

3-RV.2023.59

3-RV.2023.60

3-RV.2023.61

3-RV.2023.62

P 59

Urteil vom 24. April 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Senn Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheide der Steuerkommission Q. _____ vom 30. März 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 – 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 156'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 167'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'930'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'451'000.00) veranlagt.

1.2.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 132'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 132'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 11'850'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 12'390'000.00) veranlagt.

1.3.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 132'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 139'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 11'340'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'879'000.00) veranlagt.

1.4.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 152'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 165'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 10'773'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'312'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügungen vom 24. Januar 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 20. Februar 2023 Einsprache. Sie stellten die Anträge:

- "1. Die StB ist anzuhalten, die definitive Liquidation von D._____ per 31.12.2022 anzuerkennen und die Veranlagungen 2018 – 2021 entsprechend anzupassen.
(Die Aufrechnungen der H._____ VV-Kosten '2018-2020' haben A._____ & B._____ akzeptiert)

2. Die StB ist anzuhalten, den korrekten Buchwert für Büro aaa per Ende 2021 bzw. 2022 festzulegen und die allfällige Differenz zur offiziellen Buchhaltung von D._____ zu begründen. Zusammenstellung der Abschreibungen D._____ gemäss (**Beilage 28**).
3. Das ehemalige Büro von D._____ (Büro aaa) ist bis zum Verkauf als 'geschäftliche Einheit' zu qualifizieren oder mindestens bis Ende 2027, nicht wie von der StB angekündigt nur bis Ende 2021."

3.

Je mit separatem Entscheid vom 30. März 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat.

4.

Die Einspracheentscheide vom 30. März 2023 (Zustellung je am 28. April 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 30. April 2023 (Postaufgabe am 1. Mai 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen mit den Anträgen:

- "1. Die StB ist anzuhalten, die definitive Liquidation von D._____ per 31.12.2022 anzuerkennen und die Veranlagungen 2018 – 2021 entsprechend anzupassen. Das heisst, die Veranlagungen gemäss den eingereichten Steuererklärungen von A._____ & B._____ zu erstellen. Die Aufrechnungen der H._____ VV-Kosten '2018-2020', so wie die Aufrechnungen 'Wertschriften 2018 + 2019' **1** haben A._____ & B._____ akzeptiert.
2. Die StB ist anzuhalten, den korrekten Buchwert für Büro aaa per Ende 2021 bzw. 2022 festzulegen und die Differenzen **28d** zur offiziellen Buchhaltung von D._____ **28** zu begründen und einen konstruktiven Vorschlag für die Lösung des Problems / Korrekturen bei den Abschreibungen oder beim Buchwert per 31.12.2022 zu unterbreiten / vorzunehmen.
3. Die StB ist anzuhalten, das ehemalige Büro von D._____ (Büro aaa) bis zum Verkauf als 'geschäftliche Einheit' zu qualifizieren oder mindestens bis Ende 2027, nicht wie von der StB angekündigt nur bis Ende 2021.
4. Die StB ist anzuhalten, die in der Periode 2005 – 2012, im Rahmen des unnötig erzwungenen 'Steuersystem Wechsels für Konsortien' (Revision 2009-2012) vorgenommenen, fehlerhaften aber angeblich periodengerechten Aufrechnungen, in den Veranlagungen 2018 – 2022 (Liquidation D._____) nachzuweisen und auszugleichen **48, 51, 71 + 72**. Es handelt sich um eine Fehlerbehebung.

Alternativ würden wir eine pauschale, effiziente Fehlerkorrektur, zu den nachfolgenden Bedingungen, akzeptieren:

- a) Einkommensreduktion pauschal **365 TCHF**. Zusätzlich Zins ab 2010.
- b) Entschädigung für die, durch den erzwungenen Steuersystem-Wechsel 2009 / 2012 resultierenden, ungerechtfertigten SVA Prämien von total 53'907 CHF. Zusätzlich Zins ab 2012 **35a**.

- c) Eine pauschale Unkosten- / Fehler-Entschädigung an A._____ & B._____, deren Höhe die StB als fair bezeichnet und vom Gericht bestätigt oder festgelegt wird."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Rekurse.

6.

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

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 (3-RV.2010.142), Kantons- und Gemeindesteuern 2007 (3-RV.2014.24), Kantons- und Gemeindesteuern 2008 (3-RV.2016.135), Kantons- und Gemeindesteuern 2009 - 2012 (3-RV.2019.37-40) und Kantons- und Gemeindesteuern 2013 - 2017 (3-RV.2023.38-42) in Sachen von A._____ und B._____ beigezogen.

8.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hat dem Spezialverwaltungsgericht auf-forderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegenden Rekurse betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2021. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Vorliegend werden die Verfahren 3-RV.2023.59, 3-RV.2023.60, 3-RV.2023.61 und 3-RV.2023.63 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2021 vereinigt, da sich insbesondere in einem Hauptpunkt – Zeitpunkt der Liquidation der Einzelunternehmung D._____ (nachfolgend EU D._____) – nur ein einheitliches Urteil fällen lässt.

3.

3.1.

Im vorliegenden Verfahren kann nicht auf die rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren der Steuerjahre bis 2012 eingegangen werden (Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Mai 2011 [3-RV.2010.142] betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.24], bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 29. Oktober 2015 [WBE.2015.104], beide betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 26. Januar 2017 [3-RV.2016.135], bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 9. Juni 2017 [WBE.2017.110], dieses bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 5. Juni 2018 [2C_6292017], alle betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 16. Dezember 2021 [3-RV.2019.37-40], bestätigt durch Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 31. Mai 2022 [WBE.2022.32-35], beide betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 – 2012; Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 22. Juni 2023 [3-RV.2023.38-42] betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 - 2017). Diese sind aufgrund der rechtskräftigen Beurteilung nicht Verfahrensgegenstand.

3.2.

Aufgrund der rechtskräftigen Beurteilungen der Steuerjahre 2005 und 2007 bis 2012 besteht keine Grundlage für die Vornahme der mit Antrag vier geforderten Korrekturen. Folglich ist auf diesen Antrag nicht einzutreten.

Die Frist für eine allfällige Revision ist zudem längst abgelaufen, weiter sind auch keine Revisionsgründe ersichtlich. Es liegt zudem auch keine Doppelbesteuerung vor, wie dies der Rekurrent behauptet.

3.3.

Auch kann vorliegend nicht auf das Steuerjahr 2022 eingegangen werden. Verfahrensgegenstand sind – wie ausgeführt – ausschliesslich die Einspracheentscheide der Steuerkommission Q._____ betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 - 2021.

4.

4.1.

Die Rekurrenten erhielten in den Jahren 2018 bis 2021 beide eine Altersrente. Daneben betrieb der Rekurrent als Managementberater die EU D._____. Zudem verzeichneten die Rekurrenten Einnahmen aus Wertschriftenertrag und im Steuerjahr 2018 aus der Vermietung einer Liegenschaft.

4.2.

Im Rekursverfahren ist umstritten, ob der aus der EU D._____ resultierende Verlust zum Abzug zugelassen werden kann. Dies ist nachfolgend – nach einer Darstellung der Parteivorbringen (Erw. 3.) – zu prüfen (Erw. 4. und 5.).

5.

5.1.

Mit Begleitbrief zur definitiven Steuerveranlagung 2018 vom 24. Januar 2023 hielt die Steuerkommission Q._____ fest, dass die deklarierte selbständige Tätigkeit ab 2018 nicht mehr als selbständige, gewinnorientierte Tätigkeit qualifiziert werde, da seit zehn Jahren kein Umsatz mehr für Managementberatungen erwirtschaftet worden sei.

5.2.

In der Einsprache machte der Rekurrent geltend, dass er die Steuerbehörde am 14. Dezember 2022 orientiert habe, dass er die EU D._____ per 31. Dezember 2022 liquidieren werde. Das Vorgehen der Steuerbehörde sei als tatsachenwidrige Trotz- oder Strafaktion zu qualifizieren. Die Steuerbehörde verkenne dabei, dass die EU D._____ in den Vorjahren grosse Gewinne erzielt habe. Aus den vielen von EU D._____ erstellten und/oder begleiteten Projekten in den Bereichen Beratung und Immobilien habe anschliessend eine echte und moralische Pflicht für Auskünfte, Hilfestellungen, Informationsaustausch usw. resultiert. Dies würden die Kunden zu Recht einfordern, solange eine Firma bestehe. Als professioneller Immobilienhändler sei der Rekurrent auch verpflichtet gewesen, die Kompetenzen in diversen Bereichen aufrechtzuerhalten bzw. zu erweitern, was eine umfangreiche Front- und Netzwerk-Tätigkeit erfordere. In den Beilagen sei anhand des Objektes "XY" ersichtlich, welche vielseitigen Arbeiten und Verpflichtungen der Rekurrent als professioneller Immobilienhändler in den Projektnachbearbeitungsphasen der letzten Jahre habe erbringen müssen. Die letzte geschäftliche

Wohnung "XZ" habe erst per 30. November 2018 verkauft werden können. Damit einher gingen zahlreiche geschäftliche Arbeiten, wie z.B. Käufer suchen und Besichtigungen durchführen. Im Bereich Managementberatung sei die EU D._____ spezialisiert auf die Themen ISO Normen, Prozessdesign und Nachfolgeregelung. Das seien alles nicht honorarberechtigte Arbeiten. Arbeit könne man nicht einfach rückwirkend als unnötig bezeichnen, wie dies die Steuerbehörde mache. Eine vorzeitige bzw. rückwirkende Liquidation der EU D._____ sei bis zum 24. Januar 2023 kein Thema gewesen.

5.3.

Im Einspracheentscheid beharrte die Steuerkommission Q._____ darauf, dass alle Aktionen des Rekurrenten im Rahmen der EU D._____ seit vielen Jahren ohne jegliche Anerkennung des Marktes erfolgten. Konkret habe der Rekurrent keine Einnahmen für seine Dienstleistungen erfasst – ausser eines geringen Privatanteils an den Fahrzeugkosten. Es sei jeweils folgender Verlust verbucht worden:

2013	CHF 58'425.00
2014	CHF 28'993.00
2015	CHF 27'525.00
2016	CHF 30'629.00
2017	CHF 34'333.00

Mit diesem Wissen lasse sich nicht erkennen, worin die selbständige Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinne liege. Der erkennbare Aussenaustritt und vor allem die Gewinnabsichten würden gänzlich fehlen, wenn keine Einnahmen fliessen. Die Steuerkommission würde sich der Diskussion um eine Abgrenzung der Privatanteile Fahrzeug und Kommunikation/Unkosten nicht verschliessen, wenn eine selbständige Tätigkeit zu erkennen gewesen wäre. Der Rekurrent habe jedoch mit seinen Aufzeichnungen der Jahre 2013 bis 2017 deutlich gemacht, dass kein Anlass bestehe, die Tätigkeit anders als nicht gewinnorientiert zu definieren.

5.4.

Im Rekurs äussert der Rekurrent im Wesentlichen sein Unverständnis darüber, dass der Verlust von der Steuerkommission Q._____ nicht zum Abzug zugelassen werde, da die EU D._____ erst per 31. Dezember 2022 liquidiert und im Handelsregister gelöscht worden sei. Im Übrigen bringt er die gleichen Argumente vor wie in der Einsprache.

6.

6.1.

Alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit sind steuerbar (§ 27 Abs. 1 StG).

Von den steuerbaren Einkünften werden unter anderem die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen als geschäftsmässig begründete Kosten zum Abzug gebracht (§ 34 in Verbindung mit § 36 Abs. 1 und 2 lit. c StG).

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird zusammen mit dem übrigen Einkommen der Reineinkommenssteuer unterworfen. Geschäftsverluste können deshalb innerhalb der Bemessungsperiode vom rohen Einkommen aus den anderen Einkommensquellen abgezogen werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 38 StG N 3).

6.2.

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.

Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9, mit Hinweisen).

6.3.

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. Fehlt die Gewinnstrebigkeit, liegt keine selbständige Erwerbstätigkeit, sondern Liebhaberei vor. Massgebend sind auch bei dieser Abgrenzungsfrage die gesamten Umstände des konkreten Falls (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).

Die zeitliche Verfügbarkeit eines Steuerpflichtigen kann unter Umständen ebenfalls ein Element sein, das die Gewinnstrebigkeit verunmöglicht. So kam das (damalige) Steuerrekursgericht im Entscheid vom 23. August 2012 (3-RV.2011.171) zum Schluss, es liege keine Gewinnstrebigkeit vor,

wenn eine Steuerpflichtige im Bereich Personentransport und "Überraschungsservice" selbständig tätig sei, während sie gleichzeitig im Umfang von 80 - 90 % unselbständig erwerbstätig sei, weshalb ihr für die selbständige Tätigkeit und diesbezügliches Marketing nur wenig Zeit zur Verfügung stehe. Allerdings ist der vorsichtige Kaufmann in der Aufbau- oder Investitionsphase einer neuen Tätigkeit zu Recht bestrebt, eine sein Grundeinkommen sichernde andere Tätigkeit weiterzuführen, so lange dies erforderlich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 47, mit Hinweisen).

Bei einer andauernden Verlustsituation ist zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden kann oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass allein die Tatsache einer mehrjährigen Verlustzielung die Qualifikation einer Tätigkeit als blosses Hobby nicht zu begründen vermag. Es ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Aufbau einer selbständigen Erwerbstätigkeit lange dauern kann und der Erfolg ungewiss ist. Allerdings fehlt es in objektiv erkennbarer Weise an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens der betreffenden Person realistischerweise und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse realisiert werden können. Grundsätzlich darf von einer Investitionszeit von fünf bis zehn Jahren ausgegangen werden. Für die Beurteilung der Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist jedoch stets auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153], Erw. 3.3.; RGE vom 20. Oktober 2011 [3-RV.2011.3], Erw. 3.3., je mit zahlreichen Hinweisen)

Das Bundesgericht führte diesbezüglich aus, der Zeitraum, innert welchem zwingend Gewinne zu erwirtschaften sind, damit noch von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, lasse sich nicht generell festlegen. 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.). 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.

7.

7.1.

Aus den Buchhaltungsunterlagen der EU D. _____ der Jahre 2008 bis 2021 sind die folgenden Ergebnisse abzulesen:

2008	Verlust	CHF	20'472.29
2009	Verlust	CHF	17'815.03
2010	Verlust	CHF	35'556.82
2011	Verlust	CHF	47'363.21
2012	Verlust	CHF	41'190.16
2013	Verlust	CHF	71'632.71
2014	Verlust	CHF	38'704.73
2015	Verlust	CHF	35'782.65
2016	Verlust	CHF	37'676.36
2017	Verlust	CHF	55'758.47
2018	Verlust	CHF	50'006.27
2019	Verlust	CHF	34'396.01
2020	Verlust	CHF	32'501.69
2021	Verlust	CHF	66'453.93

7.2.

Auch wenn sich die Vorinstanz nur mit den Buchhaltungen der Jahre 2013 bis 2017 auseinandergesetzt hat (Einspracheentscheid), zeugen die während Jahren eingetretenen Verluste aus der EU D._____ davon, dass sich die Tätigkeit zur nachhaltigen Gewinnerzielung nicht eignet. Seit 2008 ist es dem Rekurrenten nicht mehr gelungen, durch seine Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen. Zudem geht aus den eingereichten Buchhaltungsunterlagen hervor, dass in den Jahren 2008 und 2009 der Aufwand jeweils den Ertrag aus Dienstleistungen deutlich überstieg. Ab 2010 wurde kein Dienstleistungserlös mehr erzielt, ab 2012 stellte der Privatanteil Fahrzeugkosten den einzigen Ertrag dar, ab 2020 wurde zusätzlich ein kleiner Finanzertrag verbucht. Offenbar ist ein gewinnbringender Betrieb objektiv gesehen nicht möglich. Wäre es dem Rekurrenten um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen, hätte er sich von der Zwecklosigkeit der Tätigkeit überzeugen lassen und diese eingestellt. Allein aufgrund der Einkünfte aus Wertschriftenertrag, sowie der Altersrente, konnte er die verlustbringende selbständige Tätigkeit überhaupt erst finanzieren und lange weiterführen.

7.3.

Zusammenfassend hat die Steuerkommission Q._____ den Betrieb des Rekurrenten zu Recht als Dauerverlustbetrieb qualifiziert und somit die selbständige Tätigkeit des Rekurrenten in den Steuerveranlagungen 2018 bis 2021 nicht mehr berücksichtigt. Folglich wurde korrekterweise der geltend gemachte Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht zum Abzug zugelassen und auch die geschäftlichen Aufwendungen gemäss Buchhaltung der EU D._____, wie insbesondere für das Auto und das Telefon, nicht mehr anerkannt. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

8.

8.1.

Zu prüfen sind die weiteren Folgen der Qualifikation des Einzelunternehmens des Rekurrenten als Liebhaberei ab 1. Januar 2018, insbesondere im Hinblick auf die Bewertung des "Büro aaa".

8.2.

Das geschäftlich genutzte Büro in der Liegenschaft R-Weg 15 in Q.____ (Büro Nr. aaa, Parz. bbb/GB-Nr. ccc) wurde weiterhin dem Geschäftsvermögen zugerechnet.

8.3.

8.3.1.

Mit der Qualifikation der EU D.____ als Liebhaberei wird ein mit einer Geschäftsaufgabe vergleichbarer Sachverhalt gesetzt. Damit ist grundsätzlich das Geschäfts- in das Privatvermögen zu überführen und steuerlich darüber abzurechnen (SGE vom 25. Februar 2016 [3-RV.2015.127]).

Im Übrigen hat der Rekurrent gemäss Auszug aus dem Handelsregister die EU D.____ per tt. Dezember 2022 löschen lassen, infolge Geschäftsaufgabe.

Zu beachten ist jedoch das Recht der Rekurrenten, die Beibehaltung des Geschäftsvermögens zu erklären (§ 23 Abs. 1 StG; SGE vom 24. Oktober 2013 [3-RV.2013.117] = AGVE 2013 S. 435; RGE vom 24. Mai 2007 [3-RV.2005.50204]).

8.3.2.

Führt eine selbständig erwerbende Person ihr Unternehmen nicht mehr weiter und erklärt sie schriftlich, dass dieses in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so wird gemäss § 23 Abs. 1 StG die Besteuerung der Gewinne bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen nach § 27 Abs. 2 StG bis zu ihrem Ableben hinausgeschoben.

Diese Massnahmen sind gemäss § 23 Abs. 3 StG aufzuheben, wenn die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind, die steuerpflichtige Person eine Überführung ins Privatvermögen wünscht oder die Steuerpflicht im Kanton endet.

8.4.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2022 an das Steueramt Q.____ hielt der Rekurrent fest, dass das "Büro aaa" ab 2023 als Geschäftsvermögen bis zum Verkauf weitergeführt werde. Auch in der Einsprache vom 20. Februar 2023 sowie im Rekurs vom 30. April 2023 hält der Rekurrent fest, das "Büro aaa" sei bis zum Verkauf oder mindestens bis Ende 2027 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Folglich ist davon auszugehen, dass die Rekurren-

ten einen Verbleib der Liegenschaft im Geschäftsvermögen und damit einen Aufschub der Überführung in das Privatvermögen im Sinne von § 23 Abs. 1 StG beantragen.

8.5.

Die Steuerkommission Q._____ hat folglich zu Recht das Büro aaa, wie auch von den Rekurrenten gewünscht, im Geschäftsvermögen belassen.

8.6.

8.6.1.

Die Rekurrenten beantragen weiter sinngemäss, der Buchwert der "Immobilie 'D._____' Büro aaa" sei per 31. Dezember 2021 mit CHF 296'530.00 zu bestätigen. Die Steuerkommission hat die Festlegung des Buchwertes im Einspracheverfahren verweigert und ist darauf nicht eingetreten, da erst im Zeitpunkt der Überführung die Position beurteilt werde und anfechtbar sei.

8.6.2.

Um eine Veranlagung anfechten zu können, braucht die steuerpflichtige Person ein Rechtsschutzinteresse (§ 42 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 13 i.V.m. § 192 StG N 15). Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels der steuerpflichtigen Person einen praktischen Nutzen bringen kann, d.h. einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (VGE vom 24. Februar 2010 [WBE.2009.112]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 13 i.V.m. § 192 StG N 16). Die Anfechtung einer Verfügung, die den Adressaten nicht belastet, ist unzulässig (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]).

Ein Rechtsschutzinteresse liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine tiefere Veranlagung anstrebt. Ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung ist hingegen nur ausnahmsweise gegeben, beispielsweise, wenn die Höherveranlagung in einer folgenden Steuerperiode zu tieferen Steuern führt oder wenn der Steuerpflichtige dadurch ein Nachsteuer- und Bussenverfahren vermeiden kann (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2020 [2C_392/2020]; SGE vom 22. Oktober 2020 [3-BB.2019.12]). Bei einer beantragten Höherveranlagung muss das Rechtsschutzinteresse dargelegt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 192 StG N 16a mit Hinweis auf AVGE 2004 S. 271 = StE 2005 B 96.21 Nr. 13, SGE vom 21. März 2013 [3-BB.2012.11] sowie RGE vom 20. Dezember 2006 [3-RV.2006.25]).

8.6.3.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende

rechtskräftige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind im Steuerrecht selbständige Feststellungsverfügungen, abgesehen vom Fall der Festlegung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme einer Entscheidung über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestandes noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten (vgl. ausführlich AGVE 2009 S. 137; VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.403]). Ein solcher Sonderfall war beispielsweise gegeben bei einer erstmaligen Veranlagung nach neuem Recht in der Steuerperiode 2001, bei der das Verwaltungsgericht ein schutzwürdiges Interesse an der Festlegung der im Hinblick auf eine künftige Veräusserung per Ende 2001 massgebenden Werte (Anlagekosten, kumulierte Abschreibungen und Buchwert bzw. Einkommenssteuerwert landwirtschaftlicher Liegenschaften und Einrichtungen) aufgrund der mit dem neuen Recht einhergehenden grundlegenden Umgestaltung der Kapitalgewinnbesteuerung anerkannte (VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.400] Erw. I.2.; Feststellungsinteresse ebenfalls bejaht im VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.307 = AGVE 2006, S. 99], auch hier im Zusammenhang mit einer übergangsrechtlichen Problematik, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 13. Juni 2008 [2A.116/2007]).

8.6.4.

Bezüglich der Qualifikation von Liegenschaften als Geschäfts- oder Privatvermögen hat das Verwaltungsgericht ausgeführt, dass für eine derartige Feststellungsverfügung – solange eine Änderung der Zuordnung keine Änderung der Steuerfaktoren bewirkt – kein Raum besteht und eine solche auch nicht zulässig wäre. Auch aus allfälligen Auswirkungen auf AHV-Beiträge gehe kein Rechtsschutzinteresse in steuerlicher Hinsicht hervor (VGE vom 27. März 2020 [WBE.2019.222], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2020 [2C_392/2020]; mit gleichem Ergebnis bezüglich der Frage der Zulässigkeit einer Feststellungsverfügung für die Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen: SGE vom 26. Mai 2016 [3-RV.2015.154], SGE vom 20. Juni 2013 [3-RV.2013.46] Erw. 4.3. und RGE vom 23. August 2012 [3-RV.2012.62]).

8.6.5.

Im VGE vom 19. Mai 2010 (WBE.2009.403) wurde in Bezug auf die Beurteilung von Buchwerten ausgeführt:

"Im Hinblick auf die Beweissicherung spricht nichts dagegen, dass die Steuerbehörde dem Pflichtigen für spätere Steuerperioden wichtige Werte mitteilt und sie damit beweiskräftig festhält. Dies kann denn auch in der Form einer Abweichungsbegründung geschehen. Mehr, insbesondere eine rechtsverbindliche Festlegung von Bilanzwerten, braucht es indessen unter dem Gesichtswinkel der Beweissicherung nicht."

8.6.6.

Im VGE vom 27. Januar 2010 (WBE.2009.197) wurde im Zusammenhang mit der Feststellung von Anlagekosten, kumulierten Abschreibungen und Buchwerten ergänzt:

"2.3.3.

Wohl mag es für die Steuerbehörde und den Privaten wünschbar sein, schon heute sichere Kenntnis davon zu haben, ob und in welchem Umfang kumulierte Abschreibungen übertragen wurden, um auf diese Weise auch zu wissen, ob und in welchem Umfang spätere Realisierungen eine Einkommensteuerpflicht auslösen. Ebenso mag es im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuer trotz Vorliegens eines Steueraufschubtatbestands in Fällen von landwirtschaftlichen Betriebsübertragungen (§ 99 StG) von Interesse sein zu wissen, wie hoch die Anlagekosten der übertragenen Grundstücke sind. Gerade für die Beantwortung solcher Fragen steht aber das Veranlagungsverfahren, in dem es allein um die Festlegung der konkreten Steuerfaktoren für die betreffende Steuerperiode geht, nicht zur Verfügung. Dies muss umso mehr gelten, als es der Steuerbehörde nicht verwehrt ist, dem Steuerpflichtigen ihre Auffassung hinsichtlich Bestand und Umfang der nach ihrer Ansicht übertragenen kumulierten Abschreibungen und der Anlagekosten zur Kenntnis zu bringen und sie damit auch für die Zukunft zu dokumentieren. Solche Feststellungen – oder genauer: behördliche Meinungsäusserungen zu bestimmten Tat- und Rechtsfragen – nehmen aber nicht an der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung teil und können dementsprechend auch nicht separat angefochten werden. Aus der mangelnden Rechtskraft solcher behördlicher Meinungsäusserungen erwachsen im Übrigen weder der Steuerbehörde noch dem Steuerpflichtigen erkennbare gewichtige Nachteile. Bei einer späteren Realisierung der betroffenen Vermögenswerte bleibt es dem Privaten wie der Behörde unbenommen diese Meinungsäusserungen, wenn nötig in einem gerichtlichen Verfahren, überprüfen zu lassen."

8.7.

8.7.1.

Gemäss Schreiben der Steuerkommission Q._____ vom 24. Januar 2024 betrug der Buchwert der Liegenschaft per 31. Dezember 2021 CHF 280'915.00.

8.7.2.

Wie bereits im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes von 10. Februar 2015 (3-RV.2010.142) in Sachen der Rekurrenten betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 sowie im Urteil vom 16. Dezember 2021 (3-RV.2019.37-40) in Sachen der Rekurrenten betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 entschieden wurde, besteht für eine Feststellung des Buchwertes der "Immobilie 'D._____' Büro aaa" kein Feststellungsinteresse. Der für die Vermögenssteuer in den Jahren 2018 bis 2021 massgebliche Steuerwert der Liegenschaft "Büro aaa" von CHF 282'700.00 liegt ohnehin tiefer als der vom Rekurrenten geltend gemachte Buchwert. Ein (unzulässiges) Abstellen auf den höheren

Buchwert käme einer Höherveranlagung gleich. Insoweit ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

9.

Die vereinigten Rekurse sind betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2021 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

10.1.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

10.2.

Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Rekurse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2021 werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 3'500.00, der Kanzleigebür von CHF 185.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 3'785.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 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, 24. April 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner