

3-RV.2020.125

P 31

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	--

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

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

beide vertreten durch lic. iur. Titus van Stiphout, Rechtsanwalt,
Badstrasse 4, 5400 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. Juli 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 517'577.00 (gerundet CHF 517'500.00, davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 279'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 485'000.00 veranlagt. Dabei wurde eine geldwerte Leistung von CHF 279'000.00 als Beteiligungsertrag erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2020 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 18. Mai 2020 Einsprache. Sie stellten den Antrag, es sei auf die Aufrechnung des qualifizierten Beteiligungsertrages von CHF 279'000.00 zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 2. Juli 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. Juli 2020 (zugestellt am 9. Juli 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 3. September 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen folgenden Antrag stellen:

"Auf die Aufrechnung als qualifizierter Beteiligungsertrag der E. AG sei zu verzichten."

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

5.

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

6.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Kantonalen Steueramt und beim Steueramt des Kantons C., Abteilung juristische Personen, vorgenommen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 der E. AG (3-RV.aaa) beigezogen.

9.

A. und B. haben aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent war 2015 Hauptaktionär der E. AG. Im Veranlagungsverfahren der E. AG betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wurden Forderungsverzichte von CHF 279'000.00 zugunsten der Gesellschaft festgestellt und als geldwerte Leistungen zum steuerbaren Gewinn der E. AG hinzugerechnet. Die dagegen erhobene Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2019 abgewiesen. Da die E. AG trotz der Hinzurechnung von CHF 279'000.00 für das Geschäftsjahr 2015 (weiterhin) einen Verlust auswies, wurde mangels Rechtsschutzinteresse auf den dagegen von der E. AG erhobenen Rekurs mit Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom tt.mm.2019 nicht eingetreten (SGE vom tt.mm.2019 [3-RV.aaa]).

2.2.

Im Veranlagungsverfahren für die Steuerperiode 2015 wurde eine analoge Aufrechnung der CHF 279'000.00 zum steuerbaren Einkommen der Rekurrenten als qualifizierter Beteiligungsertrag vorgenommen. Diese Aufrechnung ist vorliegend umstritten.

2.3.

Nachfolgend ist nach Darlegung des Sachverhalts (Erw. 3) und der Parteivorbringen (Erw. 4) zu prüfen, ob die Aufrechnung von CHF 279'000.00 als qualifizierter Beteiligungsertrag zu Recht erfolgt ist (Erw. 5).

3.

3.1.

Ausweislich der Akten verkauften die F. (nachfolgend F.) und G. alle Aktien der H. AG (nachfolgend: H. AG) am 24. Juli 2009 an die E. AG (nachfolgend: E. AG). Von den gesamthaft 250 Aktien der H. AG gingen 225 Aktien von der F. und 25 Aktien von G. an die E. AG über. Der Kaufpreis betrug CHF 2'000'000.00. Dieser wurde mit einer Teilzahlung von CHF 1'008'000.00 beglichen. Für die Restschuld des Kaufpreises von CHF 992'000.00 wurde der E. AG ein Darlehen von der F. von CHF 892'800.00 und von G. von CHF 99'200.00 gewährt. Das Darlehen wurde besichert durch 124 bei der F. hinterlegte Aktien der H. AG (vgl. Kaufvertrag, Rahmenkreditverträge mit der F. bzw. G. sowie Faustpfandvertrag, jeweils vom 24. Juli 2009).

Durch den Kauf der Aktien der H. AG durch die E. AG entstand ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen den beiden Gesellschaften. Der an der E. AG direkt beteiligte Rekurrent wurde dadurch indirekt Beteiligter der H. AG.

3.2.

Mit Aktienkaufvertrag vom 27. September 2011 verkaufte die E. AG 167 Aktien der H. AG an die I. AG (nachfolgend: I. AG). Weiter gewährte die E. AG der I. AG eine Option auf den Erwerb der restlichen 83 Aktien.

Der Kaufpreis für die 167 Aktien wurde für zwei Tranchen separat festgelegt. Für die erste Tranche von 125 Aktien hing der Preis vom (künftigen) Gewinn der H. AG im Geschäftsjahr 2014 ab und war zweifach begrenzt durch den auf eine Aktie entfallenden Anteil am Buchwert des Eigenkapitals, bzw. auf CHF 4'040.00 pro Aktie, falls der Buchwert pro Aktie höher sein sollte. Dieser Kaufpreis war spätestens am 31. Juli 2015 zahlbar. Der Kaufpreis der zweiten Tranche von 42 Aktien wurde im Verhältnis zum (künftigen) Jahresgewinn der H. AG im Geschäftsjahr 2016 festgelegt und war spätestens am 31. Juli 2017 zahlbar.

Für die Option auf den Kauf der restlichen 83 Aktien sollte der Preis in Abhängigkeit vom (künftigen) Jahresgewinn 2019 bestimmt werden, zahlbar bis spätestens 30. August 2020.

3.3.

Mit am 7., 17. und 21. Oktober sowie am 7. November 2013 unterzeichneter Vereinbarung (in der Folge: Vereinbarung vom 7. Oktober 2013) anerkannte die E. AG eine gegenüber der F. (noch) bestehende Schuld von CHF 557'800.00 sowie eine gegenüber G. bestehende Schuld von CHF 62'200.00 (beide aus dem Kaufvertrag vom 24. Juli 2009). Die F. und G. räumten dem Rekurrenten das Recht ein, die gegenüber der E. AG bestehenden Forderungen zum Preis von CHF 341'000.00 zu erwerben. Das Kaufrecht sollte durch Überweisung des Kaufpreises bis spätestens am 30. Juni 2015 ausgeübt werden. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass die bestehenden Darlehen der F. und von G. (abweichend vom ursprünglichen Darlehensvertrag vom 24. Juli 2009) von der Schuldnerin (der E. AG) bis zur Ausübung des Kaufrechts mit 2,5 % zu verzinsen und per 30. Juni 2014 mit CHF 22'000.00 (davon CHF 2'000.00 für G.) zu amortisieren seien.

Das Kaufrecht wurde vom Rekurrenten am 30. Juni 2015 bzw. am 6. Juli 2015 ausgeübt (vgl. nachfolgend Erw. 5.2.4.).

3.4.

Mit Aktienkaufvertrag vom 4. Oktober 2017 verkaufte die E. AG die restlichen 83 Aktien der H. AG zum Preis von CHF 859'299.00 an die I. AG. Mit "Übernahmevertrag Portfolio" vom 4. Oktober 2017 erwarb die E. AG

ein Forderungsportfolio der H. AG zum Preis von CHF 859'299.00. Den Kaufpreis bezahlte die E. AG, indem sie der H. AG die Kaufpreisforderung (in gleicher Höhe) aus dem Aktienkaufvertrag mit der I. AG abtrat. Entsprechend war im Aktienkaufvertrag vom 4. Oktober 2017 vereinbart, dass die I. AG die Zahlung von CHF 859'299.00 direkt an die H. AG leistete.

4.

4.1.

4.1.1.

Gestützt auf eine Meldung des Kantonalen Steueramtes, Sektion juristische Personen, über eine geldwerte Leistung von CHF 279'000.00 der E. AG hat die Steuerkommission Q. den Rekurrenten diesen Betrag in der Steuerveranlagung 2015 als "Geldwerte Leistung Forderung E. AG" aufgerechnet.

4.1.2.

In der dagegen geführten Einsprache machte der Rekurrent geltend, die Aufrechnung des Beteiligungsertrages sei unzulässig, weil der Verkauf der gegenüber der E. AG bestehenden Forderung durch die F. und G. an ihn zu Marktkonditionen erfolgt sei. Die Forderung sei nach Meinung der Verkäufer nicht mehr Wert gewesen als der dafür vereinbarte Preis, ansonsten wäre der Vertrag nicht zustande gekommen. Zudem liege keine Transaktion zwischen der Gesellschaft und ihrem Beteiligungsinhaber vor.

Der Erwerb der Anteile der H. AG durch die E. AG (Kaufvertrag vom 24. Juli 2009) sei möglich gewesen, da der Rekurrent eine Bank in D. gefunden habe, die das Forderungsportfolio der H. AG habe finanzieren können und wollen. Die Finanzierung sei über einen Rahmenkredit von EUR 18'000'000.00 erfolgt. Die finanzierende Bank habe sich jedoch nach vier Monaten aus der Finanzierung zurückgezogen.

Das von der F. und G. an die E. AG gewährte Darlehen sei per 30. April 2010 erstmals mit CHF 350'000.00 amortisiert worden. Dies sei jedoch nur möglich gewesen, da die damaligen Aktionäre der E. AG sowie die H. AG der E. AG ein Darlehen in der Höhe von CHF 379'979.00 gewährt hätten. Die verbleibende Forderung der F. und von G. gegenüber der E. AG sei zu jenem Zeitpunkt schon wertlos gewesen, da die H. AG ein negatives Eigenkapital aufgewiesen habe und die für das Factoringgeschäft nötige Refinanzierung nicht mehr zur Verfügung gestanden habe.

Der Rekurrent habe nach langer Suche mit der I. AG eine neue Geschäftspartnerin gefunden, welche die bisherige Bank abgelöst und zwei Drittel der Aktien der H. AG von der E. AG übernommen habe. Damit sei die E. AG nur noch Minderheitsaktionärin der H. AG gewesen. Zudem sei vereinbart worden, dass der Kaufpreis aus künftigen Gewinnen der H. AG

bezahlt werde. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses habe die E. AG für die verkauften Aktien somit kein Geld erhalten.

Im Herbst 2013 sei die Situation so gewesen, dass die E. AG mit der Rückzahlung des von der F. und G. gewährten Darlehens mit CHF 500'000.00 (fällige drei Raten von CHF 200'000.00 per 30. Juni 2011, CHF 150'000.00 per 30. Juni 2012 und CHF 150'000.00 per 30. Juni 2013) in Verzug gewesen sei. Zudem sei die E. AG überschuldet gewesen, da die Schulden CHF 1'074'918.00 betragen hätten und die Beteiligung an der H. AG (als einziges Aktivum) mit CHF 822'000.00 vermutlich überbewertet gewesen sei. Vor diesem Hintergrund sei das an die E. AG gewährte (verbleibende) Darlehen der F. und von G. nicht mehr werthaltig gewesen. Deshalb sei der Rekurrent, der weiterhin Geld in die E. AG investiert habe, mit dem Vorschlag, die gegenüber der E. AG bestehende Forderung mit einem Abschlag abzukaufen, an die F. und an G. gelangt. In der Folge sei es zur Vereinbarung vom 17. Oktober 2013 gekommen. Die gegenüber der E. AG bestehende Forderung sei zu diesem Zeitpunkt höchstens noch CHF 187'600.00 Wert gewesen, weshalb der Kauf der Forderung durch den Rekurrenten für CHF 372'000.00 (richtig: CHF 341'000.00) kein gutes Geschäft gewesen sei. Es sei nicht möglich gewesen, dass die E. AG das Darlehen gegenüber der F. und G. mit einem Abschlag beglichen hätte, da die E. AG zu jenem Zeitpunkt überschuldet und niemand bereit gewesen sei, weiter in sie zu investieren. Deshalb habe der Rekurrent der F. und G. die Forderung abgekauft.

Es sei beim Forderungsverkauf zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung gekommen, da der Rekurrent keinerlei Vorteil erhalten habe, der Preis mit der F. und G. zu Marktkonditionen vereinbart worden sei und einem Drittvergleich standhalte, und zudem kein Beteiligungsverhältnis zwischen den involvierten Parteien bestanden habe.

Als die bei der E. AG verbleibenden 83 Aktien der H. AG im September 2017 an die I. AG verkauft worden seien, habe die E. AG gleichzeitig ein Forderungsportfolio von der H. AG erworben. Dieses Forderungsportfolio sei bezahlt worden, indem die E. AG die gegenüber der I. AG (in gleicher Höhe) bestehende Kaufpreisforderung (aus dem Verkauf der verbliebenen 83 Aktien der H. AG) an die H. AG abgetreten habe. Das von der H. AG erworbene Forderungsportfolio sei notleidend gewesen.

Per Ende 2015 habe die Forderung des Rekurrenten gegenüber der E. AG CHF 597'916.00 betragen. Diese Forderung sei durch eine Rückzahlung in bar von CHF 254'140.00 teilweise getilgt worden. Für den Restbetrag habe die E. AG dem Rekurrenten notleidende Forderungen in der Höhe von CHF 343'776.00 abgetreten. Nominell sei die Forderung des Rekurrenten gegenüber der E. AG damit getilgt worden. Tatsächlich habe der Rekurrent mit dem früheren Inhaber der konkursiten Unternehmungen, die Schuldner

der notleidenden Forderungen gewesen seien, einen Abzahlungsvertrag mit Zahlungen von CHF 1'200.00 pro Monat und einer Rückzahlungsdauer von 24 Jahren vereinbart. Zwar sei diese Forderung gesichert durch einen Pfandtitel auf der Liegenschaft des früheren Inhabers der konkursiten Unternehmungen. Jedoch bestehe der Pfandtitel nur im 2. Rang und es sei auch aufgrund des Alters und der Erwerbssituation des früheren Inhabers der konkursiten Unternehmungen ungewiss, ob die Rückzahlung über die lange Laufzeit tatsächlich erfolge.

4.1.3.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q. aus, die Vereinbarung über den Erwerb der Darlehensforderungen von der F. und G. zu einem Preis, der CHF 279'000.00 unter dem Nominalwert der Forderung gelegen habe, sei nur zustande gekommen, weil der Rekurrent Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident der E. AG gewesen sei. Nur aufgrund seines Insiderwissens habe er beurteilen können, ob sich dieses Geschäft für ihn lohne. Hätte er nicht mit einem finanziellen Erfolg gerechnet, wäre es nicht zum Erwerb der Darlehensforderung gekommen. Die F. hätte die Forderung nicht unter dem Nominalwert an den Steuerpflichtigen verkaufen müssen, sie hätte auch gegenüber der E. AG auf einen Teil der Forderung verzichten können. Der Rekurrent sei beim Forderungskauf davon ausgegangen, dass sich dieses Geschäft für ihn lohnen könne. Durch den unterpreislichen Kauf der Forderungen habe er persönlich profitiert.

Zwar sei richtig, dass es sich bei der F. um eine Drittpartei handle. Jedoch ginge es nicht um die Vereinbarung zwischen der F. und dem Rekurrenten, sondern um die Beziehung des Rekurrenten gegenüber der von ihm beherrschten E. AG. Der Rekurrent habe als Verwaltungsratspräsident der E. AG mit den Gläubigern über einen Schuldertausch verhandelt. Dieser Schuldertausch hätte erfolgswirksam in der E. AG verbucht werden müssen. Stattdessen habe der Rekurrent die Forderung unter dem Nominalwert gekauft und persönlich profitiert. Zwar sei die E. AG im Jahr 2015 überschuldet gewesen. Jedoch habe in jenem Jahr ein Gewinn erwirtschaftet werden können, weshalb durchaus denkbar gewesen sei, dass die verbleibende Überschuldung in den nächsten Jahren hätte eliminiert werden können. Dies sei 2017 auch geschehen.

Bezüglich Drittvergleich sei entscheidend, dass der Rekurrent gewusst habe, welches Dividendenpotential bei der E. AG vorhanden gewesen sei. Zwar hätte ein Dritter alleine aufgrund der in der Bilanz ausgewiesenen Überschuldung wohl kaum eine gegenüber der E. AG bestehende Forderung gekauft, auch nicht unterpreislich. Jedoch müsse der Rekurrent vom grossen Dividendenpotential gewusst haben, sonst hätte er die Forderung nicht erworben, sondern die E. AG in den Konkurs gehen lassen.

Durch den Forderungsverzicht der F. und von G. habe sich die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Rekurrenten um CHF 279'000.00 verbessert.

4.2.

4.2.1.

Im Rekurs lässt der Rekurrent im Wesentlichen seine Argumentation aus der Einsprache wiederholen. Ergänzend führt er aus, die F. und G. seien beim Verkauf der gegenüber der E. AG bestehenden Forderung an ihn sehr gut mit der Situation der H. AG vertraut gewesen. Die H. AG sei nämlich früher zu 100 % von der F. gehalten worden und G. sei bis August 2009 CEO der H. AG gewesen. Somit hätten die Verkäufer der Forderung das gleiche Wissen über die H. AG gehabt wie der Rekurrent selber, was zeige, dass die Transaktion einem Drittvergleich sehr wohl standhalte. Im Übrigen habe der Rekurrent keinerlei geldwerten Vorteil erzielt, da die Tilgung der gegenüber der E. AG bestehenden Forderung (teilweise) durch die Übertragung notleidender Forderungen an ihn erfolgt sei, deren Rückzahlung noch nicht vollständig erfolgt und ungewiss sei. Der Rekurrent habe deshalb überhaupt nicht profitiert vom Kauf der gegenüber der E. AG bestehenden Forderung unter Nominalwert. Der Marktwert der Forderung liege weit unter dem Nominalwert.

Der Rekurrent habe zum Zeitpunkt des Forderungskaufs nicht gewusst, wie sich die Situation weiter entwickeln werde. Deshalb habe er ja eine Option auf den Kauf der Forderung im Jahr 2015 vereinbart, um dann anhand der aktuellen Fakten entscheiden zu können, ob der Forderungskauf sinnvoll sei. Dies sei auch deshalb Absicht der Parteien gewesen, weil bei Vertragsunterzeichnung im Jahr 2013 nicht klar gewesen sei, ob die E. AG überhaupt überlebe.

Für die F. und G. sei es wichtig gewesen, für die gegenüber der E. AG bestehende Forderung einen Gegenwert zu erhalten. Deshalb sei der Rekurrent ins Spiel gekommen. Die E. AG habe selber nichts bieten können, da sie überschuldet gewesen sei. Ein teilweiser Forderungsverzicht gegenüber der E. AG sei nicht möglich gewesen, weil die F. und G. dafür keinen Gegenwert erhalten und deshalb dem Geschäft nicht zugestimmt hätten. Bei der gewählten Lösung des Forderungsverkaufs an den Rekurrenten hätten die F. und G. hingegen höhere Zinsen von der E. AG (durch privat vom Rekurrenten neu in die E. AG investiertes Geld) sowie die Möglichkeit erhalten, im Jahre 2015 eine Abschlagszahlung auf die ausstehende Forderung von CHF 341'000.00 zu realisieren.

Die Ausführungen der Steuerbehörde (im Einspracheentscheid) bezüglich der bestehenden Überschuldung der E. AG im Jahr 2014, der ausgeschütteten Dividende und der Vermutung, dass die Überschuldung in der Zukunft behoben werden könne, seien rein spekulativ. Der Rekurrent habe nicht die Fähigkeit, in die Zukunft zu sehen, weshalb er entgegen der Meinung der Steuerbehörde nicht gewusst habe, wie sich die E. AG künftig entwickeln werde. Es hätten ihm damals (nur) die Informationen aus der Bilanz zur Verfügung gestanden, die eine Überschuldung ausgewiesen habe. Vor diesem Hintergrund sei es kein Vorteil für ihn gewesen, weiteres Geld (für Zinszahlungen) in die E. AG zu investieren und die Möglichkeit auf (privaten) Kauf der gegenüber der E. AG bestehenden Forderung für (weitere) CHF 341'000.00 zu vereinbaren. Die E. AG sei im Jahre 2015 immer noch überschuldet gewesen und habe als einzige Einnahmequelle eine Minderheitsbeteiligung an der H. AG gehalten. Zwar hätte der Rekurrent die E. AG auch in Konkurs gehen lassen können. Jedoch habe er sich gegen diesen einfachen Weg entschieden und weiterkämpfen wollen.

4.2.2.

In den Vernehmlassungen des Gemeindesteueramtes Q. und des Kantonalen Steueramtes wird auf den Einspracheentscheid verwiesen.

4.2.3.

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2022 haben die Rekurrenten aufforderungsgemäss weitere Unterlagen einreichen lassen. Neben einer Zusammenfassung der bisherigen Argumente, weshalb vorliegend keine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben sei, lassen sie ausführen, die E. AG habe am 30. Juni 2015 eine Banküberweisung von CHF 430'336.00 von der I. AG erhalten. Dies sei der Kaufpreis für 50 % der im Jahre 2011 an die I. AG verkauften Aktien der H. AG gewesen. In der Folge habe die E. AG im Namen des Rekurrenten den Betrag von CHF 310'000.00 an die F. und CHF 31'000.00 an G. bezahlt. Buchhalterisch seien diese Zahlungen zu Lasten des Kontokorrents des Rekurrenten verbucht worden.

Die Rekurrenten liessen unter anderem eine Aufstellung sämtlicher Buchungen auf dem Konto "Darlehen A." der E. AG vom 1. Januar 2009 bis zum 31. Dezember 2017 einreichen und brachten vor, dass der Rekurrent bis zum 27. März 2015 CHF 340'916.28 aus seinem Privatvermögen in die E. AG investiert habe. Davon habe er bis zum 25. Oktober 2022 insgesamt CHF 321'340.28 zurückerhalten. Es fehlten also noch rund CHF 19'576.00, um die Investition auch nur auszugleichen. Weitere Rückzahlungen darüber hinaus seien für die nächsten 24 Jahre zwar vereinbart, aber entsprechend ungewiss.

5.

5.1.

5.1.1.

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividende, 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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 29 StG N 40).

5.1.2.

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 Seite 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 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.

5.1.3.

Das Vorliegen einer geldwerten Leistung wird in der Regel zuerst bei der Gesellschaft geprüft. Ist bei der Gesellschaft rechtskräftig festgestellt, dass eine geldwerte Leistung erbracht worden ist, erfolgt im Allgemeinen eine analoge Aufrechnung beim Empfänger (StE 1989 B 24.4 Nr. 17). Jedoch

kann nicht in jedem Fall eine ungeprüfte Übernahme der geldwerten Leistung im Steuerveranlagungsverfahren der beteiligten Person erfolgen. Inwieweit eine nochmalige Prüfung zu erfolgen hat, hängt vielmehr von den Umständen ab. Einerseits handelt es sich bei der juristischen Person und dem Gesellschafter um zwei verschiedene Steuersubjekte, und die Interessenlage kann beim Einen den Verzicht auf ein Rechtsmittel nahe legen, während sie beim Anderen eine Überprüfung als geboten erscheinen lässt (StE 1994 B 24.4 Nr. 31). Dies trifft insbesondere dann zu, wenn der Gesellschafter keinen oder wenig Einfluss auf die Veranlagung der Gesellschaft ausüben kann (StE 1991 B 26.3 Nr. 4). Hat der Empfänger der geldwerten Leistung jedoch massgeblich bei der Veranlagung der Gesellschaft mitgewirkt, so ist eine neue Prüfung nur angezeigt, wenn nachgewiesen werden kann, weshalb Einwendungen bei der Gesellschaft unterlassen worden sind und weshalb es sich nicht um eine geldwerte Leistung handeln soll (RGE vom 3. Februar 2000 [3-RV.1998.50155]). Ausserdem ist es denkbar, dass Argumente vorgebracht werden, die bei der Veranlagung der juristischen Person irrelevant und nur bei der Veranlagung des Gesellschafters von Bedeutung sind (vgl. RGE vom 1. März 2001 [3-RV.1998.50073]).

Das Bundesgericht hat zu den zweidimensionalen Sachverhalten wiederholt festgehalten, dass auf der Ebene des Anteilsinhabers kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus bestehe. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgten auf Ebene der Gesellschaft einerseits und jener des Anteilsinhabers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Entsprechend fehle eine natürliche Vermutung für die Begründetheit einer analogen Aufrechnung auf Ebene des Anteilsinhabers und herrsche die übliche Beweislastverteilung (StE 2020 B 24.4 Nr. 93 = Bundesgerichtsurteil vom 11. November 2019 [2C_32/2018, 2C_35/2018], Erw. III. 3.1., mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 23. April 2019, 2C_312/2019). Jedoch gilt auf Ebene des Anteilsinhabers 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 (StE 2020 B 24.4 Nr. 93 = Bundesgerichtsurteil vom 11. November 2019 [2C_32/2018, 2C_35/2018], Erw. III. 3.2.3. mit Hinweisen).

5.2.

5.2.1.

Ob die Aufrechnung von CHF 279'000.00 bei der E. AG in der Steuerperiode 2015 zu Recht erfolgt ist, braucht in diesem Verfahren nicht beurteilt zu werden. Immerhin ist festzuhalten, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung dadurch gekennzeichnet ist, dass einem Inhaber gesellschaftsrechtlicher Beteiligungsrechte von der Gesellschaft direkt oder indirekt Leistungen zugewendet werden, die einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wären. Dies hat eine Entreichung der Gesellschaft zur Folge.

Vorliegend wurde bei der E. AG in der Steuerperiode 2015 eine Aufrechnung aus verdeckter Gewinnausschüttung vorgenommen, ohne dass die Gesellschaft durch die Transaktion tatsächlich entreichert worden wäre. Folgt man der Argumentation der Steuerbehörde zur Aufrechnung bei der E. AG, wonach zugunsten dieser ein Forderungsverzicht erfolgt sei, so läge vielmehr eine Bereicherung der E. AG vor. Mit Bezug auf das Beteiligungsverhältnis bestand zwar ein solches zwischen dem Rekurrenten und der E. AG. Falls die Forderung der F. und von G. aber tatsächlich unterpreislich an den Rekurrenten verkauft worden wäre, so wären die F. und G. entreichert worden, nicht die E. AG. Zwischen der F. und dem Rekurrenten bestand kein Beteiligungsverhältnis. Zudem konnte der Rekurrent, wie er richtig ausführt, auf die Preisgestaltung der F. und von G. beim Verkauf der Forderung keinen Einfluss nehmen, jedenfalls keinen Einfluss, der in einem Beteiligungsverhältnis begründet gewesen wäre. Schon vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob das Konstrukt der verdeckten Gewinnausschüttung auf diesen Sachverhalt anwendbar ist.

5.2.2.

Dass die Veranlagung der Gesellschaft vorliegend keine Bindungswirkung auf die Veranlagung des Beteiligungsinhabers (Rekurrenten) entfaltet, wurde bereits mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom tt.mm.2019 (3-RV.aaa) betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 der E. AG festgehalten. Der Rekurrent hatte damals als Vertreter der Gesellschaft gegen die Veranlagung der E. AG für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 Einsprache erhoben und war nach dem abweisenden Einspracheentscheid mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht gelangt. Das Spezialverwaltungsgericht ist auf den Rekurs nicht eingetreten, weil die E. AG auch nach Hinzurechnung der geldwerten Leistung zum deklarierten Gewinn einen steuerbaren Gewinn von CHF 0.00 auswies und mit der Minimalsteuer belastet worden war. Deshalb bestand kein Rechtsschutzinteresse an der Anfechtung des Einspracheentscheids (sowie zuvor der Veranlagung). Das Spezialverwaltungsgericht hielt fest, dass aufgrund des mangelnden Rechtsschutzinteresses keine materielle Überprüfung der aufgerechneten geldwerten Leis-

tung erfolgen könne. Deshalb sei bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers neu zu beurteilen, ob und in welcher Höhe eine geldwerte Leistung aufgerechnet werden könne (SGE vom tt.mm.2019 [3-RV.aaa], Erw. 3.4.3.).

5.2.3.

Die E. AG wurde im Jahr 2009 gegründet, also im Jahr des Erwerbs der Aktien der H. AG von der F. und G. Per Ende 2009 bestanden die Aktiven der E. AG fast zu 100 % aus der Beteiligung an der H. AG.

Dies war auch per 31. Dezember 2010 der Fall. Im Bericht der Revisionsstelle zur eingeschränkten Revision an die Generalversammlung der E. AG für das Geschäftsjahr 2010 wurde ausgeführt, dass eine wesentliche Unsicherheit bezüglich der Fähigkeit der H. AG zur Unternehmensfortführung bestehe, falls die Refinanzierung nicht gesichert sei. Weiter sei die Bewertung der Beteiligung an der H. AG mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet. Sollte eine Wertberichtigung für die Beteiligung an der H. AG erforderlich sein, könnte dies einen Kapitalverlust oder eine Überschuldung der E. AG zur Folge haben.

In der Erfolgsrechnung 2011 der E. AG wurde ein Verlust auf der Beteiligung an der H. AG mit CHF 1'078'000.00 ausgewiesen. Die Aktiven bestanden weiterhin fast ausschliesslich aus der Beteiligung an der H. AG. Der Wert der Beteiligung betrug neu CHF 922'000.00 (bisher CHF 2'000'000.00). Im Anhang zur Jahresrechnung wurde ausgeführt, dass die E. AG 167 Aktien der H. AG an die I. AG verkauft habe und mit einem (gemäss Vertrag in den Jahren 2015 und 2017 zu bezahlenden und nach künftigen Gewinnen zu berechnendem) Verkaufserlös von CHF 250'000.00 gerechnet werde.

Im Geschäftsjahr 2012 wurde die Beteiligung an der H. AG neu mit CHF 822'000.00 bewertet. Die gesamten Aktiven der E. AG betrugen CHF 827'405.00. Das Fremdkapital belief sich auf CHF 1'061'918.00. Damit lag, da das Fremdkapital die Aktiven überstieg, eine Überschuldung der Gesellschaft vor (vgl. Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 725 OR N 29). Diese Überschuldung konnte nur dadurch beseitigt werden, indem der Rekurrent als Gläubiger der E. AG sein Darlehen von CHF 260'085.00 in den Nachrang setzte. Im Anhang zur Jahresrechnung wird darauf hingewiesen, dass die Beteiligung an der H. AG um CHF 100'000.00 abgeschrieben worden sei und künftig weitere Wertberichtigungen möglich seien, falls sich die Ertragslage der H. AG nicht substantiell verbessere.

Im Geschäftsjahr 2013 schliesslich hatte sich der Wert der Aktiven und Passiven der E. AG gegenüber dem Vorjahr kaum verändert. Die

Überschuldung konnte weiterhin nur durch den Rangrücktritt des Rekurrenten bezüglich seiner Darlehensforderung verhindert werden. Das Gleiche galt für das Geschäftsjahr 2014. Erst im Jahr 2015 konnte die E. AG durch Dividendenerträge von CHF 75'000.00 einen Gewinn von CHF 63'460.00 erwirtschaften. Jedoch lag das Fremdkapital mit CHF 756'738.00 weiterhin deutlich über den Aktiven von CHF 552'287.00, die Überschuldung wurde weiterhin durch Rangrücktritt des Rekurrenten beseitigt.

Somit hielt die E. AG seit ihrer Gründung bis zum Jahr 2015 als einziges (wesentliches) Aktivum die Beteiligung an der H. AG. Diese Beteiligung, in die anfänglich CHF 2'000'000.00 investiert worden waren, verlor aufgrund der Refinanzierungsschwierigkeiten der H. AG erheblich an Wert. Dies zeigt sich insbesondere darin, dass für den Verkauf der ersten 125 Aktien (erste Tranche) an die I. AG im Jahr 2011 ein Preis von maximal CHF 4'040.00 pro Aktie festgelegt wurde. Für die Hälfte der (insgesamt 250) Aktien der H. AG hätte dies zu einem Höchstpreis von CHF 505'000.00 (125 x CHF 4'040.00) geführt, während die E. AG selber für die Hälfte der Aktien der H. AG nur zwei Jahre zuvor mit CHF 1'000'000.00 fast das Doppelte bezahlt hatte. Die Überschuldung der E. AG konnte sodann in den Jahren 2012 bis 2015 nur durch einen Rangrücktritt des Rekurrenten abgewendet werden. Vor diesem Hintergrund ist klar ersichtlich, dass die F. und G. im Jahr 2013 nicht damit rechnen konnten, dass die E. AG die bestehende Schuld (vollständig) würde zurückzahlen können.

5.2.4.

Mit dem Gläubigerwechsel von der F. und G. zum Rekurrenten fand kein (teilweiser) Forderungsverzicht gegenüber der E. AG statt. Wie der Rekurrent richtig ausführte, wurde ihm durch die Vereinbarung vom 7. Oktober 2013 mit der F. und G. lediglich das Recht gewährt, die gegenüber der E. AG bestehenden Forderungen zum Preis von CHF 341'000.00 zu erwerben. Dieses Recht war befristet bis zum 30. Juni 2015 und wurde am 30. Juni 2015 bzw. am 6. Juli 2015 ausgeübt. Mit der Ausübung des Kaufrechts haben die F. und G. die gegenüber der E. AG bestehenden Forderungen an den Rekurrenten abgetreten. Dabei erfolgte die Zahlung der CHF 341'000.00 direkt vom Konto der E. AG. Die E. AG hat damit eine Schuld des Rekurrenten beglichen. Im Gegenzug reduzierte sich die gegenüber dem Rekurrenten bestehende Darlehensschuld (verrechnungsweise) im gleichen Masse. Im Übrigen gingen die bisher gegenüber der E. AG bestehenden Forderungen der F. im Betrag von CHF 537'800.00 und von G. im Betrag von CHF 60'200.00 (die Differenz zu den in der Vereinbarung genannten Schuldbeträgen von CHF 20'000.00 und CHF 2'000.00 ergibt sich aus der gemäss Vereinbarung zwischenzeitlich durch die E. AG vorgenommene Amortisation von CHF 22'000.00) im Nominalwert auf den Rekurrenten über, was sich aus

den Buchhaltungsdetails der E. AG zum Geschäftsjahr 2015 sowie aus den Kontodetails der Buchhaltung für das Konto "2010 Darlehen A." ergibt.

Der Inhalt der Vereinbarung vom 7. Oktober 2013 sowie die im Jahr 2017 erfolgte Rückzahlung der Schuld durch die E. AG an den Rekurrenten (vgl. dazu nachfolgend Erw. 5.2.5.) belegen, dass mit der Vereinbarung vom 7. Oktober 2013 kein Forderungsverzicht gegenüber der E. AG stattgefunden hat. Vielmehr hat der Rekurrent die Forderung im Nominalbetrag von der F. und G. übernommen und den gesamten Forderungsbetrag im Jahr 2017 von der E. AG zurückerhalten.

Da kein Forderungsverzicht seitens der F. und G. gegenüber der E. AG stattgefunden hat, ist nicht nachvollziehbar, wie letztere zu (aufzurechnendem) Ertrag gekommen sein sollte. Genau diese offensichtlich unberechtigte Aufrechnung bei der E. AG wurde der analogen Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen der Rekurrenten jedoch zugrunde gelegt.

Im Übrigen hätte die Qualifikation der Vereinbarung vom 7. Oktober 2013 als Forderungsverzicht gegenüber der E. AG dazu geführt, dass der Rekurrent in der Folge nur noch einen Anspruch auf Geltendmachung des reduzierten Betrages von CHF 341'000.00 gegenüber der E. AG gehabt hätte. Damit wäre er aber nicht bereichert gewesen, da er nur hätte zurückfordern können, was er investiert hatte. Mit anderen Worten führt das Argument, mit dem die Aufrechnung bei der E. AG begründet wurde, zum Ausschluss einer möglichen Bereicherung beim Rekurrenten, die aber Voraussetzung einer geldwerten Leistung wäre. Auch darin zeigt sich, dass es sich vorliegend nicht um eine geldwerte Leistung an den Rekurrenten handeln kann.

5.2.5.

Was schliesslich die Rückzahlung des vom Rekurrenten an die E. AG gewährten Darlehens betrifft, so ergibt sich aus den Akten, dass die E. AG der H. AG ein Forderungsportfolio zum Preis von CHF 859'299.00 abgekauft hat. Diese Transaktion erfolgte im Zusammenhang mit dem Verkauf der restlichen 83 Aktien der H. AG durch die E. AG an die I. AG, der zum gleichen Preis vereinbart wurde. Die Parteien kamen überein, dass die E. AG den Kaufpreis des Forderungsportfolios gegenüber der H. AG begleichen sollte, indem sie der H. AG die aus dem Aktienkaufvertrag mit der I. AG bestehende Kaufpreisforderung abtrat. Folglich war die Zahlung der I. AG von CHF 859'299.00 direkt an die H. AG zu leisten (vgl. oben Erw. 3.4.).

Durch diese Übernahme des Forderungsportfolios der H. AG durch die E. AG kam letztere unter anderem in den Besitz von Forderungen gegenüber der J. GmbH (CHF 324'767.00) und der K. Limited

(CHF 19'009.00). Gemäss Vereinbarung vom 30./31. Oktober 2017 war der Inhaber dieser Unternehmungen, L., bereit, der E. AG diese Forderungen zum Nominalwert abzukaufen. Zu diesem Zwecke gewährte der Rekurrent L. ein Darlehen in der Höhe des Kaufpreises von CHF 343'776.00. Dabei sollte der Kaufpreis direkt vom Rekurrenten an die E. AG überwiesen werden. Das Darlehen sah eine Verzinsung zu Geldmarktkonditionen und eine Rückzahlung von CHF 1'200.00 pro Monat vor. Als Sicherheit wurde ein Schuldbrief in Höhe von CHF 340'000.00 auf der Liegenschaft von L. erstellt.

Anstatt der E. AG den Kaufpreis von CHF 343'776.00 zu überweisen, hat der Rekurrent diesen Betrag mit der ihm gegenüber bestehenden (Darlehens-)Schuld der E. AG verrechnet. Die Darlehensschuld der E. AG gegenüber dem Rekurrenten betrug per 31. Dezember 2016 CHF 439'916.28. Durch die Verrechnung dieser Schuld mit dem (nicht überwiesenen) Kaufpreis von CHF 343'776.00 verblieb per 31. Oktober 2017 eine Darlehensschuld der E. AG von CHF 96'140.28. Diese verbleibende Schuld hat die E. AG durch Überweisungen von CHF 60'000.00 (18. Dezember 2017) und CHF 36'140.28 (27. Dezember 2017) vollständig getilgt. Per Ende 2017 bestand aus dem gegenüber der E. AG gewährten Darlehen keine Forderung mehr seitens des Rekurrenten.

Somit hat die E. AG das vom Rekurrenten gewährte Darlehen – das sich unter anderem aus den von der F. und G. im Nominalbetrag übernommenen Forderungen zusammensetzte – nominell vollständig an diesen zurückgeführt. Abgesehen davon, dass diese Rückzahlung jedoch erst im Jahr 2017 erfolgte und für die hier zu beurteilende Steuerperiode 2015 ausser Betracht fällt, ist dem Rekurrenten beizupflichten, wenn er ausführt und belegt, dass das von ihm an L. gewährte Darlehen nicht einmal zum heutigen Zeitpunkt vollständig zurückbezahlt ist und zudem die vollständige Rückzahlung aufgrund des Alters und der Erwerbssituation des Darlehensnehmers ungewiss ist. Gemäss eingereichten Abrechnungen wurde das Darlehen im Jahr 2018 auf CHF 338'854.11, im Jahr 2019 auf CHF 323'231.93, im Jahr 2020 auf CHF 313'838.99 und im Jahr 2021 auf CHF 303'085.60 amortisiert.

Vor diesem Hintergrund liegt keine Bereicherung des Rekurrenten vor, nicht im Jahre 2021 und schon gar nicht im Jahre 2015.

5.2.6.

Somit ergibt sich, dass keine Entreicherung einer Gesellschaft aufgrund mangelnder oder nicht gleichwertiger Gegenleistung erfolgt ist. Die E. AG, deren Hauptaktionär der Rekurrent ist, wurde durch die Vereinbarung 7. Oktober 2013 nicht entreichert. Es fehlt bereits deshalb an einer Voraussetzung einer geldwerten Leistung. Höchstens wären die F. und G. durch den unterpreislichen Verkauf einer höheren nominellen Forderung

entreichert worden – zur F. bestand aber kein Beteiligungsverhältnis des Rekurrenten. Dass die F. oder G. als dem Rekurrenten nahestehende Personen zu betrachten seien, wird von der Vorinstanz zu Recht nicht geltend gemacht. Zudem gibt es keine Anzeichen dafür, dass der Rekurrent auf den Verkaufsentscheid der F. und G. zu einem Preis, der unter dem Nominalwert der Forderungen lag, hätte Einfluss nehmen können. Vielmehr ergibt sich aus der Überschuldung der E. AG in den Jahren 2012 bis 2015, dass die Verkäufer sich als unabhängige Drittpartei am Markt orientiert haben und zufrieden damit waren, die Forderung gegen eine überschuldete Gesellschaft los zu werden. Schliesslich hätte die mit einem Forderungsverzicht begründete Gewinnaufrechnung bei der E. AG einen gleichzeitigen geldwerten Vorteil beim Rekurrenten ausgeschlossen. Im Übrigen hat sich für den Rekurrenten bis heute ohnehin kein geldwerter Vorteil aus der Vereinbarung vom 7. Oktober 2013 ergeben.

Da keine Leistung einer vom Anteilsinhaber beherrschten Gesellschaft ohne (gleichwertige) Gegenleistung vorliegt, die dem Anteilsinhaber zugutegekommen und einem Dritten nicht gewährt worden wäre, braucht nicht geprüft zu werden, ob die Gesellschaftsorgane eine solche Leistung erkannt hätten bzw. hätten erkennen müssen.

5.3.

Zusammenfassend sind die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung nicht gegeben. Eine Aufrechnung von Beteiligungsertrag ist nicht statthaft. Damit erweist sich der Rekurs als begründet und ist gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten wird auf CHF 238'577.00, gerundet CHF 238'500.00 festgelegt.

6.

6.1.

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

6.2.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 8'747.39 (inkl. 7.7 % MWSt).

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]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 21'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von

einem erhöhten 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 4'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 238'500.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 4'000.00 (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, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche