

3-RV.2023.25

P 79

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Ha
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 7. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Juni 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 179'300.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 321'000.00 veranlagt. Dabei wurden CHF 12'385.00 für "übrige Abzüge RA Kosten Strafsteuerverfahren" nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2021 erhoben A._____ und B._____ mit Eingabe vom 26. Juli 2021 (von B._____ unterzeichnete E-Mail vom 26. Juli 2021; Eingangsstempel 27. Juli 2021) Einsprache. Sie stellten folgenden

"Antrag

Die ausgewiesenen RA-Kosten sind unter der Position Vermögensverwaltungskosten in Abzug zu bringen."

3.

Mit Schreiben vom 7. September 2022 reichten A._____ und B._____ aufforderungsgemäss eine Ergänzung zur Einsprache und weitere Unterlagen ein.

4.

Mit Entscheid vom 7. Dezember 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2022 (Zustellung am 10. Dezember 2022) hat A._____ mit Rekurs vom 22. Januar 2023 (Postaufgabe am 23. Januar 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Er stellt den

"Antrag

Die aus dem Strafbefehl und Nachsteuerverfügung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie insbesondere gegen die Bussenverfügung sowie auch aus dem Nachsteuerverfahren entstandenen Anwaltskosten in der Höhe von CHF 12'385.50 sind als Vermögensverwaltungskosten als Abzugsposten zuzulassen.

Eventualantrag

Falls aus mir nicht ersichtlichen Gründen mein Antrag abgelehnt werden sollte, sollte mir der maximal erlaubte Pauschalabzug für

Vermögensverwaltungskosten zugestanden werden anstelle eines Pauschalabzuges."

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

6.

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

7.

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

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

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]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998, S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 172 StG N 2 f.).

2.2.

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

3.

3.1.

In der Steuererklärung 2019 deklarierten die Rekurrenten unter der Ziffer 15.6 "Weitere/Andere Abzüge" CHF 10'770.00 und CHF 1'615.50 (gerundet CHF 1'615.00) mit der Beschreibung "übrige Abzüge RA Kosten Strafsteuerverfahren". Beigelegt wurden die Rechnungen der C._____ AG vom 8. März und 23. Oktober 2019 von total CHF 12'385.50.

3.2.

Die Vorinstanz hat die von den Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen – von diesen als Anwaltskosten bezeichnet – für die Vertretung der Rekurrenten im Nachsteuer- und Bussenverfahren von CHF 12'385.50 nicht zum Abzug zugelassen, da es sich um die steuerliche Beurteilung der zugeflossenen Vermögenswerte – und nicht primär um die Bewahrung des Vermögens – gehandelt habe. Bei Auslagen für Rechtsmittelverfahren komme nach geltender Rechtsprechung der Grundsatz zur Anwendung,

wonach die Kosten – welche einer steuerpflichtigen Person im Zusammenhang mit der Anfechtung einer Steuerveranlagung entstehen – als (nicht abziehbarer) Privataufwand zu qualifizieren seien.

Die geltend gemachten Vertretungskosten seien mit dem Ziel der Minimierung der steuerlichen Belastung und nicht unmittelbar zur Erzielung von Einkünften angefallen. Zwar dienten die "Anwaltskosten" der Bewahrung der Vermögenssubstanz, doch sei der Begriff der Vermögensverwaltung nicht derart weit auszulegen, dass die strittigen Aufwendungen noch darunterfallen würden.

3.3.

Mit dem Rekurs macht der Rekurrent geltend, dass das KStA auf blosser Mitteilung eines Dritten augenblicklich ein Nach- und Strafsteuerverfahren eröffnet und nicht deklarierte Einkünfte unterstellt habe. Die Rekurrenten hätten sich gegen die ungerechtfertigten Anschuldigungen mithilfe einer berufsmässigen Vertretung zur Wehr setzen dürfen und müssen. Die dabei angefallenen ausserordentlichen Auslagen hätten keineswegs einer Steuerminimierung gedient. Sie seien wegen einem einseitigen Strafbefehl mit hohen Nachzahlungen in Form von Busse und Nachsteuern notwendig gewesen. Die "Anwaltskosten" hätten dem Schutz und der Bewahrung des Vermögens gedient.

4.

Umstritten ist, ob die Kosten für die Leistungen des Vertreters D._____, C._____ AG, von CHF 10'770.00 (Rechnung vom 8. März 2019) und CHF 1'615.50 (Rechnung vom 23. Oktober 2019) betreffend "Steuerverfahren" als effektive Vermögensverwaltungskosten vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig sind (Hauptantrag). Eventualiter ist umstritten, ob die Rekurrenten allenfalls Anspruch auf einen pauschalen Abzug für die Vermögensverwaltungsaufwendungen haben und falls ja, ob der maximal zulässige Pauschalbetrag zum Abzug gebracht werden kann.

Nach einem allgemeinen Teil zu den abziehbaren Kosten werden die strittigen Positionen in dieser Reihenfolge geprüft.

5.

5.1.

Gemäss § 34 StG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 35 - 40 StG abgezogen. Bei beweglichem Privatvermögen können die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 1, 1. Teilsatz StG). Nicht abziehbar sind 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), so dass für die Auslegung auch die dazu ergangene Rechtsprechung berücksichtigt werden kann.

5.2.

5.2.1.

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] Erw. 3.1. = StE 2020, B 24.7, Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] Erw. 2.2.).

5.2.2.

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] Erw. 3.1. = StE 2020, B 24.7, Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] Erw. 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 selbst aufgewendet werden (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] Erw. 3.1. und 3.6.1. = StE 2020, B 24.7, Nr. 8; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.405]).

5.2.3.

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] Erw. 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]).

5.2.4.

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] Erw. 3.3. = StE 2020, B 24.7, Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 17. November 2016 [2C_687/2015] Erw. 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, es geht 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."

5.2.5.

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] Erw. 3.1. = StE 2020, B 24.7, Nr. 8; Bundesgerichtsurteil vom 2. Februar 2017 [2C_690/2016] Erw. 2.2. = StE 2017, B 25.6, Nr. 70 = StR 2017, S. 346).

5.2.6.

Für die Qualifikation von Gerichtskosten als Vermögensverwaltungskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 1 DBG bzw. § 39 Abs. 1, Teilsatz 1 StG ist zwar erforderlich, aber nicht ausreichend, dass diese Aufwendungen zur Bewahrung von Vermögenswerten getätigt werden. Wie sich aus § 34 Abs. 1 StG sowie Art. 25 DBG und der systematischen Stellung von § 39 Abs. 1, 1. Teilsatz StG und Art. 32 Abs. 1 DBG 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] Erw. 3.6.1. = StE 2020, B 24.7, Nr. 8).

5.2.7.

Als Gewinnungskosten qualifizierte Anwaltskosten sind grundsätzlich auch dann (voll) abzugsfähig, wenn die Konsultation des Anwalts nur zu einem geringen Teil erfolgreich war (Urteil des Bundesgerichts vom 16. Dezember 2008 [2C_266/2008], Erw. 5.3). Die Höhe des Abzugs hängt also nicht vom Erfolg der anwaltlichen Bemühungen ab. Es spielt daher keine Rolle, ob die von den Steuerpflichtigen angestrebten Gerichtsverfahren im Ergebnis erfolglos waren oder nicht (vgl. SGE vom 23. Januar 2014 [3-RV.2013.166]).

5.2.8.

Das Bundesgericht führte in seiner Rechtsprechung aus, es sei nicht willkürlich, den Abzug der Kosten der Vermögensverwaltung zu verweigern (Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_534/2018] Erw. 3.6.2. mit Hinweisen zum Entscheid des Bundesgerichts vom 22. November 1978 [BGE 104 Ia 191]).

"3.6.2.

[...] Das Bundesgericht erachtete es dabei als ausschlaggebend, dass die fraglichen Gerichts- und Anwaltskosten bei der seinerzeit beurteilten Konsultation weder mit dem Erwerbseinkommen des Beschwerdeführers als Bankangestellter noch mit einem Nebeneinkommen aus landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeit im Zusammenhang standen und auch nicht die Sicherung eines Zinseinkommens bezweckten. Auch wenn es zutreffen möge, dass diese Auslagen der Erhaltung der Vermögenssubstanz des Beschwerdeführers dienten, sei es nicht willkürlich, den Abzug als Vermögensverwaltungskosten zu verweigern. Der Begriff der Vermögensverwal-

tung werde nämlich nicht derart weit ausgelegt, dass derartige Aufwendungen darunter zu subsumieren seien (siehe zum Ganzen BGE 104 Ia 191, Erw. 3c, S. 194 f.).

5.2.9.

In der Wegleitung zur Steuererklärung 2019 wird zu den Vermögensverwaltungskosten das folgende ausgeführt:

"15.4 Vermögensverwaltungskosten

Als Vermögensverwaltungskosten gelten Aufwendungen, die zur Erzielung der Einkünfte und zur **Erhaltung des Vermögens**, nicht aber zu dessen Vermehrung **notwendig sind**.

Abzugsfähig sind die Kosten für:

- die Verwaltung von Vermögen durch Banken, Treuhandinstitute, Rechtsanwälte und Vermögensverwalter;
- die Verwahrung von Wertpapieren und anderen Wertsachen in offenen Depots oder Schrankfächern (Safes);
- Negativzinsen auf Guthaben bei Finanzinstituten
- Kosten für die Rückforderung der Verrechnungssteuern.

Nicht abzugsfähig sind:

- Entschädigungen für eigene Bemühungen;
- Kommissionen und Spesen für den Ankauf und Verkauf von Wertschriften;
- Courtage und Stempelgebühren bei Ankauf und Verkauf von Wertschriften;
- Kosten für Anlageberatung, Erzielung steuerfreier Kapitalgewinne, Steuerberatung, Ausfertigung von Steuererklärungen usw.;
- Gebühren für Kreditkarten, Bargeldbezüge und privaten Zahlungsverkehr.

Abziehbar ist die erfolgsunabhängige Vermögensverwaltung durch Dritte gegen Nachweis (pauschale oder wertabhängige Gebühr). Eine erfolgsabhängige Gebühr ist grundsätzlich nicht abziehbar, da es sich dabei um Anlageberatung und nicht um Vermögensverwaltung handelt. Bei einer kombinierten Vermögensverwaltungsgebühr ist der abziehbare Anteil zu schätzen (i.d.R. 3 ‰ der verwalteten Depotwerte am Ende des Jahres). Belegkopien müssen beigelegt werden."

6.

6.1.

Die Rechnung vom 8. März 2019 (CHF 10'770.00) umfasst Leistungen von D._____ für den Zeitraum vom 10. August 2018 bis zum 6. März 2019. Die Leistungen reichen von der Instruktion bis zur Verfassung und Einreichung der Einsprache an das KStA. Die Rechnung vom 23. Oktober 2019 (CHF 1'615.50) umfasst Leistungen von D._____ für den Zeitraum vom 8. März 2019 bis zum 10. Oktober 2019. Die Leistungen reichen vom Aktenstudium und Sistierungsbegehren bis zur Einstellungsverfügung im Strafverfahren und zur Schlussrechnung im Nachsteuerverfahren.

6.2.

Die Rekurrenten betiteln die Kosten als "Anwaltskosten". Gemäss www.aaa.ch ist D. _____ Jurist (lic. iur.) und Steuerfachmann, jedoch nicht Rechtsanwalt. Da weder im Einsprache-, Rekurs- noch Beschwerdeverfahren ein Anwaltsmonopol gilt, sondern vielmehr in Steuersachen die Vertretung durch jede handlungsfähige Person zulässig ist (§ 18 Abs. 1 und 3 VRPG; jedoch mit der Einschränkung von § 189 Abs. 2 StG), kann unter diesen Umständen bei der Beurteilung der strittigen Vertretungskosten analog auf die Rechtsprechung zu den Anwaltskosten abgestellt werden. Fraglich ist, ob es sich bei den umstrittenen Beratungs- und Vertreterkosten im Nachsteuer- und Bussenverfahren Nr. 18.0625 um abzugsfähige Gewinnungskosten handelt.

6.3.

Der Rekurrent war gemäss Selbstdeklaration 2019 als XY bei der E. _____ in R. _____ tätig. Die Rekurrentin ist Rentnerin. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit den steuerbaren Einkünften der Rekurrenten ist nicht ersichtlich und wird zu Recht auch nicht geltend gemacht. Dementsprechend halten die Rekurrenten denn auch fest, es handle sich bei den mit Rechnungen der C. _____ AG aufgeführten Kosten nicht um Gewinnungskosten. Dessen ungeachtet werden abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten geltend gemacht. Zu prüfen ist damit insbesondere auch, ob die geltend gemachten Auslagen zur Sicherung des Vermögens der Rekurrenten dienen.

6.4.

6.4.1.

Der Sachverhalt des Nachsteuer- und Bussenverfahrens ergibt sich aus dem Einspracheentscheid vom 8. August 2019 gegen die Nachsteuerverfügung Nr. 18.0625 vom 4. Februar 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2014 und jener des Strafverfahrens aus der Einstellungsverfügung vom 19. September 2019 (E-18.0625).

6.4.2.

Beim Verfahren gegen die Rekurrenten handelt es sich um Nachsteuer- und Bussenverfahren, die insbesondere aufgrund der vom Rekurrenten verfassten E-Mail vom 22. Oktober 2016, mit der für die Betreuung von F. _____ durch die Rekurrentin erhaltene Entschädigungen beschrieben wurden, vom KStA eingeleitet wurden. So war umstritten, ob es sich bei den in der E-Mail genannten Überweisungen von jeweils CHF 2'000.00 - CHF 4'000.00 pro Monat an die Rekurrentin im Zeitraum vom 2011 bis 2014 um steuerpflichtige Betreuungsentschädigungen oder um – wie nachträglich geltend gemacht wurde – steuerbefreite Schenkungen handelte.

6.4.3.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um Kosten, welche den Rekurrenten in den erwähnten Straf- und Nachsteuerverfahren vor dem KStA für ihren Rechtsvertreter entstanden sind.

6.4.4.

Fraglich ist, ob es noch um Sicherungs- und Einforderungskosten in Bezug auf Vermögen geht, oder schon um einen Rechtserwerb.

Vorliegend geht es nicht um die bloße Sicherung und Rechtsdurchsetzung bei an sich klaren Verhältnissen, zumal im Rahmen des Verfahrens diverse Abklärungen und eine Besprechung zwischen den Parteien stattfanden. Die Verfahren sind insoweit effektiv statt zur Ertragserzielung vielmehr dazu angestrengt worden, die steuerliche Belastung möglichst tief zu halten. Es handelt sich bei den geltend gemachten "Anwaltskosten" mitnichten um Aufwendungen, welche unmittelbar zur Erzielung der Einkünfte getätigt worden sind und in einem ursächlichen Zusammenhang zu diesen stehen würden.

Es stellt sich damit die Frage, ob die Kosten zur Erhaltung des Vermögens notwendig waren. Das KStA durfte und musste auf die vom Rekurrenten verfasste, an G._____ versandte E-Mail vom 22. Oktober 2016 abstellen, wo unmissverständlich von "Betreuungsentschädigung" und Entschädigungen für "Kost und Logis" sowie von Arbeitsleistungen der Rekurrentin zu Gunsten [...] die Rede war. Das KStA durfte dabei davon ausgehen, dass der Rekurrent über den von ihm in der E-Mail beschriebenen Sachverhalt im Bild war. Die Einleitung eines Nachsteuer- und Busenverfahrens war damit folgerichtig. Mit dieser E-Mail, auch wenn diese von G._____ den Steuerbehörden zur Kenntnis gebracht wurde, hat der Rekurrent die Verfahren und die geltend gemachten Aufwendungen verursacht. Allein deshalb kann nicht von für die Vermögenserhaltung notwendigen Kosten ausgegangen werden.

Die erwähnten Verfahren, welche die Anwaltskosten verursachten, waren tendenziell nicht von allzu hoher Komplexität. Sie sind allenfalls vergleichbar mit einem Zivilprozess, in welchem ein materieller Anspruch durchgesetzt werden möchte und der Ausgang nicht sicher ist. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann hier nicht mehr von Vermögensverwaltungskosten gesprochen werden.

6.4.5.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

7.1.

Die Rekurrenten beantragen eventualiter den maximal erlaubten Pauschalabzug für Vermögensverwaltungskosten, falls der Antrag auf Abzug der effektiven Kosten abgelehnt werde. Wenn die Rekurrenten damit argumentieren, dass es eine Unterscheidung zwischen einem maximal zulässigen Pauschalabzug und einem generellen Pauschalabzug gebe, so gehen sie insofern fehl, als ein Pauschalabzug von 3 ‰ des drittverwalteten Vermögens erst dann zum Zug kommt, wenn keine Belege zur annäherungsmässigen Berechnung zu Rate gezogen werden können.

7.2.

Zur Pauschalgebühr hat das Verwaltungsgericht im Urteil vom 15. Dezember 2020 (WBE.2020.359) ausgeführt:

"3.3.

Nochmals anders werden die Gebühren in den eingereichten Belastungsauszügen bezeichnet bzw. unterteilt (...). Da vorliegend jedoch gerade diese (effektiv fakturierten) Aufwendungen umstritten sind, ist für die zu klärende Frage vorwiegend auf diese abzustellen. Die jeweils unter 'Handel' ausgeschiedenen Kosten sind, wie ausgeführt, unbestrittenermassen nicht abzugsfähig. Sie dürften vornehmlich Courtagen und Transaktionsgebühren umfassen. Bezüglich des umstrittenen Gebührenanteils ('Vermögensverwaltung/Depotgebühren') fällt auf, dass dieser gesamthaft der Mehrwertsteuer unterliegt. Insofern ist dem KStA zuzustimmen, dass die von der Bank unternommene Unterteilung der Kostenpositionen nicht der steuerrechtlichen Optik folgt (nicht abzugsfähig versus abzugsfähig), sondern auf die Mehrwertsteuerpflicht der kostenauslösenden Tätigkeiten abstellt. Da gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20) auch die Anlageberatung der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. HARUN CAN/MICHAEL NIETLISPACH in: ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 21 N 278), ist mit dem KStA zudem davon auszugehen, dass die hierfür angefallenen Aufwendungen nicht im (von der Mehrwertsteuer ausgenommenen) Anteil 'Handel' enthalten sind, sondern unter der Position 'Vermögensverwaltung/Depotgebühren' verrechnet wurden. Wie unter Erw. II/2.2 f. hiavor erläutert, sind die Anlageberatungskosten, unter welche vorliegend auch die Management-Fee bzw. die Portfoliomanagement-Gebühr zu subsumieren sind, steuerlich allerdings nicht absetzbar.

(...)

3.6.

Entgegen der Ansicht des KStA bleibt unter diesen Umständen kein Raum für die Anwendung der "3‰-Regel". Denn der Wortlaut der betreffenden Passage in der Wegleitung zur Steuerklärung 2018 ist dahingehend zu verstehen, dass der abzugsfähige Anteil bei kombinierten Vermögensverwaltungsgebühren unter Würdigung der verfügbaren Informationen grundsätzlich zu schätzen bzw. approximativ zu berechnen ist. Ein Abstellen auf den schematischen Wert von 3‰ der verwalteten Depotwerte ist dagegen sekundär und nur insoweit angebracht, als es trotz zumutbarem Aufwand

nicht gelingt, die effektiv abzugsfähigen Kosten so treffend als möglich zu ermitteln. In anderen Worten ist von einem Zurückgreifen auf den 3‰-Pauschalabzug immer dann abzusehen, wenn unter Berücksichtigung der eingereichten Unterlagen eine approximative Berechnung möglich ist, die den effektiv abzugsfähigen Anteil der Aufwendungen wahrheitsgetreuer abbildet als die Pauschale. Dies ist vorliegend der Fall. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es sich bei den abzugsfähigen Vermögensverwaltungsgebühren um steuermindernde Positionen handelt, die grundsätzlich vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind. Denn die vorzunehmende annäherungsweise Ermittlung ist Ausfluss der in § 179 Abs. 1 StG kodifizierten Pflicht der Steuerbehörden, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen, welche wiederum dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Nachachtung verschaffen soll (MARTIN SCHADE, Kommentar StG, § 179 N 10). Nach dem Untersuchungsgrundsatz hat die Veranlagungsbehörde denn auch Tatsachen abzuklären, für welche der Steuerpflichtige die Beweislast trägt (MARTIN SCHADE, Kommentar StG, § 179 N 15). Daraus erhellt, dass die pauschale 3‰-Regel erst dann anwendbar wird, wenn keine aufschlussreichen Belege zur Verfügung stehen oder die annäherungsweise Ermittlung der abzugsfähigen Kosten zu einem unzumutbaren Aufwand führen würde. Dies trifft vorliegend umso weniger zu, als bereits auf den eingereichten Belastungsanzeigen in ihrer 'blossen' Form eine gewisse Aufspaltung der Gebühren in verschiedene Kategorien ('Handel', 'Vermögensverwaltung/Depotgebühren') ausgewiesen wird, wodurch sich eine nähere Betrachtung und damit auch eine einzelfallgerechtere Ermittlung der abzugsfähigen Gebühren geradezu aufdrängt."

7.3.

Die 3 ‰-Regel für den Pauschalabzug kann nach der Rechtsprechung hier nicht greifen, zumal Belege zu den effektiven Kosten vorliegen. Auch liegt keine Vermögensverwaltung durch Dritte vor. Wie oben bereits dargelegt, sind die Beratungs- und Vertretungskosten nicht zum Abzug zuzulassen. Der Anspruch auf einen Pauschalabzug ist hier nicht gegeben. Der Rekurs erweist sich auch in diesem Punkt als unbegründet und ist daher abzuweisen.

8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vertretungskosten im Rahmen des Nachsteuer- und Bussenverfahren nicht als Vermögensverwaltungskosten geltend gemacht werden können. Ebensowenig kann ersatzweise ein Pauschalabzug gewährt werden.

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

9.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 565.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt H. _____-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, Obere Vorstadt 37, 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. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha