

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2023.37 vom 18. September 2025**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2025-09-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2023.37](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2023.37)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2023.37 du 18 septembre 2025

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2023.37 del 18 settembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Der Einspracheentscheid vom 4. März 2020 sei aufzuheben.

#### **E. 1.1**

Mit Verfügung vom 23. August 2019 wurden B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 444'700.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 331'500.00) und zu einem steuerbaren und satzbestimmendem Vermögen von CHF 484'000.00 veranlagt. Dabei wurde dem Einkommen von B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ in Abweichung von der Selbstdeklaration ein Beteiligungsertrag von CHF 331'535.00 hinzugerechnet.

#### **E. 1.2**

Gegen die Verfügung vom 23. August 2019 erhoben B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 15. Oktober 2019 Einsprache. Sie beantragten, der Beteiligungsertrag sei um CHF 320'000.00 zu kürzen. Der Wertschriftenertrag sei stattdessen auf CHF 11'524.00 festzulegen.

#### **E. 1.3**

Mit Entscheid vom 4. März 2020 trat die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ auf die Einsprache nicht ein.

#### **E. 1.4**

Den Einspracheentscheid vom 4. März 2020 haben B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ mit Rekurs vom 29. April 2020 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellten folgende " ANTRÄGE:

#### **E. 1.5**

Mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 22. Oktober 2020 wurde der Einspracheentscheid vom 4. März 2020 aufgehoben und die An- gelegenheit zur materiellen Behandlung der Einsprache vom 15. Oktober 2019 an die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zurückgewiesen.

- 3 - 2. Mit Schreiben vom 11. Mai 2022 liess das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ einen Vorbericht zur Stellungnahme zukommen. Die Aufforderung zur Stellungnahme wurde mit Schreiben vom 21. September 2022 gemahnt.

### **E. 2**

Auf die Einsprache der Rekurrenten vom 15. Oktober 2019 (Poststempel 17. Oktober 2019) sei einzutreten und die Sache zur Neuurteilung an die Steuerkommission zurückzuweisen.

### **E. 2.1**

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Rekurses ist der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 9. Dezember 2022. Dieser bezieht sich ausschliesslich auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Deshalb kann auf den Rekurs, soweit er sich auf die Direkte Bundessteuer 2015 bezieht (Antrag 2), mangels Anfechtungsobjekts nicht eingetreten werden.

### **E. 2.2**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind somit die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Die Steuerperiode 2014 ist nicht Verfahrensgegenstand. Dennoch ist – da die Rekurrenten im Rekurs geltend machen lassen, die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern der Vorperiode sei noch nicht rechtskräftig entschieden – auf Folgendes hinzuweisen: Das Gemeindesteuernamt Q.\_\_\_\_\_ hat mit der Vernehmlassung eine Zustellbescheinigung für eine eingeschriebene Sendung eingereicht und ausgeführt, der Einspracheentscheid für die Steuerperiode 2014 sei im Dezember 2021 versandt worden. Gemäss der eingereichten Zustellbescheinigung wurde den Rekurrenten am 13. Dezember 2021 eine Sendung zugestellt. Das Spezialverwaltungsgericht hat den Einspracheentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 beim Gemeindesteuernamt Q.\_\_\_\_\_ eingeholt. Die Sendungsnummer jenes Entscheids entspricht der Sendungsnummer auf der Zustellbescheinigung. Folglich wurde den Rekurrenten der Einspracheentscheid für die Steuerperiode 2014 am 13. Dezember 2021 mit eingeschriebener Post zugestellt und ist zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen.

### **E. 2.3**

Das Spezialverwaltungsgericht zieht die für den Entscheid erforderlichen Akten – so auch die Vorakten zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 – aufgrund der Officialmaxime von Amtes wegen bei. Die Anträge 3 und 4 werden damit gegenstandslos.

### **E. 3**

Mit Entscheid vom 9. Dezember 2022 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

### **E. 3.1**

In der Steuerperiode 2015 war der Rekurrent (einziger) Gesellschafter und Geschäftsführer der A.\_\_\_\_\_ (in Liquidation seit dem tt.mm. 2017 und

- 6 - gelöscht im Handelsregister am tt.mm. 2023). Ebenso war er bis zum tt.mm. 2015 einziges Verwaltungsratsmitglied der F.\_\_\_\_\_ AG (Internetauszüge aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 18. März 2025).

### **E. 3.2**

Der steuerbare Gewinn der A.\_\_\_\_\_ wurde in der Steuerperiode 2015 infolge Nichteinreichung der Steuererklärung ermessensweise auf CHF 20'000.00 festgesetzt. Aus dem gleichen Grund wurde der steuerbare Gewinn der F.\_\_\_\_\_ AG für die Steuerperiode 2015 ermessensweise auf CHF 300'000.00 festgelegt. Beide Veranlagungen sind

unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Mit Meldung vom 6. Februar 2019 informierte das KStA JP das Gemeinde- steueramt Q.\_\_\_\_\_ darüber, dass die A.\_\_\_\_\_ in der Steuerperiode 2015 eine geldwerte Leistungen von CHF 20'000.00 an den Rekurrenten ausgeschüttet habe. Gleichzeitig erging zur selben Steuerperiode eine Meldung des KStA JP an das Gemeindesteuernamt Q.\_\_\_\_\_ über eine geldwerte Leistung von CHF 300'000.00 der F.\_\_\_\_\_ AG an den Rekurrenten.

### **E. 3.3**

In der Veranlagung vom 23. August 2019 rechnete die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ dem steuerbaren Einkommen der Rekurrenten die geldwerten Leistungen von CHF 20'000.00 und CHF 300'000.00 hinzu. Irrtümlich wurde die Aufrechnung von CHF 20'000.00 dabei der F.\_\_\_\_\_ AG zugeordnet. Dieses Versehen wurde im Einspracheentscheid vom

### **E. 3.4**

Umstritten und vorliegend zu prüfen ist, nach einer Darlegung des Sach- verhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) sowie der Rechtsgrundlagen (Erw. 5. und 6.), ob die genannten Aufrechnungen bei den Rekurrenten zu Recht erfolgt sind, wobei auch die nicht angefochtene Aufrechnung von CHF 11'535.00 zu untersuchen ist (Erw. 7. bis 10.). Zudem sind die im Ver- mögen der Rekurrenten veranlagten Gesellschaftsanteile zu überprüfen (Erw. 11.). 4.

### **E. 4**

(Im Verfahren) Es seien sämtliche Akten der Vorinstanz betreffend das Steuerjahr 2014 beizuziehen.

### **E. 4.1**

mit Hinweisen).

### **E. 4.2.1**

Die Rekurrenten lassen im Rekurs vorbringen, sie seien im Veranlagungs- verfahren zur Einreichung zusätzlicher Unterlagen aufgefordert worden. Da sie dieser Aufforderung nicht nachgekommen seien, sei eine Ermessenver- anlagung erfolgt. Jedoch müsse die Vorinstanz steuerbegründende Tatsachen nachweisen, also vorliegend den Umstand, dass den Rekurrenten geldwerte Vorteile im aufgerechneten Betrag zugeflossen seien. Diesen Nachweis habe die Vor- instanz nicht erbracht. Sie habe sich für die Aufrechnung einzig auf die

- 8 - rechtskräftigen Veranlagungen der Gesellschaften sowie die Annahme, dass der Rekurrent in deren Veranlagungsverfahren habe mitwirken kön- nen, gestützt. Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer geldwerten Leistung (fehlende Gegenleistung, Begünstigung des Anteilsin- habers, Erkennbarkeit des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleis- tung) seien von der Vorinstanz nicht nachgewiesen worden. Die allein auf die Ermessensveranlagungen bei den Gesellschaften ge- stützte Annahme der Vorinstanz, es seien den Rekurrenten geldwerte Vor- teile zugeflossen, treffe nicht zu.

### **E. 4.2.2**

Es sei unzulässig, einem Steuerpflichtigen den negativen Tatsachenbe- weis zuzuschieben. Es dürfe ihm nicht aufgrund von Vermutungen ein hö- heres Einkommen oder Vermögen zugerechnet werden und ihm der Be- weis für das Nichtvorhandenseins dieses höheren

Einkommens oder Vermögens überbunden werden.

#### **E. 4.2.3**

Im Übrigen habe die Vorinstanz bei der Ermessensveranlagung ihr Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt. Ziel der Ermessensveranlagung sei eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekomme. Steuerauslösende Faktoren dürften nicht geschätzt werden. Erst wenn feststehe, dass Einkünfte vorhanden seien, von denen bloss die Höhe unbekannt sei, dürfe geschätzt werden. Zudem könne die Veranlagung für die Steuerperiode 2015 sich nicht auf die Veranlagung der Vorperiode beziehen, wenn jene noch nicht einmal rechtskräftig entschieden sei. Der auf Nichteintreten lautende Einspracheentscheid bezüglich Vorperiode sei nämlich ebenso an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen worden, worauf dieses die Sache – wie im vorliegenden Fall – an die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ zur materiellen Behandlung der Einsprache zurückgewiesen habe. Der diesbezügliche materielle Entscheid stehe noch aus. Deshalb könne die (unrichtige) Veranlagung für die Steuerperiode 2014 nicht als Basis für die Veranlagung 2015 dienen.

#### **E. 4.2.4**

Schliesslich sei der Rekurrent per tt.mm. 2015 nicht mehr Eigentümer der Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG gewesen. Der Rekurrent habe die Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG im Verlauf des Jahres 2015 an D.\_\_\_\_\_ übertragen. Ebenso habe D.\_\_\_\_\_ per tt.mm. 2015 die Funktion des Geschäftsführers und Verwaltungsratspräsidenten der F.\_\_\_\_\_ AG übernommen. Die Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG seien von D.\_\_\_\_\_ in der Steuererklärung 2016 deklariert

- 9 - worden. Die für die Steuerperiode 2015 fehlende Deklaration sei mit Schreiben vom 3. Juni 2017 (Poststempel) nachgeholt worden. Deshalb sei der Wert der Beteiligung aus dem steuerbaren Vermögen der Rekurrenten herauszurechnen. Vor diesem Hintergrund sei die Aufrechnung der geldwerten Leistung von CHF 300'000.00 offensichtlich unrichtig. Der Rekurrent habe im Jahr 2015 lediglich Lohnzahlungen von der F.\_\_\_\_\_ AG erhalten, weshalb die Aufrechnung willkürlich sei. Ebenso sei ersichtlich, dass der Rekurrent bei der Veranlagung 2015 der F.\_\_\_\_\_ AG nicht habe mitwirken können, da er per tt.mm. 2015 aus der Geschäftsführung und dem Verwaltungsrat ausgeschieden und nicht mehr Aktionär gewesen sei.

#### **E. 4.2.5**

Der Beweismittelausschluss greife vorliegend nicht, da dieser nicht angedroht worden sei. Als Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Veranlagungsverfügung werde der Jahreskontoauszug 2015 des Rekurrenten eingereicht. Darauf sei ersichtlich, dass neben den (ordentlich deklarierten) Lohnzahlungen keine Vergütungen seitens der A.\_\_\_\_\_ erfolgt seien.

#### **E. 4.2.6**

Die Annahme einer geldwerten Leistung wäre nur zulässig gewesen, wenn ein Vermögensvergleich einen entsprechenden Vermögenszuwachs ergeben hätte. Zudem setze eine Ermessensveranlagung einen Untersuchungsnotstand voraus. Vorliegend habe sich die Vorinstanz hingegen lediglich auf Mutmassungen gestützt. Aus den Ermessensveranlagungen der Gesellschaften ergebe sich jedenfalls nicht, worin die geldwerten Leistungen an die Anteilsinhaber bestanden hätten. Deren eingereichte Deklaration sei damit als unglaubwürdig beurteilt worden, was willkürlich und im Ergebnis offensichtlich unrichtig sei. Die fehlende Mitwirkung der F.\_\_\_\_\_ AG bei der

Veranlagung der Steuerperiode 2015 könne den in ihrem Veranlagungsverfahren ordnungsgemäss mitwirkenden Rekurrenten nicht auf diese Art und Weise angelastet werden.

#### **E. 4.2.7**

Allein der Umstand, dass die F. \_\_\_\_\_ AG für die Steuerperiode 2016 ermessensweise mit einem Gewinn von CHF 300'000.00 veranlagt worden sei, bedeute nicht, dass diese Veranlagung den Tatsachen entspreche. Dies gelte auch dann, wenn keine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung vorliege.

#### **E. 4.2.8**

Insgesamt habe die Vorinstanz den Nachweis von geldwerten Leistungen der Gesellschaften an die Rekurrenten nicht erbracht.

- 10 -

#### **E. 4.3**

In der Vernehmlassung hält das Gemeindesteuernamt Q. \_\_\_\_\_ fest, dass die Steuerperiode 2014 mit Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2021 rechtskräftig entschieden worden sei. Im Übrigen erfolge der Hinweis auf den Eigentümerwechsel bei der F. \_\_\_\_\_ AG per 2015 im Rekursverfahren zum ersten Mal. Die Rekurrenten seien im Einspracheverfahren zur Stellungnahme und zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert worden. Jedoch sei keine Antwort der Rekurrenten erfolgt. Deshalb sei der Rekurs abzuweisen.

#### **E. 4.4**

Das KStA verweist in seiner Stellungnahme auf den Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Gemeindesteuernamtes Q. \_\_\_\_\_ und beantragt die Abweisung des Rekurses.

#### **E. 4.5**

In der Replik liessen die Rekurrenten präzisieren, D. \_\_\_\_\_ habe die Aktien der F. \_\_\_\_\_ AG vom Rekurrenten im tt.mm. 2015 erworben. Gleichzeitig habe D. \_\_\_\_\_ die Geschäftsführung der Gesellschaft übernommen und sei als Verwaltungsratspräsident gewählt worden. Zuvor sei D. \_\_\_\_\_ bei der F. \_\_\_\_\_ AG ohne Leitungsfunktion mit einem Nettolohn von CHF 6'280.35 angestellt gewesen. Als Gegenleistung für die Übertragung der Aktien sei zwischen dem Rekurrenten und D. \_\_\_\_\_ mündlich vereinbart worden, dass der Rekurrent während mindestens fünf Jahren den bisherigen (seit tt.mm. 2014) Nettolohn von CHF 10'167.40 erhalte, obwohl er ab tt.mm. 2015 weder die Funktion als Verwaltungsratspräsident noch diejenige als Geschäftsführer ausgeübt habe, sondern lediglich Arbeitnehmer ohne Leitungsfunktion gewesen sei. Dieser Lohn sei dem Rekurrenten in den folgenden Jahren so ausbezahlt worden und liege auch heute noch ungefähr in dieser Höhe. Vor tt.mm. 2014 sei dem Rekurrenten ein Nettolohn von CHF 6'000.00 ausbezahlt worden. Die Differenz zum höheren Lohn betrage rund CHF 4'000.00. Selbst wenn man annehme, dass ein "normaler" Lohn als Angestellter bei CHF 8'000.00 liege, läge der Unterschied zum Gehalt als Verwaltungsratspräsident mit Geschäftsführungsfunktion immer noch bei CHF 2'000.00. In vier Jahren belaufe sich diese aufsummierte Differenz auf ungefähr CHF 100'000.00, was dem Nominalwert des Aktienkapitals entspreche, und in acht Jahren auf den vom KStA im Jahr 2019 veranlagten Steuerwert der Aktien von CHF 200'000.00. Somit habe der Rekurrent den Verkaufserlös

der Aktien im Rahmen der ordentlichen Einkommensdeklaration sogar als Einkommen versteuert, was angesichts der durch den Verkauf der Anteile ausgelösten reinen Vermögensverschiebung gar nicht erforderlich gewesen wäre.

- 11 - Im Übrigen sei den Steuerbehörden der Wechsel im Aktionariat nicht erst im vorliegenden Rekursverfahren mitgeteilt worden.

#### **E. 4.6.1**

Mit Schreiben vom 30. Juni 2025 liessen die Rekurrenten aufforderungsgemäss weitere Unterlagen einreichen. Unter anderem wurden ein nachträglich am tt.mm. 2025 erstelltes Aktienbuch der F.\_\_\_\_\_ AG sowie ein Vertrag betreffend Übertragung der Aktien im Jahr 2015 vom tt.mm. 2025 vorgelegt. Dazu wurde ausgeführt, die mündliche Vereinbarung betreffend Aktienübertragung sei nicht bereits im tt.mm. 2015, sondern erst im nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Wahl von D.\_\_\_\_\_ als neuer Verwaltungsrat im tt.mm. 2015 abgeschlossen worden. D.\_\_\_\_\_ sei gleichzeitig Alleinaktionär sowie einziger Verwaltungsrat und Geschäftsführer der F.\_\_\_\_\_ AG geworden. Es könne eine korrigierte Erklärung betreffend Übertragung der Aktien nachgereicht werden. Im Übrigen sei die mündlich vereinbarte Aktienübertragung bereits zu einem früheren Zeitpunkt schriftlich festgehalten worden. Allein seien diese Dokumente nicht mehr auffindbar.

#### **E. 4.6.2**

Für die Frage, ob eine geldwerte Leistung erfolgt sei, sei der genaue Zeitpunkt der Aktienübertragung auch nicht entscheidend. Theoretisch sei nämlich möglich, dass eine geldwerte Leistung an den Rekurrenten bereits vor der Übertragung der Aktien erfolgt sei. Tatsächlich habe es aber keine geldwerten Leistungen der F.\_\_\_\_\_ AG an den bisherigen oder den neuen Anteilsinhaber gegeben. Dies gehe auch aus den eingereichten Kontoauszügen der F.\_\_\_\_\_ AG hervor. Die Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG seien seit 2016 durch D.\_\_\_\_\_ versteuert worden. Die Rekurrenten sowie D.\_\_\_\_\_ seien mit einer Besteuerung der Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2015 bei den Rekurrenten einverstanden, auch wenn die Aktien gemäss mündlicher Vereinbarung bereits im Jahr 2015 auf D.\_\_\_\_\_ übergegangen seien.

#### **E. 4.6.3**

Die einverlangten Jahresabschlüsse der F.\_\_\_\_\_ AG und der A.\_\_\_\_\_ könnten nicht eingereicht werden. Obwohl das beauftragte Treuhandunternehmen im Jahr 2015 regelmässig Zahlungen von der F.\_\_\_\_\_ AG erhalten habe, habe es seine Aufgabe, die Buchhaltung zu führen, nicht korrekt ausgeführt. Der Rekurrent habe dem Treuhandunternehmen mehrere Ordner mit Dokumenten übergeben. Obwohl dem Unternehmen sämtliche Dokumente für die Erstellung der Buchhaltung zugestellt worden seien, seien diese niemals retourniert worden. Gegen Ende

- 12 - des Jahres 2015 sei der Kontakt mit dem Treuhandunternehmen abgebrochen. Die F.\_\_\_\_\_ AG sei in der Folge in keiner Weise über die Buchhaltung orientiert worden. Es sei trotz wiederholter Nachfrage nicht mehr möglich gewesen, einen Kontakt zum Treuhandunternehmen herzustellen, weshalb die Akten nicht mehr vorhanden seien. Deshalb habe in den Jahren 2014 und 2015 weder eine ordnungsgemässe Buchhaltung noch ein ordentlicher Jahresabschluss erstellt werden können. Dies sei auch der Grund für die fehlende Mitwirkung der Gesellschaften in deren Veranlagungsverfahren gewesen.

#### **E. 4.6.4**

Aus den vorhandenen Unterlagen und den Erklärungen von D.\_\_\_\_\_ in der E-Mail vom 30. Juni 2025 gehe immerhin hervor, dass die F.\_\_\_\_\_ AG ihre Rechnungen im Jahr 2015 mit dem Programm [...] erstellt habe. Rechnungen in Euro seien mit einem [...] am Anfang der Rechnungsnummer gekennzeichnet gewesen, während Rechnungen in Schweizer Franken mit einem [...] versehen worden seien. Die Rechnungen seien an die beauftragten Firmen ausgestellt worden. Die Firmen seien für die zu Gunsten der F.\_\_\_\_\_ AG erbrachten Dienstleistungen entschädigt worden. Dies sei in den Barauszahlungen auf den Kontoauszügen der F.\_\_\_\_\_ AG ersichtlich, die jeweils mit [...] oder [...] (zuzüglich Rechnungsnummer) bezeichnet worden seien.

#### **E. 4.6.5**

Sodann habe es beim Treuhandunternehmen verschiedene Unregelmäßigkeiten gegeben. Eine Mitarbeiterin habe Zahlungen auf ihr eigenes Konto verlangt sowie ein privates Darlehen beim Rekurrenten angefragt. Das Treuhandunternehmen habe seit der Gründung im Jahr 2014 wiederholt sein Domizil eingebüsst und im Jahr 2018 sei das Unternehmen mangels Domizil von Amtes wegen als aufgelöst erklärt worden. Diese Auflösung sei im Jahr 2019 nach Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustands widerrufen worden. Zudem habe es zusätzliche auffällige Domizilwechsel gegeben. Schliesslich sei der einzige Verwaltungsrat des Treuhandunternehmens per tt.mm. 2023 ausgeschieden und P.\_\_\_\_\_ habe per tt.mm. 2023 eine Untersuchungsbeauftragte eingesetzt. Hintergrund sei offenbar gewesen, dass das Treuhandunternehmen im Jahr 2021 nicht handelbare Aktien einer Tochterfirma mit Sitz in R.\_\_\_\_\_ angeboten und dabei gegen die [...] verstossen habe. In der Folge sei im tt.mm. 2023 der Konkurs über das Treuhandunternehmen eröffnet worden. Das diesbezügliche Verfahren sei am tt.mm. 2025 als geschlossen erklärt worden, worauf das Treuhandunternehmen von Amtes wegen im Handelsregister gelöscht worden sei.

- 13 - Die Kontakte mit den angefragten Behörden hätten jedenfalls ergeben, dass sich keine Unterlagen betreffend die F.\_\_\_\_\_ AG in den Geschäftsakten des Treuhandunternehmens befunden hätten. Vor diesem Hintergrund sei ersichtlich, dass das Treuhandunternehmen nicht nur den Auftrag, die Buchhaltung für die F.\_\_\_\_\_ AG zu führen, nicht ausgeführt habe, sondern auch die ihr anvertrauten Unterlagen weder korrekt aufbewahrt noch zurückgegeben habe.

#### **E. 4.6.6**

Aufgrund der fehlenden Buchhaltungsunterlagen habe sich D.\_\_\_\_\_ gegen eine Anfechtung der Ermessensveranlagung 2015 (wie auch 2016) der F.\_\_\_\_\_ AG entschieden. Das Gleiche habe für die A.\_\_\_\_\_ gegolten. Die Buchhaltungen seien erst mit der Zeit ordnungsgemäss geführt worden. Deshalb wären Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen nur mit geringen Erfolgsaussichten verbunden gewesen. Jedoch sei die fehlende Buchhaltung klarerweise vom Treuhandunternehmen verursacht gewesen. Es sei den beteiligten Personen anlässlich der Ermessensveranlagungen der Gesellschaften auch nicht bewusst gewesen, dass dies möglicherweise zu Aufrechnungen bei den Anteilsinhabern führen könnte. Ansonsten wäre möglicherweise bereits bei Eröffnung der die Gesellschaften betreffenden Veranlagungen rechtliche Beratung beigezogen worden, was gegebenenfalls zu Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen geführt hätte.

#### **E. 4.6.7**

Der Umstand, dass bei der F.\_\_\_\_\_ AG in der Steuerperiode 2015 ermessensweise ein steuerbarer Gewinn von CHF 300'000.00 veranlagt worden sei, bedeute nicht, dass diese

Veranlagung zutreffend gewesen sei und dem Rekurrenten geldwerte Leistungen in diesem Umfang zugeflossen seien. Es habe keine derartigen geldwerten Leistungen gegeben. Soweit die Steuerbehörde diese steuererhöhenden Tatsachen behaupte, sei sie dafür beweispflichtig. Es bestehe kein Aufrechnungsautomatismus. Die Ausschüttung geldwerter Leistungen werde bestritten. Dies ergebe sich auch aus den bereits eingereichten Bankkontoauszügen des Rekurrenten sowie aus den Kontoauszügen der F.\_\_\_\_\_ AG. Da der Rekurrent keine geldwerten Leistungen erhalten habe, könne er dies auch nicht weiter substantzieren. Stattdessen obliege es der Veranlagungsbehörde, die geldwerten Leistungen nachzuweisen. 5.

## **E. 5**

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

### **E. 5.1**

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein

- 14 - der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf die Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

### **E. 5.2**

Hinsichtlich des Beweismasses ist grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die in Frage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung). Beweiserleichterungen greifen nach Lehre und Rechtsprechung aber auch dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indes nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.361], mit Verweisen, insbesondere auf BGE 130 III 321). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis) (Bundesgerichtsurteil vom 26. Mai 2023 [9C\_251/2023], Erw. 3.2.4.).

### **E. 5.3**

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der aus Art. 8 ZGB analog hergeleitete Grundsatz, wonach derjenige die Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet. Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (Bundesgerichtsurteil vom 26. Mai 2023 [9C\_251/2023], Erw. 3.2.5. mit zahlreichen Hinweisen)

- 15 -

#### **E. 5.4**

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§§ 179 Abs. 1 und 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast (Bundesgerichtsurteil vom 8. Juni 2021 [2C\_211/2021, 2C\_212/2021], Erw. 5.1.1.). Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C\_247/2020], Erw. 4.3.1.). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (§§ 179 Abs. 1 sowie 180 - 182 StG). 6.

#### **E. 6**

B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ haben eine Replik einreichen lassen.

- 4 -

#### **E. 6.1**

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile gelten alle geldwerten Listungen einer Gesellschaft an die Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 40).

#### **E. 6.2**

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Urteile des Bundesgerichts vom 13. Juni 2012 [2C\_862/2011 und 2C\_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003

[2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Aus der Sicht des Anteilsinhabers

- 16 - wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2022 [2C\_824/2021], Erw.

### **E. 6.3**

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (geldwerter Vorteil) setzt somit kumulativ voraus, dass - die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, - der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und - der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

### **E. 6.4**

Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 12. Juli 2021 (WBE.2020.419) die bundesgerichtliche Praxis zum Verhältnis zwischen der Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft einerseits und der Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim Beteiligungsinhaber andererseits wie folgt zusammengefasst: "4.2.1.2. Wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat, führt eine in Rechtskraft erwachsene Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft in der Praxis zwar regelmässig zur analogen Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim Gesellschafter (HANS-JÖRG MÜLLER-HAUPT, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 44 zu § 29 StG), ein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht jedoch nicht. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf den Ebenen der Gesellschaft und jener des Anteilsinhabers einer jeweils eigenen Logik und es herrscht entsprechend auch in solchen sog. zweidimensionalen Sachverhalten die übliche Beweislastverteilung. Nachdem es sich beim Zufluss einer geldwerten Leistung um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt folglich die Steuerbehörde die Beweislast für deren Vorliegen. Sie hat sämtliche Elemente der geldwerten Leistung nachzuweisen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_377/2009 vom 9. September 2009, Erw. 3.4; 2C\_76/2009 vom 23. Juli 2009, Erw. 2.2; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2012.13 vom 13. Juli 2012, Erw. 1.4, mit weiteren Hinweisen). Dabei ist zu verlangen, dass sie nach erfolgter Beweiswürdigung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt ist, dass die Gesellschaft dem Beteiligungsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht hat, wobei diese Überzeugung auf Indizien beruhen kann und keines direkten Beweises bedarf (Urteil des Bundesgerichts 2C\_736/2018 vom 15. Februar 2019, Erw. 2.2.2.). In Abweichung von den üblichen Regeln hat jedoch ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts Be-

- 17 - stand und Höhe der von der Steuerbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies, so ist die Steuerbehörde grundsätzlich zur Annahme berechtigt, dass die auf der Ebene der Gesellschaft rechtskräftig veranlagte Aufrechnung gegenüber dem Anteilsinhaber ebenso berechtigt ist (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C\_1071/2020, 2C\_1072/2020 vom 19. Februar 2021, - 11 - Erw. 3.3.1; 2C\_32/2018, 2C\_35/2018 vom 11. November 2019, Erw. 3.1. f.; je mit Hinweisen; MARTIN KOCHER, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität – Gedankensplitter im

Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Au carrefour des contributions, 2020, S. 607 f.; vgl. auch Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.386 vom 16. Februar 2021, Erw. 4.2)." Weiter hat das Verwaltungsgericht die Bindungswirkung einer rechtskräftigen Veranlagung einer juristischen Person mit Entscheid vom 2. Dezember 2009 (WBE.2009.168) dann verneint, wenn mangels Abgabe der Steuererklärung eine Ermessensveranlagung erfolgte. Es führte dazu aus: "Das KStA veranlagte die B. AG für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 nach Ermessen. Eine Ermessensveranlagung unterliegt stets nur noch einer Überprüfung mit eingeschränkter Kognition – nämlich auf offensichtliche Unrichtigkeit hin (vgl. § 192 Abs. 2 StG; ebenso Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14] sowie Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]). Im Veranlagungsverfahren des Beteiligten kommt der Steuerbehörde (und anschliessend den Rechtsmittelbehörden) dagegen volle Kognition zu. Die Wirkung von aufgrund einer nicht eingereichten Steuererklärung notwendig gewordenen Sachverhaltsannahmen, die auch in keinem Rechtsmittelverfahren einer Überprüfung mit voller Kognition mehr unterzogen werden können, können nicht auf das Veranlagungsverfahren gegen den Beteiligten ausgedehnt werden. Der Beteiligte darf nicht in seinen Verteidigungsmitteln eingeschränkt werden (VGE II/104 vom 5. Dezember 1990 [BE.1990.221], Erw. 3a, in StE 1991, B 26.3 Nr. 4). Es fällt daher, jedenfalls dann, wenn die Gesellschaft mangels Einreichung einer Steuererklärung nach Ermessen veranlagt werden musste und in diesem Zusammenhang eine Gewinnausschüttung angenommen wurde, ausser Betracht, diese Annahme ohne weitere Abklärungen auch der Veranlagung des Aktionärs zugrunde zu legen." 7.

## **E. 7**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.ddd betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 von B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ beigezogen.

### **E. 7.1**

Zunächst ist auf den Einwand einzugehen, dass der Rekurrent per Ende 2015 nicht mehr Anteilsinhaber der F.\_\_\_\_\_ AG gewesen sei, weshalb er an der Veranlagung 2015 nicht habe mitwirken können.

### **E. 7.2**

Zu diesen Vorbringen haben die Rekurrenten mit der Replik unter anderem eine Bestätigung zuhanden der Steuerbehörden / des Spezialverwaltungsgerichts vom 31. Mai 2023 einreichen lassen. Gemäss diesem Dokument bestätigen D.\_\_\_\_\_ und der Rekurrent, dass die Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG im tt.mm. 2015 vom Rekurrenten an D.\_\_\_\_\_ verkauft worden seien. Gleichzeitig habe D.\_\_\_\_\_ die Geschäftsführung übernommen und sei als - 18 - Verwaltungsrat gewählt worden. Als Gegenleistung für die Übertragung der Aktien sei mündlich vereinbart worden, dass der Rekurrent für mindestens fünf weitere Jahre einen monatlichen Nettolohn von CHF 10'167.40 erhalte, obwohl er nicht mehr als Geschäftsführer tätig sei. Die Differenz zum Gehalt eines gewöhnlichen Angestellten habe somit dem Wert der übertragenen Aktien entsprochen. Ausserdem liegt eine E-Mail vom 7. Dezember 2022 von D.\_\_\_\_\_ an das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ vor. Gemäss dieser Nachricht sei bei der Übertragung der Aktien vereinbart worden, dass der Rekurrent als Gegenleistung während fünf Jahren bei der F.\_\_\_\_\_ AG angestellt bleibe und dabei einen

Mindestlohn von CHF 9'000.00 brutto pro Monat (mal dreizehn) sowie sechs Wochen Ferien pro Jahr erhalte. Mit der Aktenergänzung wurde schliesslich ein nachträglich am tt.mm. 2025 erstelltes Aktienbuch eingereicht, welches zeigt, dass die 100 Namenaktien der F.\_\_\_\_\_ AG bis zum tt.mm. 2015 auf den Rekurrenten und danach auf D.\_\_\_\_\_ eingetragen waren. Gemäss Bemerkung sei die Aktienübertragung am tt.mm. 2015 mündlich vereinbart worden und werde hiermit im Aktienbuch festgehalten. Ebenso wurde ein auf den tt.mm. 2025 datierter Vertrag über die Übertragung von Aktien vorgelegt. In diesem Vertrag wurde die am tt.mm. 2015 getroffene mündliche Vereinbarung der Übertragung sämtlicher Namenaktien der F.\_\_\_\_\_ AG vom Rekurrenten an D.\_\_\_\_\_ bestätigt. Der Kaufpreis sei auf CHF 100'000.00 festgelegt worden und die Zahlung sei gemäss mündlicher Vereinbarung zwischen den Parteien erfolgt. Der Vertrag bestätige die bereits vollzogene Übertragung der Aktien.

### **E. 7.3**

Der vorliegende Rekurs datiert vom 13. Februar 2023. Sämtliche die Aktienübertragung vom Rekurrenten an D.\_\_\_\_\_ bestätigenden schriftlichen Dokumente wurden somit im Lichte des vorliegenden Verfahrens nachträglich erstellt. Zwar wurde die E-Mail von D.\_\_\_\_\_ bereits am 7. Dezember 2022 verfasst. Diese enthält jedoch keine Angaben zum Zeitpunkt der Aktienübertragung. Die Beweiskraft der schriftlichen Dokumente für die Aktienübertragung bzw. für deren Zeitpunkt ist deshalb nicht nur schwach, sondern nicht vorhanden, sind die Dokumente doch als Gefälligkeitsbescheinigungen ohne Beweiswert zu beurteilen. Einzig dass D.\_\_\_\_\_ per tt.mm. 2015 Präsident des Verwaltungsrates der F.\_\_\_\_\_ AG wurde und der Rekurrent zum gleichen Datum als Mitglied des Verwaltungsrates ausgeschieden ist, ergibt sich aus dem Handelsregister (vgl. Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 18. März 2025). Auch gehören die eingereichten Kontoauszüge der F.\_\_\_\_\_ AG aus dem Jahre 2015 (Januar bis Oktober

- 19 - 2015, vgl. nachfolgend Erw. 9.3.) mit dem Druckdatum tt.mm. 2015 zu einem Bankvertrag, der auf D.\_\_\_\_\_ lautet. Der genaue Zeitpunkt der Übertragung der Aktien kann damit auch nicht festgestellt werden, es ist lediglich ersichtlich, dass mit dem Ausscheiden des Rekurrenten als Mitglied des Verwaltungsrates Bestrebungen bestanden haben mögen, die Verantwortung für die Unternehmung an D.\_\_\_\_\_ zu übertragen. Dennoch bleibt es dabei, dass keine schriftlichen Unterlagen aus der Zeit der behaupteten Aktienübertragung existieren, die diese dokumentieren.

### **E. 7.4**

Die während dem Rekursverfahren erfolgten Vorbringen von D.\_\_\_\_\_ sowie der Rekurrenten bezüglich Zeitpunkt der Aktienübertragung sind uneinheitlich: So wird im Rekurs zunächst vorgebracht, die Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG seien im Verlauf des Jahres 2015 übertragen worden. In der Replik wird ausgeführt, D.\_\_\_\_\_ habe die Aktien im tt.mm. 2015 vom Rekurrenten erworben, was auch in der schriftlichen Bestätigung festgehalten wird. Zu dem mit der Aktenergänzung eingereichten Aktienbuch wurde schliesslich ausgeführt, die mündliche Vereinbarung sei nicht bereits im tt.mm. 2015 (in den schriftlichen Dokumenten wird allerdings der tt.mm. 2015 genannt), sondern erst im tt.mm. 2015 anlässlich der Wahl von D.\_\_\_\_\_ als neuen Verwaltungsrat abgeschlossen worden. Schliesslich lassen die Rekurrenten in der Aktenergänzung selbst einräumen, dass sie mit einer Zuordnung der Anteile der F.\_\_\_\_\_ AG in ihr Vermögen per Ende 2015 einverstanden

seien. Einen genauen Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Aktien haben die Rekurrenten damit nicht glaubhaft vorgebracht, geschweige denn be- legt.

#### **E. 7.5**

Ebenso unklar bleibt, was als Gegenleistung für die Übertragung der Aktien vereinbart wurde. Eine Einmalzahlung des Kaufpreises an den Rekurren- ten wurde nicht geltend gemacht und ist auch nicht ersichtlich. Stattdessen wird mehrheitlich von einer fünfjährigen Anstellungsgarantie zum (bisheri- gen) Geschäftsführerlohn gesprochen. Zu welchem Kaufpreis diese Rege- lung schliesslich führen soll, bleibt jedoch diffus. In der Replik wird ein Kauf- preis von CHF 100'000.00 (für vier Anstellungsjahre zum bisherigen Lohn) oder CHF 200'000.00 (für acht Anstellungsjahre) genannt. Die mit der Re- plik eingereichte Bestätigung nennt keinen konkreten Preis, sondern be- zeichnet die während fünf Jahren erzielte Lohndifferenz als Gegenleistung der Übertragung. Der mit der Aktenergänzung eingereichte Vertrag über die Übertragung von Aktien nennt schliesslich einen Kaufpreis von CHF 100'000.00.

- 20 - Ob der Kaufpreis tatsächlich über die Lohndifferenz vergütet worden ist, bleibt fraglich, zumal diese Lösung – worauf die Rekurrenten zutreffend hinweisen lassen – zu Einkommenssteuerfolgen für eine reine Vermögens- verschiebung geführt hätte. Im Übrigen hätte der Rekurrent – wenn er für die Übertragung der Aktien tatsächlich mit einem (künftigen) höheren Lohn entschädigt worden wäre – den vereinbarten Kaufpreis zum Zeitpunkt der Übertragung der Aktien als Guthaben bzw. Darlehen an D.\_\_\_\_\_ de- klarieren müssen. Dies ist für die Steuerperiode 2015 nicht erfolgt. Die behauptete Vergütung des Kaufpreises über höhere Lohnzahlungen seitens der F.\_\_\_\_\_ AG an den Rekurrenten ist letztlich auch deshalb nicht schlüssig, weil (behaupteter) Käufer der Aktien D.\_\_\_\_\_ und nicht die F.\_\_\_\_\_ AG war. Die F.\_\_\_\_\_ AG hätte bei diesem Vorgehen eine Schuld des (neuen) Aktionärs bezahlt. Dies wäre wohl als geldwerte Leistung an D.\_\_\_\_\_ zu qualifizieren.

#### **E. 7.6**

Falls die Übertragung der Aktien vom Rekurrenten an D.\_\_\_\_\_ in informellem Rahmen erfolgt sein sollte, lassen sich der genaue Zeitpunkt jedenfalls nicht zweifelsfrei feststellen und die Höhe des Kaufpreises nicht konkret beziffern. Insgesamt wurde das behauptete formlose Vorgehen im Rahmen der Ak- tienübertragung von den Parteien freiwillig gewählt, während die Schriftlich- keit bezüglich getroffener Vereinbarungen erst im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren als erforderlich erachtet wurde.

#### **E. 7.7**

Da die Rekurrenten mit der Aktenergänzung von sich aus eine Zuordnung der Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG per 2015 zu ihrem Vermögen und per 2016 zum Vermögen von D.\_\_\_\_\_ beantragen, ist von einer Übertragung der Aktien frühestens per 1. Januar 2016 auszugehen. Dies gilt umso mehr, als der Rekurrent bis zum tt.mm. 2015 einziges Verwaltungsratsmitglied der F.\_\_\_\_\_ AG war.

#### **E. 7.8**

Eine andere Frage ist, ob der Rekurrent – selbst wenn die Übertragung der Aktien erst nach 2015 vollzogen worden wäre – im Veranlagungsverfahren 2015 der F.\_\_\_\_\_ AG hätte mitwirken können. Die Veranlagung der F.\_\_\_\_\_ AG für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wurde erst im Dezember 2018 versandt.

## **E. 7.9**

Der Rekurrent war bis zum tt.mm. 2015 einziges Verwaltungsratsmitglied der F.\_\_\_\_\_ AG. Als solches war er unter anderem für die Führung einer ordnungsgemässen Buchhaltung zuständig. Der Kontakt mit dem

- 21 - beauftragten Treuhandunternehmen ist gemäss den Ausführungen der Rekurrenten bereits im Jahr 2015 abgebrochen. Demnach kann es den Rekurrenten nicht entgangen sein, dass das Treuhandunternehmen seinen Auftrag nicht gehörig ausgeführt hat. Dies gilt umso mehr, als das gleiche Treuhandunternehmen ebenso mit der Buchhaltung für die A.\_\_\_\_\_ befasst war und auch diese Aufgabe nicht erfüllt hat. Für die A.\_\_\_\_\_ war der Rekurrent bis zu deren Liquidation im Jahr 2023 einziger Gesellschafter und Geschäftsführer bzw. Liquidator. Somit muss für den Rekurrenten erkennbar gewesen sein, dass er seine steuerlichen Mitwirkungspflichten im Rahmen seiner Funktionen bei der F.\_\_\_\_\_ AG (bis zum tt.mm. 2015) und der A.\_\_\_\_\_ mangels ordnungsgemäss geführter Buchhaltungen nicht genügend würde erfüllen können. Es hätte demnach am Rekurrenten gelegen, sich auch nach dem behaupteten Übergang der Aktien und der Geschäftsführung an D.\_\_\_\_\_ mit den steuerlichen Folgen dieses Versäumnisses zu befassen und das Veranlagungsverfahren 2015 zu begleiten, zumal er auch für die F.\_\_\_\_\_ AG während mehreren Monaten des Jahres 2015 Führungsverantwortung innegehabt hatte. Dies ist auch vor dem Hintergrund kaufrechtlicher Gewährleistungspflichten schlüssig. Der geschilderte (behauptete) informelle Übergang der Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG vom Rekurrenten auf D.\_\_\_\_\_ sowie die Weiterbeschäftigung des Rekurrenten in der F.\_\_\_\_\_ AG zeugen von einem bestehenden Vertrauensverhältnis. Damit ist davon auszugehen, dass D.\_\_\_\_\_ den Rekurrenten jedenfalls nicht davon abgehalten hat, am Veranlagungsverfahren der F.\_\_\_\_\_ AG mitzuwirken. Der Rekurrent hätte spätestens anlässlich der identischen Umstände bei der A.\_\_\_\_\_ (fehlender Geschäftsabschluss und daraus folgende Ermessensveranlagung) ein Bewusstsein für die Problematik der Veranlagung 2015 der F.\_\_\_\_\_ AG entwickeln und intervenieren müssen. Es ist davon auszugehen, dass dies auch geschehen ist, bzw. die Möglichkeit dazu bestanden hat, zumal die Verantwortung für die fehlende Buchhaltung 2015 der F.\_\_\_\_\_ AG kaum D.\_\_\_\_\_ angelastet werden konnte, der nur die letzten Wochen des Jahres als Präsident des Verwaltungsrates im Amt war.

## **E. 7.10**

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der Rekurrent sehr wohl die Möglichkeit hatte, auf die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 der F.\_\_\_\_\_ AG Einfluss zu nehmen. Dass er dies – genauso wie bei der Veranlagung der A.\_\_\_\_\_, auf die er unbestrittenermassen Einfluss nehmen konnte – nicht getan hat, liegt nicht an der fehlenden Einflussmöglichkeit, sondern an der diesbezüglichen Entscheidung des Rekurrenten.

- 22 - 8.

## **E. 8**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ und beim KStA, Sektion juristische Personen (JP), vorgenommen.

### **E. 8.1**

Wie die Rekurrenten zutreffend ausführen lassen, liegt die Beweislast für das Vorliegen einer geldwerten Leistung grundsätzlich bei der Steuerbehörde. Sie hat darzulegen, dass

die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung erfüllt waren. Ist die Veranlagung der Gesellschaft jedoch als Ermessensveranlagung infolge Nichteinreichung der Steuererklärung erfolgt, so besteht die Besonderheit, dass der Gewinn der Gesellschaft von der Veranlagungsbehörde mangels Unterlagen geschätzt werden musste. Deshalb kann für die daraus folgende geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber ein direkter Beweis naturgemäss nicht erbracht werden. Die Annahme geldwerter Leistungen kann sich mangels Belegen nur auf Indizien stützen. Aufgrund der fehlenden Mitwirkung seitens der Gesellschaft sowie des Anteilsinhabers ist ein höheres Beweismass nicht möglich und kann deshalb auch nicht vorausgesetzt werden.

### **E. 8.2**

Vorliegend hat sich die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für die Aufrechnung der geldwerten Leistungen auf die Meldungen des KStA JP bezüglich rechtskräftiger Ermessensveranlagungen bei beiden Gesellschaften und daraus folgenden geldwerten Leistungen an den Rekurrenten gestützt. Jenen Meldungen lagen, soweit ersichtlich, die betroffenen Veranlagungsverfügungen der Gesellschaften bei. Da die Meldungen des KStA JP jeweils auch die Vorperiode 2014 betrafen, ging aus den Veranlagungsverfügungen hervor, dass sich das Kapital beider Gesellschaften zwischen Ende 2014 und Ende 2015 nicht verändert hatte. Folglich mussten die in der Steuerperiode 2015 erzielten Gewinne der Gesellschaften an die Anteilsinhaber ausgeschüttet worden sein. Daraus ergaben sich die geldwerten Leistungen, die zu den hier umstrittenen Aufrechnungen bei den Rekurrenten führten. Die voraussichtlichen Aufrechnungen wurden den Rekurrenten bereits im Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 11. Juli 2019 mittels Veranlagungsvorschlag angekündigt. Aus der Abweichungsbegründung ging hervor, dass sich die Aufrechnungen auf die rechtskräftigen Veranlagungen der Gesellschaften stützten. Die Rekurrenten wurden zur Prüfung des Veranlagungsvorschlags und zum Vorbringen allfälliger Einwände eingeladen. Ausweislich der Akten blieb dieses Schreiben unbeantwortet. Auch im darauffolgenden Einspracheverfahren wurden die Rekurrenten mit Schreiben vom 11. Mai 2022 über die vorgesehenen Aufrechnungen in Kenntnis gesetzt und zur Stellungnahme sowie zur Einreichung weiterer Unterlagen aufgefordert. Auch auf dieses Schreiben haben die Rekurrenten trotz Mahnung vom 21. September 2022 nicht reagiert.

- 23 -

### **E. 8.3**

Somit ist zwar richtig, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Voraussetzungen beider geldwerter Leistungen nicht einzeln geprüft hat. Dies war aber in dem Sinne auch nicht möglich, als die Ausschüttung geldwerter Leistungen im Rahmen der Ermessensveranlagungen der Gesellschaften allein auf der ermessensweisen Schätzung der Gewinne der Gesellschaften sowie auf der getroffenen Annahme der (jeweils) vollständigen Gewinnausschüttung beruhte. Vor diesem Hintergrund konnte weder das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, noch der Empfang der ungewöhnlichen Leistungen durch den Anteilsinhaber oder die Erkennbarkeit des Missverhältnisses durch die Gesellschaftsorgane konkret nachgewiesen werden. Vielmehr beruhte die Erfüllung dieser Voraussetzungen auf der Schlussfolgerung, dass die in Rechtskraft erwachsenen, nicht angefochtenen Veranlagungsverfügungen der Gesellschaften ein genügendes Indiz für die tatsächlich erzielten Gewinne und Gewinnausschüttungen darstellten. Dennoch ist die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ nicht von

einem Aufrechnungsautomatismus ausgegangen, sondern hat die Rekurrenten sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren dazu aufgefordert, Stellung zu beziehen und weitere Unterlagen einzureichen. Allein ist diese Mitwirkung der Rekurrenten bis zum Einspracheentscheid vollständig unterblieben.

#### **E. 8.4**

Nun darf die fehlende Mitwirkung der Rekurrenten im (eigenen) Veranlagungs- und Einspracheverfahren aber nicht dazu führen, dass eine geldwerte Leistung in jedem Fall als nicht beweisbar gilt (weil die Voraussetzungen bei einer Ermessensveranlagung der Gesellschaft nicht konkret geprüft und direkt nachgewiesen werden können). Denn dies hätte zur Folge, dass sich Anteilsinhaber nach Nichteinreichung der Steuererklärung im Veranlagungsverfahren der Gesellschaft durch weiterhin fehlende Mitwirkung im eigenen Veranlagungsverfahren der Aufrechnung geldwerter Leistungen komplett entziehen könnten. Damit wären sie besser gestellt als Anteilsinhaber, die im Veranlagungsverfahren der Gesellschaft eine Steuererklärung eingereicht haben, bezüglich derer aber ein Aufwand aufgerechnet wurde, der nicht als geschäftsmässig begründet erachtet wurde: Denn bei diesen Anteilsinhabern könnte im anschliessenden eigenen Veranlagungsverfahren je nach konkreten Umständen des Sachverhalts die Beweislage als genügend erachtet werden, um die Aufrechnung einer geldwerten Leistung zu begründen.

#### **E. 8.5**

Vor diesem Hintergrund ist der insbesondere bei Ermessensveranlagungen geltende fehlende Aufrechnungsautomatismus nicht so zu verstehen,

- 24 - als dass der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung der Gesellschaft überhaupt keine Bedeutung zukommt. Vielmehr ist sie in dem Sinne nicht bindend für die Veranlagung des Anteilsinhabers, als dass dieser, trotz Rechtskraft der Veranlagung der Gesellschaft, mit Bezug auf die Ausrichtung geldwerter Leistungen erneut darauf zurückkommen und weitere Unterlagen – auch die Gesellschaft betreffend – beibringen kann. Nichts anderes geht aus dem Verwaltungsgerichtsentscheid vom 2. Dezember 2009 (WBE.2009.168) hervor, in dem das Verwaltungsgericht einen Sachverhalt zu beurteilen hatte, bei dem die Gesellschaft infolge Nichteinreichung der Steuererklärung nach Ermessen veranlagt worden war. Diese Veranlagung war in Rechtskraft erwachsen. Als der Anteilsinhaber anlässlich seiner eigenen Veranlagung mit der Aufrechnung eines geldwerten Vorteils neue Unterlagen die Gesellschaft betreffend einreichte, wurden diese von der Steuerbehörde mit Hinweis auf die rechtskräftige Veranlagung der Gesellschaft nicht berücksichtigt. Dieses Vorgehen wurde vom Verwaltungsgericht gerügt. Anlässlich der Rückweisung wurde die Steuerbehörde angewiesen, sich inhaltlich mit den Eingaben des Anteilsinhabers zu befassen und diese zu prüfen. Kritisiert wurde demnach nicht die Aufrechnung einer geldwerten Leistung nach Ermessensveranlagung bei der Gesellschaft, sondern die Tatsache, dass die Steuerbehörde die neu eingereichten Unterlagen betreffend die Gesellschaft mit Hinweis auf die Rechtskraft der Veranlagung der Gesellschaft nicht beachtet hatte. Dieser Sachverhalt unterscheidet sich massgeblich von den vorliegenden Umständen, bei denen die Rekurrenten trotz mehrfacher Aufforderung bezüglich geldwerter Leistungen zumindest bis zum Einspracheentscheid nicht mitgewirkt und keine weiteren Unterlagen eingereicht haben. Eine weitergehende Prüfung war der Vorinstanz somit nicht möglich.

#### **E. 8.6**

Deshalb ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die rechtskräftigen, nicht angefochtenen Veranlagungen der Gesellschaften mit erfolgten Ausschüttungen als genügendes Indiz für tatsächlich erfolgte geldwerte Leistungen beim Anteilsinhaber erachtet und entsprechende Aufrechnungen vorgenommen hat. Da die Vorinstanz die geldwerten Leistungen bei gegebener Aktenlage zu Recht als erwiesen erachtet hat, treffen die Vorwürfe der Rekurrenten, die Aufrechnungen seien offensichtlich unrichtig und willkürlich, nicht zu. Vor diesem Hintergrund fällt eine Rückweisung an die Vorinstanz (Eventualantrag als Teil von Antrag 2) ausser Betracht. In diesem Sinne hat es sich im Übrigen auch nicht um eine Ermessensveranlagung gehandelt, weshalb die diesbezüglichen Einwände der Rekurrenten (vgl. oben Erw. 4.2.) nicht greifen und auch der Beweismittelausschluss nicht zur Anwendung kommt. Die im Rekursverfahren vorgebrachten neuen

- 25 - Argumente und Unterlagen sind deshalb mit Bezug auf die hier umstrittenen geldwerten Leistungen nachfolgend zu prüfen.

## **E. 9**

Dezember 2022 erkannt und korrigiert. Zusätzlich erfolgte in der Veranlagungsverfügung unter der Position "Wertschriftenertrag" eine Aufrechnung von CHF 11'535.00, die mit "Privatanteil Auto – A.\_\_\_\_\_" bezeichnet wurde. Aus der Abweichungsbegründung ging hervor, dass sich diese Korrektur auf eine in der Steuerperiode 2014 bei der A.\_\_\_\_\_ vorgenommene Aufrechnung bezüglich Privatanteil Auto bezog, die in die Steuerperiode 2015 übernommen und als geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber erachtet worden war ("analog Vorjahresentscheid"). Diese drei Aufrechnungen ergaben eine Summe von CHF 331'535.00, die als Beteiligungsertrag zum Einkommen der Rekurrenten hinzugerechnet wurde. Im Vermögen der Rekurrenten wurden die Anteile der F.\_\_\_\_\_ AG mit CHF 350'000.00 veranlagt, während die Anteile der A.\_\_\_\_\_ mit CHF 344'000.00 berücksichtigt wurden.

- 7 -

### **E. 9.1**

Was zunächst die zahlreichen Hinweise der Rekurrenten auf das Verhalten des mit der Erstellung der Buchhaltung der Gesellschaften beauftragten Treuhandunternehmens betrifft, so ist festzuhalten, dass der Rekurrent in der Steuerperiode 2015 einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der A.\_\_\_\_\_ und bis zum tt.mm. 2015 einziges Verwaltungsratsmitglied der F.\_\_\_\_\_ AG war. Als Geschäftsführer und zeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied stand er somit in der Verantwortung, den steuerlichen Mitwirkungspflichten beider Gesellschaften nachzukommen. In diesem Rahmen hatte er sich bereits während der Veranlagungsperiode bei beiden Gesellschaften (bei der F.\_\_\_\_\_ AG mindestens bis zum tt.mm. 2015) um die Erstellung einer ordnungsgemässen Buchhaltung zu kümmern. Diese Pflicht hatte er offensichtlich an einen Dritten delegiert, der seiner Aufgabe gemäss den Schilderungen der Rekurrenten nur ungenügend bzw. gar nicht nachgekommen ist. Dies mag durchaus zutreffen, braucht aber nicht weiter geprüft zu werden. Denn aus steuerrechtlicher Sicht sind die Handlungen und Unterlassungen des Vertreters dem Steuerpflichtigen anzurechnen. Der Steuerpflichtige kann sich somit nicht seiner Verantwortung entziehen, indem er auf die fehlerhaften Handlungen des Vertreters verweist. Vielmehr steht er im Aussenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden weiterhin in der Pflicht, im Steuerveranlagungsverfahren mitzuwirken,

auch wenn er die dafür erforderlichen Tätigkeiten im Innenverhältnis an einen Dritten delegiert hat. Deshalb spielt keine Rolle, dass der Vertreter allenfalls fehlerhaft gehandelt hat, weil die Handlungen des Vertreters dem Steuerpflichtigen als seine eigenen angerechnet werden (vgl. VGE vom 2. Mai 2012 [WBE.2011.380], Erw. 1.3.). Ein sofortiges Einschreiten des Rekurrenten wäre notwendig gewesen. Vor diesem Hintergrund ist darauf zu schliessen, dass der Rekurrent die Verletzung der Mitwirkungspflichten bezüglich der A.\_\_\_\_\_ verursacht und bezüglich der F.\_\_\_\_\_ AG zumindest (grösstenteils) mitverursacht hat.

### **E. 9.2**

Im Rekurs haben die Rekurrenten unter anderem den Jahreskontoauszug 2015 des Mitglieder Privatkontos des Rekurrenten bei der K.\_\_\_\_\_ mit der IBAN Nr. aaa (nachfolgend: Privatkonto des Rekurrenten) einreichen lassen. Auf diesem Kontoauszug sind monatliche Gutschriften seitens der F.\_\_\_\_\_ AG von je CHF 10'167.40 ersichtlich. Im Dezember 2015 erfolgte eine zusätzliche Überweisung von CHF 9'967.40. Diese Lohneinkünfte haben die Rekurrenten in ihrer Steuererklärung deklariert. Weitere - 26 - Gutschriften seitens der F.\_\_\_\_\_ AG oder der A.\_\_\_\_\_ sind nicht ersichtlich.

### **E. 9.3**

Weiter liegen Kontoauszüge der F.\_\_\_\_\_ AG des Kontokorrents in Schweizer Franken mit der IBAN Nr. bbb (nachfolgend: CHF Konto) und des Kontokorrents in Euro mit der IBAN Nr. ccc (nachfolgend: EUR Konto) vor. Diese Auszüge umfassen die Zeitspanne vom 1. Januar bis zum 31. Oktober 2015. Auf den Kontoauszügen sind nur die Belastungen und Valutadaten, aber keine Gutschriften oder Saldi ersichtlich. Auf dem CHF Konto sind die auf dem Privatkonto des Rekurrenten bis zum 31. Oktober 2015 eingegangenen Lohnzahlungen spiegelbildlich als Belastungen ersichtlich. Weitere Überweisungen mit dem Namen des Rekurrenten im Buchungstext ergeben sich aus dem Kontoauszug nicht. Von Januar bis Oktober 2015 wurden Barauszahlungen von insgesamt CHF 93'013.25 getätigt, der Umsatz (auf der Belastungsseite) betrug CHF 511'857.00. Auf dem EUR Konto sind von Januar bis Oktober 2015 keine Buchungen erfolgt, die den Namen des Rekurrenten im Buchungstext aufweisen. Auf der Belastungsseite wurde ein Umsatz von EUR 3'113'193.13 generiert, die Barauszahlungen betrugen bis Ende Oktober 2015 EUR 357'996.00.

### **E. 9.4**

Schliesslich haben die Rekurrenten drei Rechnungen der F.\_\_\_\_\_ AG aus dem Jahre 2015 einreichen lassen. Die drei Rechnungen wurden an die L.\_\_\_\_\_ (CHF 1'500.00), die M.\_\_\_\_\_ (EUR 1'750.00) und die N.\_\_\_\_\_ SA (EUR 1'200.00) gestellt.

### **E. 9.5**

Aus den eingereichten Unterlagen geht einerseits hervor, dass die Bankkonten der F.\_\_\_\_\_ AG in den ersten zehn Monaten des Jahres 2015 einen beträchtlichen Umsatz aufwiesen. Dies allein lässt nur eingeschränkte Rückschlüsse auf den Erfolg oder Misserfolg der Unternehmung oder auf geldwerte Leistungen zu, ist aber dennoch ein klarer Hinweis auf den erheblichen Umfang der Geschäftstätigkeit. Weiter fällt auf, dass auf beiden Konten Barbezüge im Umfang von rund CHF 450'000.00 getätigt wurden. Zwar sind viele dieser Bezüge im Buchungstext mit einer Nummer und dem Buchstaben [...] (auf dem CHF Konto) oder [...] (auf dem EUR Konto) gekennzeichnet. Mangels Belegen (erforderlich

wäre eine unterzeichnete Quittung derjenigen Partei, die den Bargeldbetrag erhielt) ist es dennoch nicht möglich, diese Barauszahlungen einem Empfänger zuzuordnen. Die Rekurrenten vermögen den diesbezüglichen Sachverhalt mit ihren Vorbringen (oben Erw. 4.6.4) nicht zu erhellen, legen sie doch Rechnungen vor, die augenscheinlich von der

- 27 - F.\_\_\_\_\_ AG an Dritte gestellt wurden, sprechen aber gleichzeitig von beauftragten Firmen, die mittels Barzahlungen bezahlt worden seien (die diesbezüglichen Rechnungen wären dann wohl von den Firmen an die F.\_\_\_\_\_ AG gestellt worden). So oder anders liegen keine Quittungen vor, die den Verbleib der ausgezahlten Barbeträge aufzeigen. Es bleibt dabei, dass sich nicht feststellen lässt, wohin die bar bezogenen Beträge geflossen sind.

### **E. 9.6**

Auch im Übrigen können Kontoauszüge der Gesellschaft allein keinen Aufschluss über die Geschäftstätigkeit oder den Zweck der Kontobelastungen geben. Mangels Belegen bzw. mangels einer ordnungsgemässen Buchhaltung ist es unter anderem nicht möglich, zu prüfen, ob Zahlungen geschäftsmässig begründet waren. Dies gilt in besonderem Masse für Zahlungen ins Ausland, die erhöhten Beweisanforderungen unterliegen (vgl. VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.21], Erw. 2.3., mit Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil vom 1. Februar 2018 [2C\_942/2017] Erw. 3.3.). In diesem Zusammenhang fällt beispielsweise auf, dass vom EUR Konto beträchtliche Beträge an die H.\_\_\_\_\_, die E.\_\_\_\_\_ oder die I.\_\_\_\_\_ (gemäss Buchungstext alle in U.\_\_\_\_\_) geflossen sind: Allein im tt.mm. 2015 wurden EUR 400'866.24 an die H.\_\_\_\_\_, EUR 49'957.00 an die E.\_\_\_\_\_ und EUR 34'396.73 an die I.\_\_\_\_\_ überwiesen. Ohne eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung ist es nicht möglich, zu überprüfen, zu welchen Zwecken diese Zahlungen erfolgt sind. Unklar bleibt auch, welche Beziehungen zwischen diesen Unternehmungen und den hier interessierenden Gesellschaften bestehen. Sucht man etwa mit "H.\_\_\_\_\_" im Internet, so findet man bei J.\_\_\_\_\_ eine Seite, die als "Key Principal" "B.\_\_\_\_\_" nennt ([https://www.H.\\_\\_\\_\\_\\_](https://www.H._____)). Es liegt nahe, dass es sich bei den Unternehmungen in U.\_\_\_\_\_ um nahestehende Gesellschaften handelt, über die oder zu denen geldwerte Leistungen ebenso fließen können. Insgesamt vermögen die eingereichten Unterlagen die tatsächlichen Geschäftsvorgänge nicht zu erhellen.

### **E. 9.7**

Vor diesem Hintergrund kommt den rechtskräftigen Veranlagungen der F.\_\_\_\_\_ AG und der A.\_\_\_\_\_ für die Steuerperiode 2015 eine nicht unerhebliche Bedeutung zu. Obwohl kein Aufrechnungsautomatismus besteht, müssen sich die Rekurrenten demnach die Rechtskraft sowie die Nichtanfechtung beider Veranlagungen nach Treu und Glauben anrechnen lassen. Es stand den Rekurrenten im vorliegenden Verfahren frei, dieses gewichtige Indiz durch substanziiertes Bestreiten zu entkräften. Jedoch hätten dazu die ordnungsgemäss geführten Buchhaltungen beider Gesellschaften für das Geschäftsjahr 2015 vorgelegt werden müssen. Nur so hätten die tatsächlichen Geschäftsvorgänge überprüft werden können. Dass dies nicht geschehen ist, weil die Rekurrenten ein Treu-

- 28 - handunternehmen beauftragt hatten, dass seine Aufgabe nicht erfüllt hat, darf nicht zugunsten der Rekurrenten ausgelegt werden. Dies gilt umso mehr, als die eingereichten Unterlagen betreffend der F.\_\_\_\_\_ AG aufzeigen, dass grosse Geldbeträge (auch ins Ausland) bewegt wurden, letztlich aber komplett im Dunkeln bleibt, ob diese Überweisungen geschäftsmässig begründet waren. Nähere Angaben dazu wurden von den

Rekurrenten nicht gemacht, obwohl dies zweifellos möglich gewesen wäre.

#### **E. 9.8**

Zwar trifft zu, dass in den Kontoauszügen der F.\_\_\_\_\_ AG zumindest bis Ende Oktober 2015 neben den Lohnzahlungen keine weiteren Überweisungen an die Rekurrenten ersichtlich sind. Auch zeigt der eingereichte Jahreskontoauszug 2015 des Privatkontos des Rekurrenten keine (zusätzlichen) Bezüge seitens der F.\_\_\_\_\_ AG oder der A.\_\_\_\_\_. Dies allein – abgesehen von der Tatsache, dass die Rekurrenten gemäss eingereichtem Wertschriftenverzeichnis noch über weitere Konten verfügten – schliesst die Ausschüttung geldwerter Vorteile aber nicht aus, können diese doch auch auf anderem Wege (Konten nahestehender Personen, Konten nahestehender Gesellschaften) zu den Rekurrenten gelangen oder in anderer Form als durch Banküberweisung (z.B. durch Naturalbezüge, Bezahlung privater Rechnungen, Barbezüge etc.) bezogen werden. Ein Ausschluss solcher Sachverhalte wäre alleine durch die Vorlage ordnungsgemäss geführter Buchhaltungen für beide Gesellschaften möglich. Solche liegen gemäss den Ausführungen der Rekurrenten für das Jahr 2015 jedoch nicht vor. Damit vermögen die eingereichten Unterlagen das starke Indiz der rechtskräftigen, nicht angefochtenen Veranlagungen der Gesellschaften für geldwerte Leistungen beim Rekurrenten nicht zu entkräften, weshalb letztlich davon auszugehen ist, dass diese erfolgt sind. Eine Beweislastumkehr ist für diese Schlussfolgerung nicht erforderlich. Vielmehr gelten die geldwerten Leistungen in freier Würdigung aller Umstände und Unterlagen als erfolgt. Auch masslich sind diese angesichts der unbelegten Barauszahlungen sowie der erheblichen Zahlungen ins Ausland nicht zu beanstanden.

#### **E. 10.1**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ hat neben den geldwerten Leistungen von insgesamt CHF 320'000.00 auch einen Betrag von CHF 11'535.00 als "Privatanteil Auto – A.\_\_\_\_\_" aufgerechnet. Dieser Betrag basierte nicht auf Beträgen, die in den Ermessensveranlagungen der F.\_\_\_\_\_ AG und der A.\_\_\_\_\_ für die Steuerperiode 2015 als Gewinn aufgerechnet worden waren. Vielmehr war gemäss Meldung vom 6. Februar 2019 des KStA JP in der Steuerperiode 2014 bei der A.\_\_\_\_\_ eine Aufrechnung für einen Privatanteil Auto in dieser Höhe erfolgt und als geldwerte Leistung beurteilt worden.

- 29 - Wie sich aus der Veranlagung 2014 der A.\_\_\_\_\_ ergab, waren dem deklarierten Gewinn von CHF 101'590.00 der genannte Betrag von CHF 11'535.00 (Privatanteil Auto) sowie CHF 31'000.00 (nicht verbuchte Forderungen an Gesellschafter) hinzugerechnet worden. Anders als in der Steuerperiode 2015 war der steuerbare Gewinn per 2014 somit nicht vollständig nach Ermessen festgelegt worden.

#### **E. 10.2**

Der Abweichungsbegründung mit dem Vermerk "Privatanteil Auto (analog Vorjahresentscheid)" lässt sich entnehmen, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Aufrechnung von CHF 11'535.00 allein deshalb vorgenommen hat, weil eine solche Aufrechnung in der Steuerperiode 2014 erfolgt ist.

#### **E. 10.3**

Hierzu ist einerseits festzuhalten, dass sich eine Aufrechnung für einen Privatanteil Auto ebenso wie die daraus resultierende geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber nicht allein damit begründen lässt, dass eine identische Aufrechnung in der Vorperiode erfolgt sei.

Vielmehr ist für jede Steuerperiode anhand der konkreten Umstände und eingereichten Unterlagen zu beurteilen und zu begründen, weshalb eine geldwerte Leistung angenommen wird. Dies ist vorliegend nicht erfolgt. Andererseits ist auch das KStA JP in der Veranlagung der A. \_\_\_\_\_ für die Steuerperiode 2015 nicht von einer (zusätzlichen) Aufrechnung von CHF 11'535.00 ausgegangen. Stattdessen wurde die A. \_\_\_\_\_ mangels eingereichter Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 (vollumfänglich) nach Ermessen mit einem Gewinn von CHF 20'000.00 veranlagt. Allfällige Privatanteile Auto waren in diesem ermessensweise festgesetzten Gewinn, der zur geldwerten Leistung an den Rekurrenten in gleicher Höhe geführt hat, bereits enthalten. Auch deshalb war die (zusätzliche) Aufrechnung von CHF 11'535.00 in der Steuerperiode 2015 nicht angezeigt. Der Fehler ist von Amtes wegen zu korrigieren. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten (qualifizierter Beteiligungsertrag) sinkt um CHF 11'535.00.

### **E. 11.1**

Die Rekurrenten lassen beantragen, das steuerbare Vermögen sei für die Steuerperiode 2015 auf CHF 314'000.00 festzulegen. Die Differenz zum veranlagten steuerbaren Vermögen von CHF 484'000.00 beträgt CHF 170'000.00. Dies entspricht nicht dem veranlagten Steuerwert der F. \_\_\_\_\_ AG von CHF 350'000.00. Dennoch ergibt sich aus der Rekursbegründung, dass die Rekurrenten (zunächst) eine Herausrechnung der Anteile der F. \_\_\_\_\_ AG aus ihrem steuerbaren Vermögen beantragen, während sie sich in der Aktenergänzung damit einverstanden erklären, dass die Aktien der F. \_\_\_\_\_ AG, trotz der gemäss mündlicher Vereinbarung früher erfolgten Übertragung, per tt.mm. 2015 ihrem steuerbaren Vermögen zugerechnet werden. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

### **E. 11.2**

Die Frage, ob und in welcher Höhe in der Steuerperiode 2015 eine geldwerte Leistung an die Rekurrenten erfolgt ist, wurde vorstehend geprüft. Als Zwischenergebnis wurde festgestellt, dass die Übertragung der Aktien der F. \_\_\_\_\_ AG von den Rekurrenten an D. \_\_\_\_\_ frühestens per 1. Januar 2016 erfolgt ist. Auf diese Erwägungen kann bezüglich der vermögenssteuerlichen Zuordnung der Anteile der F. \_\_\_\_\_ AG verwiesen werden (Erw. 7.1. bis 7.7.). Somit bleibt es dabei, dass die Anteile der F. \_\_\_\_\_ AG per tt.mm. 2015 im Vermögen der Rekurrenten zu versteuern sind. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrenten diesem Vorgehen im Laufe des Rekursverfahrens zugestimmt haben.

### **E. 12.1**

Zusammenfassend ist die Steuerkommission Q. \_\_\_\_\_ aufgrund der rechtskräftigen, nicht angefochtenen Veranlagungen der Gesellschaften und der fehlenden Mitwirkung der Rekurrenten zu Recht davon ausgegangen, dass geldwerte Leistungen an die Rekurrenten im Betrag von CHF 320'000.00 erfolgt sind. Die erst im Rekurs vorgebrachten Argumente und Unterlagen führen zu keinem anderen Ergebnis, bleibt doch letztlich aufgrund der fehlenden Geschäftsabschlüsse der Gesellschaften vollständig im Dunkeln, ob die gemäss Kontoauszügen ausgewiesenen, erheblichen Geldflüsse geschäftsmässig begründet waren oder nicht, weshalb ein Abstellen auf die rechtskräftigen Veranlagungen der Gesellschaften weiterhin gerechtfertigt ist. Die Aufrechnung von CHF 11'535.00 lässt sich jedoch nicht aus der rechtskräftigen Veranlagung der A. \_\_\_\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 herleiten und ist auch nicht mit der Veranlagung 2014 der A. \_\_\_\_\_ zu begründen, weshalb sie zu streichen ist. Im Vermögen der Rekurrenten sind für die Steuerperiode 2015 nicht nur die Anteile der A. \_\_\_\_\_, sondern auch diejenigen der F. \_\_\_\_\_ AG zu besteuern,

da ein Übertragungszeitpunkt der Aktien der F.\_\_\_\_\_ AG bereits vor 2016 von den Rekurrenten nicht nachgewiesen werden konnte und diese der entsprechenden Vermögensallokation zugestimmt haben.

### **E. 12.2**

Vor diesem Hintergrund sinkt das steuerbare Einkommen der Rekurrenten von CHF 444'750.00 um CHF 11'535.00 auf CHF 433'215.00, gerundet CHF 433'200.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von

- 31 - CHF 320'000.00). Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert. Damit ist der Rekurs, soweit auf ihn eingetreten wird, teilweise gutzuheissen.

### **E. 13**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu rund 3.5 %. Dies wird praxisgemäss einem vollständigen Unterliegen gleichgestellt (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010. 333]). Somit haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 32 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Das steuerbare Einkommen wird auf CHF 433'200.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 320'000.00) festgelegt. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'600.00, der Kanzleigebühr von CHF 400.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 3'100.00, zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: den Vertreter der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

### **E. 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]).

- 33 - Aarau, 18. September 2025 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Betsche

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.