

3-BB.2022.10

P 166

Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Elmiger
Richter Loser
Gerichtsschreiberin Schaffner

Beschwerde-
führer 1

A._____

Beschwerde-
führerin 2

B._____

beide vertreten durch lic. iur. Claudia Zumtaugwald, Rechtsanwältin,
Badenerstrasse 134, Postfach 8520, 8036 Zürich

Gegenstand

**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen,
vom 16. September 2022**
betreffend direkte Bundessteuern 2011 bis 2015; Nachsteuern

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), eröffnete mit Schreiben vom 23. Juli 2019 ein Nachsteuerverfahren betreffend direkte Bundessteuern 2015. A._____ und B._____ wurde bis zum 31. August 2019 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

2.

2.1.

Auf Begehren von A._____ fand am 5. August 2019 eine Besprechung mit dem KStA statt. A._____ wurde bis zum 30. September 2019 Frist zur Einreichung detaillierter Kontoauszüge gegeben.

2.2.

Mit Schreiben vom 27. September 2019 reichte A._____ Unterlagen ein.

3.

3.1.

Nach mehreren Akteneditionen sandte das KStA A._____ und B._____ mit Schreiben vom 27. April 2021 die provisorische Aufstellung der nachzubesteuernden Werte und gewährte ihnen Frist bis zum 30. September 2021, um eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

3.2.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2021 reichten A._____ und B._____ eine Stellungnahme ein.

4.

4.1.

Mit Schreiben des KStA vom 19. November 2021 dehnte das KStA das Nachsteuerverfahren auf die Steuerjahre 2011 bis 2014 aus. A._____ und B._____ wurde bis zum 10. Dezember 2021 letztmals Gelegenheit zur Stellungnahme sowie Einreichung von Unterlagen gewährt.

4.2.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2021 reichten A._____ und B._____ eine Stellungnahme und Unterlagen ein.

5.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2021 setzte das KStA die Nachsteuern der direkte Bundessteuern 2011 bis 2015 von A._____ und B._____ auf CHF 30'122.30 (inklusive Verzugszinsen) fest.

6.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 17. Dezember 2021 liessen A. _____ und B. _____ mit Schreiben vom 17. Januar 2022 Einsprache erheben. Sie stellten die:

"I. ANTRÄGE:

1. Die Verfügung vom 17.12.2021 ist aufzuheben und es ist infolge von einer Nachbesteuerung abzusehen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Einsprachegegnerin."

7.

Mit Schreiben vom 31. Januar 2022 bestätigte das KStA den Eingang der Einsprache und erläuterte, warum die Einkommensaufrechnungen erfolgt sind und wie ein Gegenbeweis erbracht werden kann.

8.

Mit zwei Schreiben vom 21. Juli 2022 liessen A. _____ und B. _____ Stellung nehmen und Unterlagen einreichen.

9.

Mit Einspracheentscheid vom 16. September 2022 wurde wie folgt entschieden:

"1.

In teilweiser Gutheissung der Einsprache vom 17.01.2022 gegen die Nachsteuerverfügung Nr. 19.0440 vom 27.12.2021 reduzieren sich die von den Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 bis 2015 zu zahlenden Nachsteuern und Verzugszinsen von CHF 30'122.30 auf CHF 4'029.40.

2.

Es werden weder Kosten erhoben noch eine Parteientschädigung ausgerichtet."

10.

Den Einspracheentscheid vom 16. September 2022 (Zustellung am 17. September 2022) liessen A. _____ und B. _____ mit Beschwerde vom 14. Oktober 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Sie stellten folgende

"I. ANTRÄGE:

1. Die Verfügungen vom 16.09.2022 sind aufzuheben und es ist von einer Nachbesteuerung abzusehen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

3. Für das vorinstanzliche Verfahren ist eine angemessene Entschädigung zuzusprechen."

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

11.

Das KStA beantragt die Abweisung der Beschwerde.

12.

A._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die Nachsteuern zu den direkten Bundessteuern 2011 bis 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das KStA führt in der Nachsteuerverfügung aus, zufolge Nichtdeklaration von Beteiligungserträgen und übrigen Einkommen in den Steuererklärungen 2011 bis 2015 seien die entsprechenden Steuerveranlagungen unvollständig ausgefallen. Die deshalb zu wenig veranlagten Steuern müssten als Nachsteuern erhoben werden.

Bei den nachzubesteuernden Einkünften handle es sich um Gutschriften, deren steuerfreie oder bereits versteuerte Herkunft / Ursache von den Beschwerdeführern nicht nachgewiesen worden sei, so dass im Sinne der Einkommensgeneralklausel von steuerbaren Einkünften auszugehen sei. Wo Überweisungen ab eigenen Konten (aber ohne Erkennbarkeit des Bankinstituts und der Kontonummer) erfolgt seien, müsse ermessensweise angenommen werden, dass die Transaktionsbeträge nachzubesteuernde Gutschriften wegen unerklärter Herkunft seien. Für die Gutschriften aus den vom Beschwerdeführer beherrschten Kapitalgesellschaften sei von steuerbarem Beteiligungsertrag und für die übrigen Gutschriften von steuerbarem übrigen Einkommen auszugehen. Die Beschwerdeführer hätten durch Beibringung von plausiblen Erklärungen und von Unterlagen (Bescheinigungen der involvierten Drittpersonen, Buchhaltungen der eigenen Kapitalgesellschaften und eigenen Einzelunternehmen, genauere Bankkontoauszüge mit Hinweis auf die Absenderkonten) die Möglichkeit gehabt, dem KStA bei der Sachverhaltsklärung behilflich zu sein. Wo mangels Unterlagen Fragen offengeblieben seien, hätten zu Lasten der Beschwerdeführer Ermessenaufrechnungen vorgenommen werden müssen.

2.2.

Die Beschwerdeführer liessen in ihrer Einsprache entgegenen, der Beschwerdeführer habe über seine verschiedenen Firmen mit anderen Erfindern Technologien im [...] entwickelt. Ihre Vision sei es gewesen, eine hohe Beteiligung der Bevölkerung an der dezentralen Produktion von CO²-neutralen [...] über Anteilscheine oder günstig verzinsliche Darlehen sicherzustellen. Mit Verfügung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (nachfolgend FINMA) vom tt.mm. 2017 sei der Beschwerdeführer angewiesen worden, jegliche finanzmarktrechtlich bewilligungspflichtige

Tätigkeit zu unterlassen. Die Intervention der FINMA habe zum definitiven Konkurs aller Firmen geführt.

Vom Beschwerdeführer seien (Bank)Kontoauszüge vorgelegt worden, soweit sie nicht von der FINMA konfisziert gewesen seien. Die FINMA-Liquidatoren hätten online Zugang zu den Buchhaltungsunterlagen bis zurück ins Jahr 2011 gehabt, und hätten alle Geschäftsunterlagen sequestriert. Bei der Online-Sequestrierung seien Daten verloren gegangen. Der Beschwerdeführer sei seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen, soweit es ihm möglich gewesen sei.

Die Aufstellung des KStA stütze sich auf die Kontoangaben, die der Beschwerdeführer selbst gemacht habe. Dass es sich um nicht versteuerte Bezüge (insbesondere Beteiligungserträge) handle, ergebe sich nur aus der Aufstellung infolge Addition und Subtraktion. Für die hier vorliegenden Aufrechnungen werde indessen bestritten, dass die Steuerbehörde das erforderliche Beweismass erfüllt habe, da sie sich in erster Linie auf die Angaben des Beschwerdeführer stütze und sich kein kausaler Zusammenhang zu den neu entdeckten Beweisen und Tatsachen ergebe. Das Verbot, im Effektenhandel tätig zu sein, habe sich nur auf diesen Zeitraum ab 2017 erstreckt, in deren Folge Unregelmässigkeiten ab 2015 entdeckt worden seien. Die davorliegende Anpassung der Jahre 2011 bis 2014 sei damit unzulässig.

Der Beschwerdeführer habe immer den gleichen Lohn von rund CHF 120'000.00 versteuert, obwohl er den Lohn nicht wirklich bezogen, sondern als Start-up-Unternehmer wieder in die Firma investiert habe. Da die Bank Angst gehabt habe, dass der Beschwerdeführer die Hypotheken nicht werde bezahlen können, habe sie seine 3a-Konti saldiert. Damit sei glaubhaft dargelegt, dass der Beschwerdeführer einen höheren Lohn versteuert habe bzw. habe versteuern wollen, als er bezogen habe, bzw. die Beteiligungserträge wieder in die Firma reinvestiert habe. Ansonsten hätte er die Hypothek bezahlen können.

2015 habe sich der Beschwerdeführer keinen Lohn ausbezahlt. In den Jahren davor habe der Lohn beträchtlich variiert und im Schnitt unter CHF 60'000.00 gelegen. Nur gerade im Jahr 2014 habe er effektiv einen Lohn von CHF 134'000.00 bezogen. Im Konkurs der C. _____ AG habe der Beschwerdeführer moniert, dass die Forderung von CHF 49'000.00, die zum Konkurs geführt habe, mit nichtbezogenem Lohn zu verrechnen sei. Dass die Gutschriften möglicherweise nicht als Beteiligungserträge (in der Buchhaltung) deklariert worden seien, stehe also damit in Zusammenhang, dass sie unter den zurückgestellten Löhnen figurieren würden, die aber dennoch, obwohl nicht bezogen, über das Einkommen versteuert worden seien. Solche buchhalterischen Vorgänge seien, gerade bei Start-up-Unternehmen nicht unüblich, da das Geld eben nicht bezogen, sondern in der

Firma belassen werde. Weiter gebe der Beschwerdeführer an, dass er Vorauszahlungen getätigt habe, da die Firmen keine Kreditkarten gehabt hätten. Mit diesen Ausführungen sei dem Beschwerdeführer der Gegenbeweis gelungen, dass er keine unversteuerten Positionen zu verantworten habe. Die gleiche Argumentation gelte für die weiteren Bezüge unbekannter Herkunft und diverse andere Bezüge. Diese dürften ferner nicht nachbesteuert werden, da die sogenannten Entdeckungen nicht kausal zu dem angeblichen Effektenhandel seien. Es dürfe nicht die gesamte Veranlagung zur Diskussion stehen.

2.3.

Mit Einspracheentscheid wird festgehalten, für die Ermittlung der nachzubesteuernden Beteiligungserträge hätte auf die nachgewiesenen Bankkontotransaktionen (Geldflüsse von den Gesellschaften an den Beschwerdeführer und Geldflüsse vom Beschwerdeführer an die Gesellschaften) abgestellt werden müssen. Diese Nettozuflüsse abzüglich die bereits ursprünglich als Lohn oder Beteiligungsertrag versteuerten Beträge seien als Beteiligungserträge nachzubesteuern. Diese Nettogutschriften seien durch die Bankkontobelege nachgewiesen.

Den Beschwerdeführern sei es nicht gelungen, einen anderen Sachverhalt nachzuweisen bzw. den Beweis der ermittelten (noch nicht versteuerten) Nettogutschriften zu widerlegen. Die Beweislast für solche steuermindernden Tatsachen obliege im (Nach-)Steuerverfahren den Steuerpflichtigen.

Zufolge Nichtdeklaration von Beteiligungserträgen und übrigen Einkommen des Beschwerdeführers in den Steuererklärungen 2011 bis 2015 seien die entsprechenden Steuerveranlagungen der Beschwerdeführer unvollständig ausgefallen.

2.4.

Mit Beschwerde lassen die Beschwerdeführer erneut ausführen, das Nachsteuerverfahren sei grundsätzlich auf die Behandlung derjenigen Punkte zu beschränken, in denen sich Änderungen aus den neu entdeckten Tatsachen oder Beweismitteln ergäben. Die neu entdeckten Tatsachen oder Beweismittel müssten also für die unrichtige Veranlagung kausal sein. Sodann gelte weiter, dass im Nachsteuerverfahren nur neue Tatsachen und Beweismittel zulässig seien, da sonst der Untersuchungsgrundsatz und das gemischte Veranlagungssystem missachtet würden. Die Nachsteuer habe sich nicht auf die eventuell nachzubesteuernden Beteiligungserträge beschränkt.

In den Jahren 2011 bis 2013 seien bereits hohe Beteiligungserträge aufgerechnet worden. Im Jahr 2014 habe es keine Aufrechnung von geldwerten Leistungen gegeben. Für die Jahre 2011 bis und mit 2014 fehle somit die erforderliche Kausalität für die Aufrechnung der Beteiligungserträge. So-

dann habe der Beschwerdeführer durch die Steuererklärungen belegt, dass er sich in den Jahren 2011 bis und mit 2014 einen sehr tiefen Lohn ausbezahlt habe, was seine Aussage glaubhaft mache, er habe die Gelder reinvestiert.

Aufrechnungen seien nur für das Jahr 2015 möglich. Im Jahr 2015 werde ein hoher Betrag von CHF 53'540.00 für geldwerte Leistungen aufgerechnet. Hier gelte es einzuwenden, dass dieser Betrag offensichtlich Teil einer Veranlagung sei, wozu kein adäquater kausaler Zusammenhang zur FINMA-Intervention hergestellt werden könne. Nur gerade der natürliche Kausalzusammenhang sei gegeben. Es hätten damals die Kontoauszüge beigezogen werden müssen, was unterblieben sei. Damit sei der adäquate Kausalzusammenhang zu einer Nachbesteuerung durchbrochen. Zudem habe der Beschwerdeführer anlässlich der Befragung durch die FINMA gesagt, dass er kein Vermögen habe. Damit sei mit hoher Wahrscheinlichkeit erstellt, dass der Beschwerdeführer das Geld in der Firma belassen habe, was buchhalterisch in hohen Aktivierungen von Projekten Niederschlag gefunden habe.

Die Berechnung des KStA könne nicht nachvollzogen werden, da sich in der Nachsteuerverfügung dazu keine Angaben fänden.

Da kein Kausalzusammenhang zu den neu entdeckten Tatsachen hergestellt werden könne, dürften diese Positionen nicht der Nachbesteuerung zugeführt werden. Es handle sich um private Konten des Beschwerdeführers, auf die er Bargelder habe einbezahlen können. Über die fünf Jahre hinweg seien CHF 50'941.00 zusammengekommen, gemittelt CHF 10'188.00 pro Jahr. Im Schnitt handle es sich um Zahlungen von CHF 50.00/CHF 140.00 bis CHF 2'000.00, einzig ein Betrag von CHF 18'020.60 vom 16. Dezember 2013 steche hervor. Die Zahlungen dürften ohne weiteres – angesichts des tiefen bezogenen Lohnes – aus dem Kreis der Familie stammen oder Ersparnis sein, wie es der Beschwerdeführer ausführe. Die Zahlung vom 16. Dezember 2013 von CHF 18'020.60 sei mutmasslich ein Geschenk in einer Notsituation gewesen, zumal der Beschwerdeführer für dieses Jahr und in den beiden letzten Jahren nur gerade ein Einkommen zwischen CHF 43'707.00 und CHF 56'777.00 bezogen habe.

2.5.

In der Vernehmlassung führt das KStA aus, die nachbesteuerten Einkommen basierten auf Ermessen, da von den Beschwerdeführern zu diesen Einkommen kein steuerfreier Rechtsgrund genannt bzw. ein solcher nicht nachgewiesen worden sei. Aufgrund der Komplexität des Sachverhalts und der Tatsache, dass die Beschwerdeführer offensichtlich den Überblick über ihre Anlagen und Transaktionsflüsse verloren hätten, und für die involvierten Kapitalgesellschaften keine Buchhaltungen hätten beibringen können,

sei die Sachverhaltsaufarbeitung auf folgende Weise vorgenommen worden:

Ausgangsbasis für die Sachverhaltsabklärung sei die Verfügung der FINMA gewesen, wonach der Beschwerdeführer erhebliche Gutschriften aus seinen Kapitalgesellschaften erhalten habe. Im Weiteren sei die unterzeichnete Amtsstelle für die detaillierte Sachverhaltsabklärung auf die Mitwirkung der Beschwerdeführer angewiesen gewesen, zu welcher diese im (Nach-)Steuerverfahren ausdrücklich verpflichtet gewesen seien. Aus den eingereichten Bankkontoauszügen liessen sich die über die privaten Bankkonten geflossenen Gutschriften und Belastungen, Bareinzahlungen und Barauszahlungen entnehmen. Die somit nachgewiesenen Gutschriften aus Banküberweisungen sowie die Bareinzahlungen hätten aufgrund der Einkommensgeneralklausel (§ 25 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG) als steuerbares Einkommen betrachtet werden können, solange den Beschwerdeführern nicht der Nachweis einer steuerfreien Ursache oder der Nachweis von kausalen Kontobelastungen gelänge, welche die Einkommen im Sinne einer Nettobetrachtung reduzieren würden. Den Beschwerdeführern sei der Nachweis für eine steuerfreie Ursache dieser Geldzuflüsse (nicht zuletzt auch wegen einer mangelhaften Dokumentation der Geldflüsse durch die Beschwerdeführer) teilweise nicht gelungen. Im Umfang der Nichtdeklaration und des nicht gelungenen Gegenbeweises müsse nachzubesteuerndes Einkommen angenommen werden.

Die betroffenen Einkommensaufrechnungen seien in der erwähnten Aufstellung der nachzubesteuernden Werte separat aufgelistet worden. Transaktionen mit Zuflüssen unbekannter Herkunft und Abflüssen mit unklarer Verwendung seien ebenfalls einzeln aufgelistet worden. Die Beschwerdeführer seien mehrmals mit dem aktuellen Stand (nach Massgabe der erbrachten Beweise) der Aufrechnungen konfrontiert worden. Das rechtliche Gehör sei jederzeit gewährt worden.

Die Verfahrensdauer sei vor allem darauf zurückzuführen, dass aufgrund des unklaren Sachverhalts und der unvollständigen Angaben und Unterlagenlieferung der Beschwerdeführer immer wieder weitere Aktenergänzungen notwendig gewesen seien und Gelegenheiten zur Stellungnahme zur aktualisierten Höhe der Aufrechnungen hätten gegeben werden müssen. Angesichts dieser Umstände sei die Verfahrensdauer als nicht übermässig lange zu beurteilen. Der Fall sei angesichts seiner Komplexität jederzeit vordringlich behandelt worden.

Vorliegend seien seitens der Beschwerdeführer alle Aufrechnungen pauschal (ohne Belege) bestritten worden. Es seien keine neuen Beweise vorgebracht worden, welche die vorgenommenen Aufrechnungen und den festgestellten Sachverhalt als falsch nachweisen würden. Im (Nach-)Steuerverfahren reiche es nicht aus, auf die Möglichkeit alternativer Sachver-

haltsvarianten hinzuweisen. Es müsse für den Nachweis von Vermögenszuflüssen, die aufgrund der Einkommensgeneralklausel als steuerbar vermutet würden, der Gegenbeweis der Steuerfreiheit erbracht werden. Dies sei vorliegend nicht geschehen.

2.6.

In der Replik lassen die Beschwerdeführer ergänzend zu ihren bisherigen Ausführungen erklären, die Behauptung der FINMA sei falsch, dass keine Buchhaltung geführt worden sei. Diese Buchhaltung habe die FINMA "mitgenommen" und in einer Cloud abgespeichert, die man später nicht mehr habe öffnen können. Auch der frühere Anwalt der Beschwerdeführer habe die Unterlagen (vor allem Lohnbezüge) weder bei der FINMA noch beim Konkursamt organisieren können. Ausserdem lässt der Beschwerdeführer die Zeugenbefragung des ehemaligen Buchhalters beantragen.

3.

3.1.

Die Beschwerdeführer lassen geltend machen, die vom KStA verwendeten Zahlen seien nicht nachvollziehbar. Mit anderen Worten wird vorgebracht, das KStA habe das rechtliche Gehör verletzt. Es ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer damit die Verletzung der Begründungspflicht geltend machen. Ausserdem lassen die Beschwerdeführer explizit die Verletzung der Untersuchungspflicht rügen.

Zu beurteilen ist somit vorliegend in einem ersten Schritt die formelle Frage, ob die Vorinstanz – wie von den Beschwerdeführern gerügt – den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hat. Erst wenn diese Frage zu verneinen ist, ist in einem zweiten Schritt materiell zu prüfen, ob die Nachsteuern für die Steuerperioden 2011 bis 2015 zu Recht verfügt worden sind.

3.2.

3.2.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss Art. 135 Abs. 2 DBG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten

Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 135 DBG N 9; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

3.2.2.

Die in Art. 130 Abs. 1 DBG verankerte Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde besagt, dass diese alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amtes wegen abzuklären hat, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebend sind. Diese Untersuchungspflicht ist umfassend, wobei einer Veranlagung mithin nur solche Tatsachen zugrunde gelegt werden dürfen, von deren Vorhandensein sich die Veranlagungsbehörde selber überzeugt hat. Der behördlichen Untersuchungspflicht steht der Mitwirkungsgrundsatz gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG und Art. 130 Abs. 1 DBG gegenüber, wonach sich der Steuerpflichtige aktiv an der behördlichen Abklärung des steuerlich relevanten Sachverhalts zu beteiligen hat. Eine ungenügende oder verweigernde Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen befreit die Steuerbehörde allerdings nicht von der genauen Ermittlung des Sachverhalts; der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch nicht aufgehoben. Vielmehr trägt die Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchungspflicht auch in diesen Fällen die Beweisführungslast. Mit anderen Worten bleibt die Behörde auch bei missachteten Mitwirkungspflichten verpflichtet, wenn nötig zusätzliche Untersuchungsmassnahmen zu treffen, um die tatsächlichen Verhältnisse auf andere Weise zu klären (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53], mit Hinweisen auf die Literatur und Rechtsprechung; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 123 DBG N 3 ff. und Art. 130 DBG N 2 ff.).

3.3.

3.3.1.

Der Beschwerdeführer lässt geltend machen, die Berechnung des KStA könne nicht nachvollzogen werden, da sich in der Nachsteuerverfügung dazu keine Angaben fänden. Um dies zu belegen, hat der Beschwerdeführer unter dem Titel "zu den verbleibenden Baraufrechnungen des Beschwerdeführers 1" eine Tabelle mit den Zeilen "Alt", "Neu", "Differenz" und den Spalten "Jahr" "2011" bis "2015" eingereicht. Offenbar handelt es sich um die Bareinzahlungen auf die Konti H._____ aaa und I._____ bbb (vgl. Berechnung des KStA im Einspracheentscheid, act. 478).

3.3.2.

Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers hat sich die Vorinstanz detailliert mit den einzelnen Beträgen und dem Geldfluss auseinandergesetzt. Die Vorinstanz hat Tabellen angelegt, woraus die "kritischen" Beträge (Einkommen und Vermögen) sowie deren Überweisungsdaten ersichtlich sind. Des Weiteren wurden die deklarierten und korrigierten Einkommens- und Vermögenswerte aufgeführt. Diese Auflistung erforderte zweifellos eine vertiefte Untersuchung und Prüfung der Akten, womit das Argument des Beschwerdeführers, es fänden sich keine Angaben zur Berechnung der Vorinstanz, vollständig ins Leere läuft. Weder die Begründungspflicht noch die Untersuchungspflicht wurden damit verletzt. Ob die Begründung richtig ist, ist nachfolgend zu prüfen.

4.

4.1.

Es ist zu untersuchen, ob das KStA zu Recht Nachsteuern für die Steuerperiode 2011 bis 2015 von den Beschwerdeführern erhoben hat.

4.2.

Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG).

4.3.

Geprüft wird zuerst, ob eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel vorliegt. Neu sind Tatsachen, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht in den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können. Sie darf sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können keine überspannten Anforderungen gestellt werden (vgl. StE 2008 B 97.41 Nr. 22; BStPra 2008 S. 17; BStPra 2007 S. 590).

Ohne besonderen Anlass sind die Steuerbehörden nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungen durchzuführen. Eine solche Pflicht besteht nur, wenn klar ersichtliche bzw. offensichtliche Fehler in einer Steuererklärung vorhanden sind. Das Vorliegen von bloss erkennbaren Mängeln ist nicht ausreichend, um Tatsachen zur Zeit der Veranlagung als bereits bekannt zu qualifizieren bzw. der Steuerbehörde ein entsprechendes Wissen anzurechnen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 17. Juni 2004 [2A.286/

2004] = ASA 75 S. 25). Die Steuerbehörde ist nicht verpflichtet, im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Ohne entsprechende Hinweise müssen sie nicht sämtliche Vorakten nach Angaben durchforsten, ob auf immer noch fließendes Einkommen zu schliessen ist (RGE vom 18. Oktober 1995 [K 3247/P 231]). Zum "Aktenstand" gehören nur Tatsachen, die sich aus den Akten der aktuellen Steuerperiode ergeben (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Februar 2016 [2C_230/2015, 2C_231/2015]; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Art. 151 DBG N 22, mit Hinweisen auf weitere Urteile des Bundesgerichts). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (Urteil des Bundesgerichts vom 25. April 2003 [2A.182/2002] = ASA 73 S. 482).

5.

5.1.

Mit dem Erlassgesuch betreffend direkte Bundessteuern 2013 bis 2018 (späterer Rückzug der Beschwerdeführer; Beschluss vom 23. Oktober 2019 [3-BE.2019.4]) haben die Beschwerdeführer die Verfügung der FINMA vom tt.mm. 2017 dem KStA eingereicht. Aufgrund des Hinweises auf die Lohnauszahlungen, welche in der Verfügung der FINMA ausdrücklich erwähnt sind (FINMA-Verfügung, S. 4), hat das KStA Untersuchungen betreffend Nachsteuern eingeleitet.

5.2.

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, Lohnzahlungen erhalten zu haben. Er stellt jedoch in Frage, ob ein kausaler Zusammenhang zwischen den nicht versteuerten Bezügen und den neu entdeckten Beweisen und Tatsachen besteht (vgl. Beschwerde, S. 8). Zudem macht er geltend, dass er die Lohnzahlungen bzw. Beteiligungserträge wieder in seine Unternehmen reinvestiert habe und folgert daraus, dass er diese deshalb nicht habe deklarieren müssen. Schliesslich bestreitet er die weiteren vom KStA aufgerechneten Posten.

6.

6.1.

In einem ersten Schritt ist die Neuheit bzw. die Kausalität der vom KStA aufgerechneten Zahlungen zu prüfen.

6.2.

Das Nachsteuerverfahren ist grundsätzlich auf die Behandlung derjenigen Punkte zu beschränken, in denen sich Abänderungen aus den neu entdeckten Tatsachen oder Beweismitteln ergeben. Ein Nachsteuerverfahren hat grundsätzlich keine vollumfängliche Neuüberprüfung der rechtskräftigen Veranlagung zur Folge. Die neu entdeckte Tatsache oder das Beweismittel muss also für die unrichtige Veranlagung kausal sein (Kommentar

zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 151 DBG N 29).

6.3.

Mit der Zustellung der Verfügung der FINMA vom tt.mm. 2017 erhielt das KStA Kenntnis von Lohnzahlungen an den Beschwerdeführer. In der Folge hat das KStA vom Beschwerdeführer Unterlagen eingefordert. Der Beschwerdeführer konnte – gemäss seinen Aussagen – nicht sämtliche Unterlagen liefern, da diese soweit die Firmen betreffend, von der FINMA eingezogen wurden und dort nicht mehr auffindbar sind. Zudem wurde kein schriftlicher Arbeitsvertrag mit Lohnangaben abgeschlossen (vgl. FINMA-Verfügung, S. 4). Das KStA hat die eingereichten Bankbelege des Beschwerdeführers auf Einzahlungen und Abgänge kontrolliert. Dabei hat die Vorinstanz die Gutschriften, welche aufgrund von Zahlungen der Unternehmungen des Beschwerdeführers erfolgten, gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG als Einkommen berücksichtigt. Mit anderen Worten ist das KStA aufgrund der neuen Erkenntnisse, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2015 und 2016 Lohnzahlungen erhalten hat, darauf gestossen, dass auch in den Vorjahren diverse Zahlungen mit Lohncharakter zugunsten des Beschwerdeführers erfolgten. Folglich gelten die in den Vorjahren nicht deklarierten Lohnzahlungen – aufgrund der Meldung der FINMA – als neue Tatsachen. Die erforderliche Kausalität liegt somit eindeutig vor.

7.

Der Beschwerdeführer hat Einkünfte aus Haupterwerb deklariert, was zu folgenden veranlagten steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen führte (vgl. Steuererklärungen 2011 bis 2015):

Jahr	2011	2012	2013	2014	2015
deklariierter Lohn (K. _____ GmbH / C. _____ AG)	43'707	57'542	56'777	132'556	60'000
veranlagtes steuerbares und satzbestimmendes Einkommen	75'162	123'389	114'762	173'559	62'511

8.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaub-

würdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

9.

9.1.

Der Beschwerdeführer hat diverse Kontoauszüge eingereicht. Aufgrund der vom KStA berücksichtigten Gutschriften auf den Konten des Beschwerdeführers wurden folgende korrigierte steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen berechnet:

Jahr	2011	2012	2013	2014	2015
korrigiertes steuerbares und satzbestimmendes Einkommen	89'133	129'439	138'682	174'559	68'511

Der Beschwerdeführer bestreitet die Aufrechnungen. Er macht geltend, dass es sich dabei weder um Lohnzahlungen bzw. Beteiligungserträge noch andere steuerrelevante Gutschriften handle. Der Beschwerdeführer gibt an, dass er den Gegenbeweis nicht erbringen könne, weil die (Buchhaltungs-)Unterlagen bei der FINMA verloren gegangen seien, bzw. entgegen deren Behauptung die Buchhaltungsunterlagen nie an das Konkursamt R._____ gesandt worden seien (vgl. z.B. Schreiben vom 27. September 2019, act. 39; Schreiben vom 10. Dezember 2021, act. 126). Nachfragen des KStA betreffend die Unterlagen des Beschwerdeführers bei der FINMA wurden von letzterer aufgrund fehlender rechtlicher Grundlage abschlägig beurteilt (vgl. Schreiben vom 29. Mai 2020, act. 45; Schreiben vom 16. November 2021, act. 95).

9.2.

Das KStA hat den Beschwerdeführern explizit Gelegenheit gegeben, bei der FINMA Antworten zu offenen Fragen im Zusammenhang mit der in der FINMA-Verfügung erwähnten Überweisung von CHF 404'000.00 einzuholen (vgl. Schreiben vom 31. Januar 2022, act. 193). Mit Eingabe vom 9. Februar 2022 liess der Beschwerdeführer seine Absicht äussern, bei der FINMA Akten zu bestellen (Schreiben vom 9. Februar 2022, act. 195). Mit Schreiben vom 12. Juli 2022 liess der Beschwerdeführer mitteilen, dass "von der FINMA unendlich viele Akten durchzusehen" seien (Schreiben vom 12. Juli 2022, act. 244). Mit Schreiben vom 21. Juli 2022 liess der Beschwerdeführer mitteilen, dass seine Anwältin sich die FINMA-Akten habe

zukommen lassen. Unter dem Betrag von CHF 404'000.00 lasse sich in diesen Akten nichts finden. In den gesamten Akten gebe es keinen direkten Nachweis, wieviel Geld genau an den Beschwerdeführer geflossen sei (Schreiben vom 21. Juli 2022, act. 435 und act. 430). Dem Schreiben beigelegt waren Berechnungen des KStA, diverse vom Beschwerdeführer oder dessen Ehefrau verfasste Dokumente, Kontoauszüge der Konten der Ehefrau, Unterlagen zu Darlehen der Ehefrau, eine E-Mail des Beschwerdeführers an die SVA Aargau betreffend Lohnsummen 2015 (act. 302) sowie der Bericht des Untersuchungsbeauftragten (E._____) an die FINMA betreffend die Unternehmungen des Beschwerdeführers (F._____ in Liquidation, C._____ AG und D._____ AG; act. 301-268). (Weitere) "FINMA-Unterlagen" wurden nicht eingereicht.

9.3.

Festzuhalten ist, dass dem Beschwerdeführer – gemäss eigenen Angaben – die Unterlagen der FINMA vorlagen. Seine in späteren Rechtsschriften vorgebrachte Argumentation, dass er keinen Zugriff auf die Unterlagen bei der FINMA mehr habe, stimmt offensichtlich nicht. Der Beschwerdeführer hat es jedoch versäumt, diese Unterlagen dem KStA zukommen zu lassen oder diese seinen Rechtsschriften beizulegen. Der Beschwerdeführer hat seine Mitwirkungspflichten insoweit verletzt, als keine Unterlagen eingereicht wurden, die die Herkunft der Mittel und den (Rechts-)Grund der Überweisungen belegen.

Es liegen nur einzelne Auszüge der FINMA-Unterlagen vor. In der E-Mail des Beschwerdeführers an die SVA Aargau vom 8. September 2016 werden als Lohnsumme 2015 des Beschwerdeführers CHF 195'000.00 aufgeführt. Die Erfolgsrechnung weise unter der Position "Gehälter" im Wesentlichen das Gehalt und die Spesen des Beschwerdeführers aus. Im Jahr 2015 habe dies CHF 127'000.00 ausgemacht. Die Differenz zum gemeldeten Lohn (an die SVA Aargau) von CHF 195'000.00 sei einerseits in den Spesen zu suchen und andererseits in der Brutto- bzw. Nettolohnbetrachtung. In der Buchhaltung seien nur Nettolöhne erfasst. Die der Ausgleichskasse gemeldete Lohnsumme sei jedoch der Bruttolohn (Bericht, S. 17 f., act. 284 f.). Insgesamt hat der Beschwerdeführer somit einen weit höheren Betrag erhalten, als in der Steuererklärung 2015 deklariert.

Im Bericht des Untersuchungsbeauftragten vom 1. November 2016 wird festgehalten, dass sich die finanzielle Situation der zu untersuchenden Gesellschaften von Anfang an als äusserst kritisch erwiesen habe und dies insbesondere auch darauf zurückzuführen sei, dass der Beschwerdeführer nicht bereit bzw. nicht in der Lage gewesen sei, seine Privatbezüge zurückzuerstatten (Bericht, S. 2, act. 300). Zudem seien die Buchhaltungen der Gesellschaften keineswegs à jour gewesen (Bericht, S. 12, act. 290). Die beantragte Befragung des ehemaligen Buchhalters als Zeuge erübrigt sich somit in antizipierter Beweiswürdigung, da dessen Aussagen zu keinem

anderen Ergebnis führen könnten. Weiter führte der Untersuchungsbeauftragte aus, dass praktisch alle von Dritten erhaltenen Gelder (aus Darlehen und Beteiligungsverkäufen) zur C._____ AG abgeflossen seien und von dort weiter an den Beschwerdeführer privat, an die J._____ GmbH und an die K._____ GmbH gelangten (Bericht, S. 33, act. 269). Die Behauptung des Beschwerdeführers, dass er die Bezüge nicht behalten, sondern in die Firmen reinvestiert habe, sind somit nicht korrekt. Zudem ist festzuhalten, dass die Zahlungen im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto steuerrechtlich als Einkommen qualifiziert werden, unbenommen einer allfälligen späteren (privaten) Reinvestition. Da auch Privatbezüge gemäss der Einkommensgeneralklausel (§ 25 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG) als Einkommen zu berücksichtigen sind, sind die Aufrechnung der Gutschriften auf den Konten des Beschwerdeführers durch das KStA zu Recht erfolgt.

9.4.

Entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers konnte es somit nicht an "vorenthaltenen" Akten liegen, dass er den Beweis gegen die – aufgrund der Aktenlage zu Recht erfolgten – Aufrechnungen des KStA nicht erbringen konnte. Da dem Beschwerdeführer der Gegenbeweis misslingt, sind folglich die Aufrechnungen des KStA zu bestätigen.

10.

Das Nachsteuerverfahren beruht auf neuen Tatsachen. Da auch die übrigen Voraussetzungen (rechtskräftige Veranlagungen) erfüllt sind, ist die Nachsteuerveranlagung zu Recht erfolgt.

11.

Die vom KStA ermittelten steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen sind korrekt. Demnach beträgt die Nachsteuer samt Verzugszinsen für die direkten Bundessteuern 2011 bis 2015 – wie vom KStA berechnet – CHF 4'029.40. Die Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen.

12.

12.1.

Der Beschwerdeführer lässt geltend machen, es hätten besondere Umstände vorgelegen (Höhe der Nachveranlagung und Einbezug der Gattin sowie hohe Aufrechnungen von übrigem Einkommen [ohne detaillierte Auflistung der Bareinzahlungen, was den Beschwerdeführer betreffe]), die den Beizug eines Anwalts im Einspracheverfahren notwendig gemacht hätten. Es sei eine Parteientschädigung auszurichten.

Das Einspracheverfahren ist von Gesetzes wegen kostenfrei (Art. 135 Abs. 3 DBG). Eine Parteientschädigung wird auch im Fall des Obsiegens nicht ausgerichtet. Ein solcher Anspruch kann auch nicht aus Art. 29 BV abgeleitet werden (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 135 DBG N 28, mit Hin-

weisen). Es ist folglich nicht möglich, dem Antrag auf Parteikostenentschädigung stattzugeben. Im Übrigen wurde im vorinstanzlichen Verfahren kein dementsprechender Antrag gestellt, auch kein Antrag auf unentgeltliche Rechtspflege. Schliesslich ist festzuhalten, dass im Nachsteuerverfahren die Untersuchungspflicht gilt, der Beschwerdeführer zur Mitwirkung verpflichtet ist und naturgemäss die Unterlagen und Gegebenheiten selbst am besten kennt.

12.2.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten von den Beschwerdeführern zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 260.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 760.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführer (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt S. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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 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]).

Aarau, 24. Oktober 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner