurrentin setzte das Handelsgericht des Kantons Aargau mit Entscheid vom 21. November 2014 Rechtsanwalt Dr. M. bis zum rechtskräftigen Abschluss des Strafverfahrens gegen F. wegen ungetreuer Geschäftsbesorgung als Sachwalter der E. ein. Eine gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde der E. wies das Bundesgericht mit Urteil vom 29. Juni 2015 (4A_717/2014) ab, soweit es auf diese eintrat.

3.7.3.

Die N., eine öffentlich-rechtliche Genossenschaft, erstellte am 26. November 2015 im Auftrag der Rekurrentin eine "Unabhängige Beurteilung, ob der von der I. (Mieterin) bezahlte Mietzins im konkreten Fall einem marktüblichen Mietzins entspricht" (Rekursbeilage 15). Dieses Privatgutachten führt aus, dass bei den prozentualen Mietzinsanteilen im Beherbergungsbereich (wie im Mietvertrag mit der I. vorgesehen) zur Branchenusan und dem Geschäftsmodell eines Hotels an dieser Lage in Q. grosse Unterschiede bestünden. Die Branchenusan liege generell (gesamtschweizerisch) zwischen 20-27 % des Logementumsatzes, an sehr zentralen Lagen könne dieser auch bei bis zu 33 % liegen. Ansätze im Beherbergungsbereich von 13-18 % (regulär) bzw. 10 % (wie im Mietvertrag mit der I. vereinbart) würden ausserhalb der marktüblichen Bandbreite liegen. Die Einschränkung bezüglich baulicher Massnahmen auf nur 10 % sei schwer nachvollziehbar, da es sich um einen prozentualen Ansatz handle und die Bauemissionen primär tagsüber zu spüren seien. Die Rekurrentin liess dieses Privatgutachten im Strafverfahren gegen F. wegen ungetreuer Geschäftsbesorgung einreichen (Rekursbeilage 16).

3.7.4.

Mit Urteil des O. vom 10. Dezember 2019 wurde F. im Strafverfahren betreffend ungetreue Geschäftsbesorgung erstinstanzlich freigesprochen. F. habe mit der Vermietung (Zuschlag am 24. Juni 2013 und Abschluss des Mietvertrags am 24. Dezember 2013) der Hotel- und Restaurationsflächen des C an die I. anstelle an die Rekurrentin die ihm aufgrund von Art. 717 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Obligationenrecht, OR) obliegende Sorgfalts- und Treuepflicht nicht verletzt. F. habe sich als Verwaltungsrat in einer Lage befunden, in welcher er (zufolge der mit den Statuten begründbaren Einschränkung des Bewerberkreises) zwischen zwei wenig attraktiven Angeboten habe entscheiden müssen: (...). Somit liege kein pflichtwidriges Verhalten im Sinne von Art. 158 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB) vor, mithin sei keine tatbestandsmässige Handlung gegeben (Rekursbeilage 8).

3.8.

3.8.1.

Der Verwaltungsrat der E. beschloss am 12. August 2015 gegen die Stimme der Rekurrentin, eine ausserordentliche Generalversammlung einzuberufen, um die Statuten zu ändern und der Generalversammlung die Wiederwahl der bisherigen Revisionsstelle zu beantragen. Der bisherige Art. 12 Abs. 1 der Statuten der E. ("Bei Wahlen und Beschlüssen entscheidet, soweit nicht die Statuten oder das Gesetz etwas anderes bestimmen, das absolute Mehr der vertretenen Aktienstimmen. Bei Stimmengleichheit entscheidet bei Wahlen das Los, bei Sachfragen der Stichentscheid des Präsidenten.") sollte wie folgt abgeändert werden:

"Bei Wahlen und Beschlüssen entscheidet, soweit nicht die Statuten oder das Gesetz etwas anderes bestimmen, das absolute Mehr der vertretenen Aktienstimmen. Bei Stimmengleichheit entscheidet der Präsident mit Stichentscheid."

An der ausserordentlichen Generalversammlung vom 9. September 2015 stimmten G. und H. der Änderung von Art. 12 Abs. 1 der Statuten (Traktandum 2) zu; die Rekurrentin stimmte dagegen. Unter Traktandum 3 stimmten anschliessend G. und H. für die Wiederwahl der bisherigen Revisionsstelle, die Rekurrentin stimmte dagegen; die bisherige Revisionsstelle wurde mit Stichentscheid des Verwaltungsratspräsidenten (F.) wiedergewählt.

3.8.2.

Die Rekurrentin liess mit Klage vom 3. November 2015 beim Handelsgericht des Kantons Aargau die Aufhebung der beiden an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 9. September 2015 gefassten Beschlüsse beantragen. Das Handelsgericht hiess die Klage mit Urteil vom 8. September 2016 gut und hob die beiden angefochtenen Beschlüsse auf. Eine gegen dieses Urteil gerichtete Beschwerde der E. wies das Bundesgericht mit Urteil vom 28. Februar 2017 (4A_579/2016) ab.

4.

4.1.

Die Rekurrentin lässt beantragen, dass ihre im Zusammenhang mit den unter E. 3.6. ff. erwähnten Verfahren entstandenen Rechtskosten von CHF (...) als Vermögensverwaltungskosten zum Abzug zuzulassen seien.

4.2.

Der Betrag von CHF (...) ergibt sich aus folgenden, der Rekurrentin im Jahr 2015 gestellten Rechnungen:

a) Rechnung vom 22. Juni 2015 von P. (Rechtsanwalt Prof. Dr. AA.):

Betrag: CHF (...)

Leistungen: 4. September 2014 bis 15. Juni 2015

Kontext: Verfahren betreffend Einsetzung eines Sachwalters; Koordination mit Strafrechtsanwalt (L.)

b) Rechnung vom 12. Oktober 2015 von P. (Rechtsanwalt Prof. Dr. AA.):

Betrag: CHF (...)

Leistungen: 22. Juni 2015 bis 30. September 2015

Kontext: Verfahren betreffend Einsetzung eines Sachwalters; Koordination mit Strafrechtsanwalt (L.); Vorbereitung der Anfechtung der Beschlüsse der Generalversammlung vom 9. September 2015

c) Rechnung vom 26. Oktober 2015 von L. (Rechtsanwalt Dr. K.):

Betrag: CHF (...)

Leistungen: 18. November 2013 bis 26. Oktober 2015

Kontext: Strafverfahren gegen F. betreffend ungetreue Geschäftsbesorgung

d) Rechnung vom 1. Dezember 2015 der N.:

Betrag: CHF (...)

Leistungen: 29. Oktober 2015 bis 30. November 2015

Kontext: Bericht betreffend Beurteilung der Marktüblichkeit des von der I. an die E. zu zahlenden Mietzinses

5.

5.1.

Bei beweglichem Privatvermögen können die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG). Bei Liegenschaften des Privatvermögens können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG).

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

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

5.2.

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

5.3.

5.3.1.

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

5.3.2.

Nicht als Vermögensverwaltungskosten gelten Kosten, die dazu dienen, Vermögenswerte überhaupt erst zu erlangen. Hierbei handelt es sich um nicht abziehbare Kosten für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen gemäss Art. 34 lit. d DBG bzw. § 41 Abs. 1 lit. d StG (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.2. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] E. 2.3.2.; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]).

5.3.3.

Es gibt kein vollumfänglich trennscharfes Kriterium für die Abgrenzung zwischen Sicherungs- und Einforderungskosten betreffend schon bestehende Vermögenswerte und nicht abzugsfähigen Vermögenserlangungs- und Rechtsdurchsetzungskosten (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] E. 3.3. = StE 2020 B 24.7 Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] E. 3.3.; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]). Fallen Kosten im Rahmen des Erstreitens eines

Rechtsanspruchs auf einen Vermögensbestandteil (z.B. Erbschaftserwerb bzw. Durchsetzung eines Erbspruchs) an, das heisst geht es nicht um die blossе Sicherung und Rechtsdurchsetzung bei an sich klaren Verhältnissen, so kann nicht mehr ernsthaft von Vermögensverwaltungskosten gesprochen werden. Dann steht vielmehr der Rechtserwerb selbst im Vordergrund, so dass die betreffenden Kosten in steuerlicher Hinsicht als Anlagekosten zu charakterisieren sind (VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]). Im erwähnten Urteil führt das aargauische Verwaltungsgericht zudem Folgendes aus:

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

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

5.3.4.

Die Kosten, die dem Werterhalt eines Grundstücks dienen, sind abzugsfähig. So können praxisgemäss Anwalts- und Gerichtskosten in Abzug gebracht werden, sofern die Streitigkeit bzw. das Prozessthema die Nutzung oder die Erhaltung des Nutzwerts einer Liegenschaft zum Gegenstand hat. Abzugsfähig sind z.B. Rechtskosten für die Abwendung übermässiger Immissionen, zur Abwehr einer wertbeeinträchtigenden Umzonung ("Abzonung") oder für die Durchsetzung einer vertraglich vereinbarten Rückübertragung der Ausnützungsziffer (Bundesgerichtsurteil vom 13. Oktober 2020 [2C_456/2020] E. 4. und 5. = StE 2021 B 25.6 Nr. 79 = ASA 89 S. 726;

Bundesgerichtsurteil vom 2. Februar 2017 [2C_690/2016] E. 2.2. = StE 2017 B 25.6 Nr. 70 = StR 2017 S. 346; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]).

5.3.5.

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

5.3.6.

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

6.

6.1.

Die Vertreterin der Rekurrentin (nachfolgend: Vertreterin) führt aus, dass die E. mit der I. am 24. Dezember 2013 einen Mietvertrag zu nicht marktkonformen Konditionen abgeschlossen habe. Aus gewinnsteuerlicher Sicht liege damit eine geldwerte Leistung vor, welcher der E. zum steuerbaren Gewinn aufgerechnet werden müsste. Die vorliegend zu beurteilenden Rechtskosten würden sich um Verfahren zur Durchsetzung eines marktkonformen Mietzinses zwischen der E. und der I. oder einem allfälligen Dritten drehen. Mithin versuche die Rekurrentin in diesen Verfah-

ren durchzusetzen, was aus steuerlicher Sicht (im Prinzip) eine Selbstverständlichkeit sei: Drittvergleichskonforme Konditionen. Die Bestrebung solcher Konditionen diene aus Sicht der Rekurrentin der Sicherung ihres Vermögens in Form der 50-prozentigen Kapitalbeteiligung an der E. Durch die unterpreisliche Vermietung an die I. sei die Rekurrentin in ihrer Vermögenslage geschädigt bzw. beeinträchtigt. Wie im Bericht der N. festgehalten, erreiche der von der I. entrichtete Mietzins die wirtschaftlich notwendige Höhe von CHF 480'000.00 nicht, womit mittel- bis langfristig ein Investitionsstau resultiere und der Verlust der Markt- und Wettbewerbsfähigkeit zu einer Verminderung des Nutzwerts an der Liegenschaft führen könne. Bei den Bemühungen zur Durchsetzung eines marktkonformen Mietzinses gehe es letztlich darum, die seit Jahren bestehende kontinuierliche Schädigung der E. zu beenden. Es gehe mithin nicht darum, wie dies die Vorinstanz darstelle, eine Ertragssteigerung zu erzielen, um damit höhere Dividenden auszahlen zu können. Die vorliegende Ausgangslage könne mithin nicht mit einer Situation gleichgestellt werden, in welcher der Aktionär versuche, den Ertrag seiner Beteiligung zu optimieren. Vielmehr gehe es um die mittel- und langfristige Sicherung der Beteiligung und damit mittelbar auch um die Sicherung bzw. die Erhaltung des Nutzwerts an der Liegenschaft C selbst.

Mit dem Strafverfahren sei es nicht alleine darum gegangen, eine Verurteilung von F. zu erreichen. Vielmehr sollte damit vor allem nachgewiesen werden, dass der Abschluss des neuen Mietvertrags auf einer strafbaren Handlung basiere, womit der Bestand dieses Vertrags angefochten werden könnte. Im Ergebnis sei mit dem Strafverfahren und den diesbezüglichen Anwaltskosten der Rekurrentin – wenn auch nur mittelbar – die Sicherung eines Vermögenswerts in Form der Beteiligung an der E. und damit auch an der von dieser gehaltenen Liegenschaft im Vordergrund gestanden. Dies gelte für sämtliche Rechtskosten, die im Zusammenhang mit diesem Verfahren entstanden seien, namentlich für die Kosten von Rechtsanwalt Dr. K., die Kosten der N. sowie die Kosten von Rechtsanwalt Prof. Dr. AA. für dessen Bemühungen im Verfahren zur Einsetzung des Sachwalters.

6.2.

Für die E. handelt es sich beim Mietzins aus der Vermietung der Flächen des C für den Hotel- und Gastronomiebetrieb um einen Ertrag aus unbeweglichem Vermögen im Sinne von § 30 Abs. 1 lit. a StG. Für die Rekurrentin stellen ihre Aktien an der E. hingen bewegliches Vermögen und diesbezüglich erhaltene Dividenden Erträge aus beweglichem Vermögen gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG dar. Als relevante Gesetzesbestimmung zur allfälligen Abzugsfähigkeit von Anwaltskosten der Rekurrentin zwecks Durchsetzung eines ihrer Ansicht nach marktkonformen Mietzinses erweist sich daher § 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG.

6.3.

F. hat für die E. als deren einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident am 24. Dezember 2013 einen Mietvertrag mit der I. abgeschlossen. Der Rekurrentin ging es mit den erhobenen Rechtsverfahren nicht darum, Vermögenswerte zu bewahren bzw. den Mietzins aus diesem Vertrag einzufordern (z.B. mit einem Zahlungsbefehl oder sonstigen Betreibungsmassnahmen) oder zu sichern (z.B. mit einem Verfahren, in dem ein Arrest gelegt wird). Vielmehr erachtet die Rekurrentin den vertraglich vereinbarten und bis mindestens am 31. Dezember 2020 geltenden Mietzins als nicht marktkonform und versucht auf dem Rechtsweg einen höheren Mietzins zu erstreiten. Dies will sie erreichen mit einer strafrechtlichen Verurteilung von F. wegen ungetreuer Geschäftsbesorgung sowie einer anschliessenden zivilrechtlichen Anfechtung des Mietvertrags vom 24. Dezember 2013, Letzteres wohl gestützt auf dessen Nichtigkeit wegen widerrechtlichen Inhalts zufolge strafbarer Handlung von F. (vgl. Art. 20 Abs. 1 OR). Für die Rekurrentin war das Strafverfahren daher ein notwendiger Schritt zur Erstreitung und Durchsetzung zivilrechtlicher Ansprüche, das heisst von höheren als den vertraglich abgemachten Mietzinsen. Damit strebte die Rekurrentin für die E. einen Rechtserwerb bzw. die Erlangung von Vermögenswerten (höhere Mietzinsen) an, weshalb die Anwaltskosten für das Strafverfahren sowie die mit diesem in Zusammenhang stehenden Kosten (Anwaltskosten für das Verfahren zur Einsetzung des Sachwalters sowie die Rechnung der N.) nicht als Vermögensverwaltungskosten abzugsfähig sind.

6.4.

6.4.1.

Als geschädigte Person gilt die Person, die durch die Straftat in ihren Rechten unmittelbar verletzt worden ist (Art. 115 Abs. 1 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO]). Als Privatklägerschaft gilt die geschädigte Person, die ausdrücklich erklärt, sich am Strafverfahren als Straf- oder Zivilklägerin oder -kläger zu beteiligen (Art. 118 Abs. 1 StPO).

6.4.2.

In seinen Rechten unmittelbar verletzt ist, wer Träger des durch die verletzte Strafnorm geschützten oder zumindest mitgeschützten Rechtsguts ist (BGE 140 IV 155 E. 3.2). Das durch Art. 158 StGB (ungetreue Geschäftsbesorgung) geschützte Rechtsgut ist das Vermögen (BGE 140 IV 155 E. 3.3.1.; Bundesgerichtsurteil vom 7. April 2022 [6B_562/2021] E. 3.3.1.). Die Aktiengesellschaft ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Es ist daher zwischen dem Vermögen der Aktiengesellschaft und demjenigen des Aktionärs zu unterscheiden, dessen wirtschaftliche und rechtliche Interessen von denjenigen der Gesellschaft abweichen können. Der Aktionär ist zwar Eigentümer der von ihm gehaltenen Aktien, nicht jedoch des Gesellschaftsvermögens. Bei einer ungetreuen

Geschäftsbesorgung zum Nachteil des Gesellschaftsvermögens ist die Aktiengesellschaft unmittelbar verletzt, während der Aktionär nur mittelbar betroffen ist und nicht als Geschädigter nach Art. 115 Abs. 1 StPO gilt (BGE 141 IV 380 E. 2.3.3; BGE 140 IV 155 E. 3.3.1; Bundesgerichtsurteil vom 7. April 2022 [6B_562/2021] E. 3.3.1.).

6.4.3.

Der Rekurrentin als Aktionärin der E. kam somit im Strafverfahren gegen F. betreffend ungetreue Geschäftsbesorgung zum Nachteil der E. mangels Geschädigteneigenschaft nicht die Stellung als Privatklägerin zu. Konnte die Rekurrentin an diesem Verfahren nicht als Partei teilnehmen (vgl. Art. 104 StPO), erscheint auch die Berücksichtigung ihrer diesbezüglichen Anwaltskosten als Vermögensverwaltungskosten – in Übereinstimmung mit den sinngemässen Ausführungen der Vorinstanz im Einspracheentscheid – unabhängig davon, ob es sich dabei um Sicherungs- und Einforderungskosten schon bestehender Vermögenswerte oder um Vermögenserlangungs- und Rechtsdurchsetzungskosten handelt, generell ausgeschlossen.

6.5.

Die E. machte im Strafverfahren gegen F. adhäsionsweise Zivilansprüche geltend. Sie beantragte erstinstanzlich, dass F. zu verurteilen sei, der E. Schadenersatz im Betrag von CHF (...) zuzüglich Verzugszins von 5 % seit dem 24. Dezember 2013 zu bezahlen. Dabei ging es der E. darum, Vermögenswerte (Schadenersatz in Form von entgangenem Gewinn) überhaupt erst zu erlangen. Diesbezügliche Anwaltskosten der Rekurrentin als indirekt Betroffene sind daher aus einem weiteren Grund nicht als Vermögensverwaltungskosten abzugsfähig.

6.6.

Die Vertreterin macht geltend, dass es der Rekurrentin mit der Durchsetzung eines marktkonformen Mietzinses um die mittel- und langfristige Sicherung ihrer Beteiligung an der E. bzw. um die Erhaltung des Nutzwerts an der Liegenschaft C gehe. Der Vertreterin ist insofern zuzustimmen, als dass marktkonforme Mietzinsen auch dazu dienen, eine Liegenschaft mittel- und langfristig in ihrem Nutzwert erhalten zu können. Letzteres steht vorliegend allerdings nicht im Vordergrund, strebt die Rekurrentin in erster Linie doch einen Rechtserwerb an bzw. will höhere als die vertraglich vereinbarten Mietzinsen erstreiten (E. 6.3.). Anders als in den Beispielen gemäss Rechtsprechung (E. 5.3.4.) war die Erhaltung des Nutzwerts des C nicht Prozessthema des gegen F. geführten Strafverfahrens und wäre es auch im anschliessenden Zivilverfahren wegen Anfechtung des Mietvertrags zwischen der E. und der I. nicht gewesen.

6.7.

Die Anwaltskosten der Rekurrentin im Zusammenhang mit dem Strafverfahren gegen F. betreffend ungetreue Geschäftsbesorgung und dem Verfahren betreffend Einsetzung eines Sachwalters sowie die Rechnung der N. vom 1. Dezember 2015 stellen somit keine abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten gemäss § 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG dar.

6.8.

Selbst wenn diese Kosten – entgegen den gemachten Ausführungen (E. 6.3.) – als Sicherungs- und Einforderungskosten betreffend schon bestehende Vermögenswerte zu qualifizieren wären, ist fraglich, ob die Rekurrentin diese als Vermögensverwaltungskosten abziehen könnte, denn bei der E. handelt es sich um eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Mieterträge der E. sowie deren Vermögen gehören daher rechtlich nicht der Rekurrentin. Angesichts dessen ist zweifelhaft, ob Aufwendungen der Rekurrentin, welche der Sicherung oder Einforderung von Erträgen bei der E. bzw. der Sicherung von Vermögen bei der E. dienen, in einem direkten ursächlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkommen bei der Rekurrentin stehen (vgl. E. 5.2. und 5.3.1.).

7.

7.1.

Die Vertreterin führt aus, mit den Beschlüssen an der Generalversammlung der E. vom 9. September 2015 (E. 3.8.1.) seien offenkundig die Aktien der Rekurrentin entwertet worden, sowohl in Bezug auf den Aktienwert ab dem Tag der Generalversammlung als auch hinsichtlich der Möglichkeiten, bei künftigen Dividendenbeschlüssen einen gewissen Einfluss zu haben. Die Rekurrentin sei bereits Eigentümerin des Vermögenswerts gewesen und habe sich mit dem Verfahren gegen eine rechtliche und wirtschaftliche Verschlechterung der Aktien bzw. Entwertung und das drohende "Aushungern" durch unrechtmässige Verweigerung von Dividendenausschüttungen gewehrt. Mithin seien die Kosten im Zusammenhang mit der Anfechtung der Einführung des Stichentscheids Kosten zur Bewahrung von Vermögenswerten und in Bezug auf die Sicherung eines minimalen Einflusses auf den Beschluss von Dividendenausschüttungen als Kosten zur Ertragseinforderung zu betrachten.

7.2.

Der Generalversammlung der Aktionäre steht die unübertragbare Befugnis zu, über die Festsetzung der Dividende zu befinden (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR). Gemäss Art. 693 Abs. 1 OR können die Statuten das Stimmrecht unabhängig vom Nennwert nach der Zahl der jedem Aktionär gehörenden Aktien festsetzen, so dass auf jede Aktie eine Stimme entfällt. Für gewisse Entscheide ist die Bemessung des Stimmrechts nach Zahl der Aktien nicht anwendbar, insbesondere für die Wahl der Revisionsstelle (Art. 693 Abs. 3 Ziff. 1 OR).

7.3.

Für die Festsetzung der Dividende ist in Art. 693 Abs. 3 OR keine Ausnahme von der Regel gemäss Art. 693 Abs. 1 OR vorgesehen. Dementsprechend können G. und H. mit einer Stimmkraft von zusammen 84.2 % (E. 3.3.2.) die Rekurrentin bei der Beschlussfassung über die Dividende überstimmen. Die am 9. September 2015 beschlossene Statutenänderung (Stichentscheid des Präsidenten bei Stimmengleichheit) sowie die Wahl der Revisionsstelle haben daher keinen Einfluss auf künftige Dividendenausschüttungen an die Rekurrentin. Deren Anwaltskosten im Zusammenhang mit der Anfechtung der Generalversammlungsbeschlüsse stehen somit nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Bewahrung von Vermögenserträgen. Im Weiteren ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die beschlossene Statutenänderung und die Wahl der Revisionsstelle auf den Wert der Aktien der Rekurrentin auswirken könnte. Selbst wenn der Aktienwert dadurch gemindert wäre, fehlt es an einem Zusammenhang zwischen der Bewahrung des Vermögens (Aktienwerts) und der Erzielung von steuerbaren Erträgen aus Privatvermögen (vgl. E. 5.3.6.), denn die Ausschüttung von Dividenden bzw. deren Höhe ist nicht vom Aktienwert abhängig. Kommt hinzu, dass Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Aktien steuerfrei sind (§ 33 Abs. 1 lit. i StG). Aufwendungen zur Erhaltung des Aktienwerts bzw. zur Erzielung von steuerfreien Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen sind nicht abzugsfähig, da es am Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften fehlt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 39 StG N 13).

7.4.

Die Anwaltskosten der Rekurrentin im Zusammenhang mit der Anfechtung der Generalversammlungsbeschlüsse der E. vom 9. September 2015 sind demnach keine abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten im Sinne von § 39 Abs. 1 Teilsatz 1 StG.

8.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'800.00, der Kanzleigebühr von CHF 245.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'145.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
die Q., Abteilung Steuern

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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs