

3-RV.2019.14

P 52

Urteil vom 25. März 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richterin Sramek
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Michele Santucci, Rechtsanwalt,
Zentralstrasse 55a, Postfach 1150, 5610 Wohlen AG

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____**
 vom 2. März 2017
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Februar 2014 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2011 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 412'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden geldwerte Leistungen "Neubau EFH" von CHF 322'151.00 zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Februar 2014 liessen A. und B. mit Schreiben vom 13. März 2014 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 322'151.00 sei zu verzichten. Eventuell sei eine Einspracheverhandlung durchzuführen.

3.

Das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS,) erstellte für die Liegenschaft Einfamilienhaus C in Q. die Verkehrswertschätzung vom 4. Dezember 2017.

4.

Am 25. Oktober 2018 fand eine Einspracheverhandlung statt.

5.

Mit Entscheid vom "2. März 2018" (Versand am 21. November 2018) hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Dabei wurden die geldwerten Leistungen als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 161'609.00 herabgesetzt und das steuerbare Einkommen auf CHF 252'073.00 reduziert.

6.

Den Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2018 (Zustellung am 22. November 2018) haben A. und B. mit Beschwerde (recte: Rekurs) vom 11. Januar 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit den

"I. Anträgen

1. Es sei der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom '2. März 2017' (recte 21. November 2018) bezüglich steuerbares Einkommen (bezeichnet als: geldwerte Leistungen Neubau EFH) gänzlich aufzuheben und das steuerbare Einkommen – wie das steuerbare Vermögen – auf CHF 0.00 festzulegen.

2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz."

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

7.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2011. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Am 24. November 2009 reichten die Rekurrenten beim Gemeinderat Q. ein Baugesuch für den Neubau eines Einfamilienhauses auf der Parz. Nr. aaa ein (Bausumme CHF 604'500.00), welches am 6. Juli 2010 bewilligt wurde.

2.2.

Am 30. Juni 2010 schlossen die Rekurrenten und die L AG (am D im Handelsregister des Kantons Aargau nach Einstellung des Konkursverfahrens am 30. September 2011 in Anwendung von Art. 159 Abs. 5 HRegV von Amtes wegen gelöscht; Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 16. Februar 2021) einen Werkvertrag über die schlüsselfertige Erstellung eines Einfamilienhauses mit Garage auf der Parzelle GB Nr. bbb (Landanteil ca. 950 m²) in Q. zum Pauschalpreis von CHF 750'000.00 (davon Landanteil CHF 224'250.00).

Der Kaufpreis war wie folgt zu bezahlen:

"bei Bewilligung	SFr. 220'000.00
bei Schalung Untergeschossdecke	SFr. 155'750.00
(..)	
bei Fertigstellung des Innenausbaus, exkl. Maler, Tapezierer, Bodenbeläge, Apparatemontage sowie Fertigmontage Schreiner und Elektriker	SFr. 110'000.00
(...)	
Bis zur Erledigung allfälliger Nachtragsarbeiten	<u>SFr. 40'000.00</u>
	SFr. 525'750.00"

2.3.

Am 9. Juli 2010 erwarben die Rekurrenten von der Einwohnergemeinde Q. das Grundstück GB M, Parz. bbb, J von 958 m² für CHF 224'250.00.

2.4.

Die Rekurrenten bezogen am 30. August 2010 CHF 28'573.90 (WEF-Vorbezug BVG der Freizügigkeitsstiftung der F. Bank) und am 10. August 2010 CHF 85'805.73 (WEF-Vorbezug BVG der Freizügigkeitsstiftung 2. Säule der K.). Die Vorbezüge von total CHF 115'100.00 wurden mit Veranlagung vom 16. November 2011 mit CHF 5'985.00 besteuert.

2.5.

Die Rekurrenten unterzeichneten am 29. März 2011 einen Kreditvertrag mit der F. Bank mit einer Kreditlimite von CHF 602'000.00. Als Sicherheit wurde die Liegenschaft "X-Strasse, N. (GBBI / Kataster / Parzelle Nr. ccc)" eingesetzt. Der kreditierte Betrag setzte sich aus einer Festhypothek von CHF 325'000.00 und einer "O fest" von CHF 277'000.00 zusammen.

2.6.

Am 3. September 2010 wurden CHF 190'000.00 auf das "GU-Konto A. und B." der E. AG (ddd; nachfolgend GU-Konto E.) bei der F. Bank übertragen, am 28. Oktober 2010 weitere CHF 145'750.00, am 14. Februar 2011 CHF 39'000.00 und am 6. April 2011 CHF 140'000.00. Der Saldo der Aufwendungen per 18. Januar 2012 belief sich auf CHF 514'849.80 (Kontoauszug vom 4. März 2013)

3.

3.1.

3.1.1.

Das Gemeindesteueramt Q. erstellte im Veranlagungsverfahren vorerst einen Vermögensvergleich. Dieser wurde den Rekurrenten mit Schreiben vom 15. Februar 2013 zugestellt mit der Möglichkeit, die Differenz zu erklären und belegmässig nachzuweisen. In der Folge teilte der Leiter des Gemeindesteueramtes Q. dem Vertreter der Rekurrenten im Einspracheverfahren mit, "dass die Einreichung der Rechnungen, welche von der E. AG und der G. GmbH ausgestellt wurden, sinnvoll ist" (E-Mail vom 5. März 2013). In der Folge wurden Unterlagen – insbesondere der Werkvertrag mit der E. AG und Bankbelege – eingereicht (vgl. Einsprache, S. 3, Ziff. II.1.).

3.1.2.

Im Veranlagungsverfahren wurden CHF 322'151.00 als geldwerte Leistungen zum Einkommen der Rekurrenten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet. Dabei wurde vom von der Aargauischen Gebäudeversicherung (AGV) geschätzten Versicherungswert (ohne Land) von CHF 837'000.00 ausgegangen. Davon wurden die mit Bankbelegen nachgewiesenen Zahlungen an die E. AG von CHF 514'849.00 in Abzug gebracht. Damit wurde davon ausgegangen, dass die Rekurrenten von der E. AG, eine von den Söhnen der Rekurrenten beherrschten Unternehmung, mit der unterpreislichen Verrechnung von baugewerblichen Leistungen im Umfang von CHF 322'151.00 begünstigt worden seien.

3.2.

3.2.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, es werde zu Unrecht von einer geldwerten Leistung ausgegangen. Im Veranlagungsverfahren seien die

Rekurrenten nicht aufgefordert worden, zusätzliche Unterlagen – insbesondere im Zusammenhang mit der Erstellung und Finanzierung der Liegenschaft – einzureichen. Damit habe die Vorinstanz den Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz verletzt und ohne Not eine "ermessensweise" Aufrechnung vorgenommen. Indem die Steuerkommission nicht ausgeführt habe, wie sie "in casu zu ihrer Annahme gelangte" und die entsprechenden Grundlagen nicht aufgezeigt habe, habe sie die Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör verletzt. Nur mit der Angabe der betragsmässigen und summarisch zusammengefassten Höhe der angeblichen geldwerten Leistungen liege keine nachvollziehbare Begründung vor. Die Veranlagungsverfügung sei daher nichtig.

In materieller Hinsicht hätte die Veranlagungsbehörde für die Berechnung der geldwerten Leistung nicht vom von der AGV geschätzten Gebäudeversicherungswert ausgehen dürfen, da diese Schätzung auf durchschnittlichen Erfahrungszahlen anhand der mittleren Gestehungskosten basiere. Gleiches gelte, wenn der Verkehrswert auf der Grundlage des Kubikmeterpreises, berechnet gemäss der SIA-Norm 416, beruhe. Bei der Immobilie der Rekurrenten handle es sich nicht um ein Haus nach Minergie-Standard, sodass die Baukosten gegenüber einem Neubau nach modernsten Grundsätzen erheblich tiefer hätten gehalten werden können. Der Rekurrent habe als Baufachmann und mit seinem Netzwerk im Baugewerbe die Baukosten erheblich unter den "mittleren Gestehungskosten" halten können. Mit der F. Bank sei vereinbart worden, dass der Rekurrent Eigenleistungen von CHF 50'000.00 zu erbringen habe. Darüber hinaus habe die F. Bank verlangt, dass Eigenmittel von CHF 210'000.00 einzubringen seien. Diesen Auflagen seien die Rekurrenten nachgekommen.

Die Voraussetzungen von geldwerten Leistungen seien nicht aufgezeigt worden. Die effektiven Baukosten hätten CHF 634'867.05 betragen. Die von der F. Bank verlangten Eigenmittel stammten aus dem Verkauf des Eigenheimes in S. sowie aus der Auszahlung von zwei Freizügigkeitsguthaben in der Höhe von CHF 115'107.00. Damit seien die Mittel für die Gestehungskosten des Einfamilienhauses nachgewiesen.

3.2.2.

Der Aufforderung des Gemeindesteueramtes Q. vom 15. August 2014 entsprechend reichten die Rekurrenten am 29. August 2014 Unterlagen betreffend Zahlungsnachweis von CHF 45'000.00, den Eigenleistungen von CHF 50'000.00 und "Direktzahlungen" ein.

3.2.3.

Mit E-Mail vom 18. März 2016 liessen die Rekurrenten die Verfügung der Staatsanwaltschaft vom 13. Februar 2016 betreffend Aufhebung der Grundbuchsperre, eingetragen auf das Grundstück Nr. bbb, Grundbuchblatt ccc, der Rekurrenten in Q. einreichen. Daraus ergibt sich, dass die

Grundbuchsperrung verfügt wurde, da die E. AG den Rekurrenten sehr günstige Konditionen eingeräumt habe, welche "ausserstehenden, nicht mit den Geschäftsführern [die Söhne der Rekurrenten] verbundenen Dritten wohl nicht gewährt worden wären." Diesbezüglich wurde der Entscheid des Strafrichters vorbehalten. In der Folge wurden die Urteile des Bezirksgerichtes Aarau vom 11. Januar 2017 in den Strafverfahren gegen die Söhne der Rekurrenten H. und I. zur Frage der geldwerten Leistungen beigezogen (E-Mail der Vertreterin im Einspracheverfahren vom 24. Februar 2017). Diese Urteile äussern sich nicht zu den in der Aufhebungsverfügung genannten "günstigen Konditionen".

3.2.4.

Mit Schreiben vom 2. März 2017 wurde den Rekurrenten ein Einschätzungsvorschlag mit einer geldwerten Leistung von CHF 140'000.00 unterbreitet. Am 10. September 2018 wurde den Rekurrenten die Reduktion der geldwerten Leistung von CHF 322'151.00 auf CHF 186'627.00 erneut angezeigt. Es wurde ausgeführt, dass dieser Betrag "entgegenkommenderweise" auf CHF 140'000.00 reduziert werden könne. Dabei wurde auf die Verkehrswertschätzung des KStA GS vom 4. Dezember 2017 mit einem Marktwert von CHF 1'067'000.00 verwiesen.

3.2.5.

An der Einspracheverhandlung wurde an der Einsprache und am vollumfänglichen Verzicht auf eine Besteuerung einer geldwerten Leistung festgehalten.

3.3.

Im Einspracheentscheid wurde zur Begründung ausgeführt, die mit dem Bau des Einfamilienhauses beauftragte E. AG sei im Jahr 2009 gegründet worden. Die Söhne der Rekurrenten seien Mitglieder des Verwaltungsrates gewesen. Der Rekurrent selbst habe im Jahr 2011 in einem geringen Pensum für die E. AG gearbeitet. Dem Werkvertrag zwischen der E. AG und den Rekurrenten sei ein Preis von CHF 525'750.00 zu entnehmen. Demgegenüber habe die AGV den Versicherungswert auf CHF 837'000.00 festgesetzt. Auch der steuerliche Bauwert gemäss Schätzung des KStA GS zeige mit CHF 985'270.00 einen massiv höheren Wert. Die Aufrechnung sei gestützt auf die im Veranlagungsverfahren eingeforderten Unterlagen, welche nachgewiesene Zahlungen an die E. AG auswiesen, auf CHF 322'151.00 festgesetzt worden. Mit der Einsprache seien weitere Kosten geltend gemacht worden. Ebenso sei eine detaillierte Kostenrechnung eingereicht worden. Es wurde folgende neue Berechnung erstellt:

"Kostenvoranschlag gemäss Kostenrechnung inkl. Landerwerb	CHF 843'000.00
<i>./. Durch Steuerpflichtige bezahlte Summe</i>	
<i>inkl. Landerwerb</i>	CHF 556'873.00

<i>./ Direkt beglichenes Architekturhonorar</i>	CHF	50'000.00
<i>./ Eigenleistungen</i>	CHF	49'500.00
<i>./ Weitere Direktzahlungen</i>	CHF	25'018.00

Angepasste geldwerte Leistung
an die Steuerpflichtigen

CHF 161'609.00"

Da die Kostenrechnung der konkursiten E. AG einen Vorteil zu Gunsten der Rekurrenten aufzeige, könne auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung nicht verzichtet werden.

3.4.

Mit dem Rekurs wird geltend gemacht, das Bundesgericht habe bei der Beurteilung von geldwerten Leistungen an nahestehende Personen stets die Dreiecks- und nicht die Direktbegünstigtentheorie angewandt. Daraus ergebe sich, dass die geldwerte Leistung nur über den Anteilsinhaber an den Dritten habe fliessen können. Die Weiterleitung an nahestehende Dritte sei als Schenkung oder Kapitaleinlage zu behandeln. Eine Einkommensbesteuerung bei den Rekurrenten entfalle damit.

Ohnehin könne nicht auf die vom KStA GS erstellte Verkehrswertschätzung vom 4. Dezember 2017 abgestellt werden, da es sich dabei um eine Parteibehauptung handle. Der ermittelte Verkehrswert von CHF 1'067'000.00 gelte nur als Richtwert. Mit den von der F. Bank gewährten Hypotheken von zusammen CHF 602'000.00, den Eigenleistungen von CHF 50'000.00 sowie Eigenmitteln von CHF 210'000.00 sei der Hausbau finanzierbar gewesen. Aus verschiedenen Freizügigkeitsguthaben seien bis zum "31. Dezember 2018" CHF 140'134.64 und aus einer Darlehensrückzahlung von CHF 50'000.00 per Valuta "1. Oktober 2019" auf das Anlagekonto bei der F. Bank geflossen. Diesen Betrag hätten die Rekurrenten per 3. September 2010 der E. AG als Generalunternehmerin als erste Anzahlung überwiesen. Damit seien die für die Kreditierung durch die F. Bank notwendigen Eigenmittel aufgebracht worden. Vom 3. September 2010 bis zum 18. Januar 2012 seien von den Rekurrenten CHF 514'848.80 aufgebraucht worden. Darin seien nicht sämtliche Aufwendungen enthalten gewesen. Der Rekurrent habe während 6 Jahren bis zur Vollendung bzw. Schätzung des Hauses – teilweise mit Unterstützung von Bekannten – Eigenleistungen von CHF 160'000.00 erbracht. Darüber hinaus hätten die Rekurrenten weitere Spesen und Barauslagen im Betrag von CHF 76'557.25 bezahlt. Zu berücksichtigen sei weiter, dass sämtliche Platten und gewisse teure Sanitäranlagen/Armaturen zu günstigen Preisen aus dem Ausland bezogen wurden. Den Rekurrenten könne nicht angelastet werden, dass über das GU-Konto privat bezahlte Rechnungen mit geringeren Beträgen nicht aufbewahrt worden seien. Es bestehe dafür keine Aufbewahrungspflicht. Dieser Umstand sei bei der Schätzung des KStA GS nicht berücksichtigt worden. Unzutreffend seien für das Bauland CHF 271'400.00 anstelle der von den Rekurrenten bezahlten

CHF 224'250.00 eingesetzt worden. Vom geschätzten Marktwert der Liegenschaft seien somit mindestens CHF 323'000.00 abzuziehen. Es resultiere ein Verkehrswert von CHF 739'000.00. Die Differenz zwischen dem massgeblichen Wert von CHF 744'000.00 und den anrechenbaren Leistungen betrage lediglich CHF 5'000.00.

4.

4.1.

Im Einspracheverfahren wurde eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes und des Mitwirkungsgrundsatzes geltend gemacht. Entgegen der Behauptungen der Rekurrenten sind diese Grundsätze offensichtlich nicht verletzt. Zum einen wurden die Rekurrenten vom Gemeindesteueramt Q. aufgefordert, sich zum Vermögensvergleich zu äussern und Unterlagen einzureichen. Zum anderen liessen die Rekurrenten zweifellos Unterlagen einreichen. So wurde in der Einsprache (S. 6, Ziff. II.6.) ausgeführt:

"Für den Fall, dass die vom Treuhänder anlässlich der persönlichen Vorsprache von Anfang März 2013 im Rahmen der Aktenergänzung eingereichten Unterlagen nicht den erwarteten Aufschluss geliefert hätten, wäre die Steuerverwaltung zur Vornahme einer Einschätzung gemäss dem gesetzlichen Untersuchungsgrundsatz verpflichtet gewesen, weitere Abklärungen zu treffen, da die bis zu dem Zeitpunkt vorgenommenen Abklärungen anscheinend nicht genügend Aufschluss über die Höhe und die Zusammenstellung des Einkommens der Pflichtigen geben konnten."

Dass nach Einreichung der Unterlagen offenbar kein Bedarf nach weiteren Unterlagen bestand und entsprechend keine eingefordert wurden, kann der Vorinstanz nicht zum Nachteil gereichen. Die Vertreterin im Einspracheverfahren erachtete die von ihr eingereichten Unterlagen ja selbst als ausreichend. Weder der Untersuchungs-, noch der Mitwirkungsgrundsatz wurden verletzt.

4.2.

4.2.1.

Weiter wird die Verletzung der Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren geltend gemacht. Die aufgerechneten geldwerten Leistungen seien nicht genügend begründet worden.

4.2.2.

Abweichungen gegenüber der Steuererklärung hat die verfügende Behörde spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt zu geben. Daraus folgt die Pflicht, diese Abweichungen von der Selbstdeklaration auch so bekannt zu geben, dass für den Pflichtigen ein Entscheid über die Anfechtung des Rechtsmittels möglich ist. Insofern verhält es sich gleich, wie bei der Begründung eines Einspracheentscheides (vgl. Erw. 4.3.1.). Bei den Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht erheblich geringer (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 28 und 29). In der Regel genügt das Formular

"Details zur Steuerveranlagung", welches im Vergleich mit der Selbstdenkulation Abweichungen erkennbar macht, diesen Anforderungen.

4.2.3.

Entgegen der Auffassung der Rekurrenten wurde die Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren – wenn auch gerade noch tolerierbar – nicht verletzt. In den Details zur Steuerveranlagung wurde die Aufrechnung – wenn auch unzutreffend als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit anstatt als Vermögensertrag (vgl. Erw. 5) – ausdrücklich als "geldwerte Leistungen Neubau EFH" mit CHF 322'151.00 bezeichnet. Das erlaubte es den Rekurrenten ohne Weiteres, gegen die Veranlagung Einsprache zu erheben.

4.3.

4.3.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG 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 Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.3.2.

Vorliegend ist die Steuerkommission Q. im Einspracheentscheid zwar mit keinem Wort auf die geltend gemachte Verletzung des Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatzes sowie die Verletzung der Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren eingegangen. Hingegen wurde mit dem Einspracheentscheid die für das Veranlagungsverfahren massgebliche Berechnung der geldwerten Leistung ausführlich dargestellt. Ein allfälliger

Mangel im Veranlagungsverfahren wäre damit geheilt worden. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt damit nicht vor.

5.

5.1.

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 Leistungen 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).

5.2.

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 Geschäftsgebarren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile 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]).

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahestehende 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.

5.3.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 11. November 2019 (2C_32/2018) betreffend direkte Bundessteuer ausgeführt:

3.2.3. Auf *Ebene des Anteilsinhabers* gilt in Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast, dass ein Beteiligungsinhaber, falls er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten hat. Denkbar ist, dass er Argumente vorträgt, die erst und nur für die Veranlagung des Beteiligungsinhabers von Belang sind. Unterlässt er eine solche Bestreitung oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.8, in: ASA 84 S. 254, RDAF 2016 II S. 110, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811).

3.2.4. Wird eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person - auf dessen Disposition hin - zum Empfänger einer geldwerten Leistung der Kapitalgesellschaft, bleibt die Leistung auf Ebene des Beteiligungsinhabers dennoch steuerbar. An der Qualität der Leistung als Ertrag aus beweglichem Vermögen vermag der Auszahlungsmodus nichts zu ändern. Befindet die Beteiligung sich im Privatvermögen des Anteilsinhabers, greift in jedem Fall die *reine Dreieckstheorie*. Ihr zufolge fliesst die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) erfasst wird, und von da an die dem Beteiligungsinhaber nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2 S. 61 f.; 131 II 722 E. 4.1 S. 726 f.). Dort stellt sie sich regelmässig als unentgeltliche Zuwendung dar (verdeckte Kapitaleinlage, Schenkung und dergleichen [Urteile 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.4, in: ASA 87 S. 661, StE 2019 B 24.4 Nr. 90; 2C_177/2016 vom 30. Januar 2017 E. 5.3, in: ASA 85 S. 594, RDAF 2017 II S. 284; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.4])

Diese Praxis ist auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern aufgrund der identischen Rechtslage zu übernehmen, da das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (StHG) dem Recht der direkten Bundessteuer entspricht (Bundesgerichtsurteil vom 11. November 2019 [2C_32/2018], Erw. 4.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 29 StG N 46). Für die Beurteilung, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, ist somit auf die Dreieckstheorie abzustellen.

5.4.

Vorliegend waren die Rekurrenten an der E. AG nicht beteiligt. Beteiligt waren die Söhne H. und I.. Die Rekurrenten sind damit der E. AG zweifellos nahestehende Personen.

5.5.

Sind die Rekurrenten "nur" als nahestehende Personen zu bezeichnen, kann ihnen eine geldwerte Leistung nicht als steuerbares Einkommen (Vermögensertrag) zugerechnet werden. Daran ändern auch die Teilzeitbeschäftigungen der Rekurrenten für die E. AG nichts. Der geldwerte Vorteil kann in Anbetracht des geringen Pensums nicht in Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ("überhöhter" Lohn) umqualifiziert werden.

5.6.

Der Rekurs ist damit gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen ist von CHF 252'703.00 um CHF 161'609.00 auf CHF 91'094.00, gerundet CHF 91'000.00, herabzusetzen.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Sodann ist den vertretenen Rekurrenten eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters beläuft sich auf CHF 3'757.30 (inkl. Auslagen und MWSt).

6.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

6.2.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert (Steuerersparnis bei Gutheissung des Rekurses) rund CHF 26'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 3'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Diese ist auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 91'000.00 festgesetzt.

2.

Die Verfahrenskosten, werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'000.00 (inkl. MWSt) 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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. März 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche