

3-RV.2020.163

P 44

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

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

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

beide vertreten durch Nubi Treuhand + Services AG,
Hertensteinstrasse 2, 5415 Nussbaumen AG

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. Juli 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Juli 2019 wurden B. und A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 74'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 94'600.00) und einem Beteiligungsertrag von CHF 20'000.00 veranlagt. Dabei wurde eine geldwerte Leistung von CHF 20'000.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Juli 2019 liessen B. und A. mit Schreiben vom 24. August 2019 Einsprache erheben. Sie liessen den Antrag stellen, auf die Aufrechnung von CHF 20'000.00 sei zu verzichten.

3.

3.1.

Das Regiosteueramt Q. (nachfolgend: RStA Q.) hat B. und A. mehrere Aktenergänzungsschreiben und Mahnungen derselben (6. September 2019, 10. Dezember 2019, 21. Januar 2020 und 8. April 2020) zugestellt.

3.2.

B. und A. haben mit Schreiben vom 1. Oktober 2019 und 12. Februar 2020 Unterlagen eingereicht.

4.

4.1.

Am 30. Juni 2020 konnte die Vertreterin von B. und A. beim RStA Q. die Akten einsehen. Das RStA Q. hat dazu eine Aktennotiz mit dem Titel "Einspracheverfahren A. und B., 2014, aaa" vom 30. Juni 2020 erstellt.

4.2.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2020 liessen B. und A. eine Stellungnahme einreichen.

5.

Mit Entscheid vom 28. Juli 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 28. Juli 2020 (Zustellung am 15. Oktober 2020) haben B. und A. mit Rekurs vom 10. November 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie liessen folgende Anträge stellen:

"Der Einspracheentscheid vom 28. Juli 2020 ist aufzuheben und die ganze Angelegenheit an die Steuerkommission Q. aus formellen Gründen zurückzuweisen. Die Steuerkommission habe den Steuerpflichtigen respektive dem Rechtsvertreter korrekten Einblick in sämtliche Unterlagen zu gewähren, wie es gemäss bisherigen Entscheiden des Verwaltungsgerichtes entspricht."

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

7.

Das RStA Q. und das Kantonale Steueramt (nachfolgend KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses.

8.

B. und A. liessen eine Replik erstatten.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom KStA, Sektion juristische Personen (nachfolgend JP), die vollständigen Steuerakten der E. GmbH der Jahre 2012, 2013 und 2014, inkl. Revisionsnotizen, beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

In der Einsprache liessen die Rekurrenten ausführen, im Veranlagungsverfahren habe das RStA Q. gestützt auf eine falsche Meldung des KStA JP mit einer möglichen Aufrechnung gedroht. Bereits in den beiden Vorjahren sei eine Aufrechnung Thema gewesen. Die Steuerkommission Q. habe damals beide Male von einer Aufrechnung abgesehen. Das RStA Q. habe Beweise für das Nicht-Vorhanden-Sein einer Auszahlung verlangt. Es verstehe sich von selbst, dass ein Negativ-Beweis nicht geliefert werden könne. Die Rekurrenten hätten den Abschluss der Firma – aus welcher angeblich eine geldwerte Leistung erfolgt sei – einreichen lassen. Die Veranlagung sei aufgrund klarer Unterlagen und Tatsachen erfolgt.

2.2.

Im Einspracheentscheid wurde von der Steuerkommission Q. ausgeführt, das KStA JP habe am 26. Mai 2016 mitgeteilt, dass die E. GmbH, Q., nach Ermessen veranlagt und eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 20'000.00 aufgerechnet worden sei. Die entsprechende Veranlagungsverfügung der E. GmbH sei in Rechtskraft erwachsen.

Gemäss geltender Rechtsprechung habe der Anteilsinhaber, der gleichzeitig Organ der Gesellschaft sei, in Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast, Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlasse er dies, oder beschränke er sich auf pauschale Ausführungen, dürfe die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei ebenso dem Anteilsinhaber gegenüber berechtigt. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei der gemeldete Betrag von CHF 20'000.00 als geldwerte Leistung beim Vermögensertrag der (privilegierten) Besteuerung zugeführt worden.

Trotz mehreren Aufforderungen zur Aktenedition seien die verlangten Unterlagen (insbesondere die Leasingverträge sowie Rechnungen im Zusammenhang mit dem Einkauf von Getränken und Gastronomie) nicht eingereicht worden. Auch die den Rekurrenten gestellten Fragen seien nicht beantwortet worden. Gemäss geltender Rechtsprechung habe die Steuerbe-

hörde die Rekurrenten mehrfach vergeblich aufgefordert, die im Raum stehende Aufrechnung von CHF 20'000.00 detailliert zu bestreiten. Mangels Unterlagen habe die Einsprache abgewiesen werden müssen.

2.3.

Mit Rekurs wurde geltend gemacht, in sachlicher Hinsicht gehe es um eine unbegründete, unbewiesene Aufrechnung von CHF 20'000.00. Obwohl der Steuerkommissär nicht dafür zuständig sei, habe er nachträglich eine Buchprüfung bei der E. GmbH durchführen wollen. Der Rekurrent habe ihm deshalb vertraulich die Buchhaltungsblätter zur Einsicht zukommen lassen. Obwohl dies nicht nötig gewesen wäre, habe man damit den guten Willen zeigen und beweisen wollen, dass nirgends ein Betrag aus der Firma genommen worden sei. Angeblich habe der Steuerkommissär eine genaue Buchprüfung durchgeführt, wie er anlässlich einer Besprechung dargelegt habe. Aber er habe nichts gefunden, habe jedoch davon gesprochen, dass er Kosten für ein Fahrzeug – welches nachweislich von anderen Mitarbeitern gefahren worden sei – den Rekurrenten aufrechnen wolle. Dies habe als Begründung für die Aufrechnung dienen sollen, habe sich aber als falsch erwiesen. Es stelle sich aber vor allem die Frage, weshalb die Akteneinsicht nicht in das gesamte Dossier des Rekurrenten gewährt worden sei. Es seien nur die selbst eingereichten Schreiben und Kontoblätter gezeigt worden. Der Steuerkommissär habe behauptet, "dass keinerlei Notizen, Bemerkungen, Aktennotizen oder weitere Unterlagen erstellt worden seien, weder bei den Steuern noch bei der angeblichen Buchprüfung". Dies könne nicht stimmen. Dadurch, dass der Vertreterin die Einsicht in die Unterlagen verweigert worden sei, werde ihr verunmöglicht, die Rechte der Rekurrenten korrekt wahrzunehmen.

2.4.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA in Ergänzung der bisherigen Ausführungen geltend gemacht, die Rekurrenten seien seit Februar 2013 zu 70 % an der E. GmbH beteiligt. Zuvor seien sie zu 100 % beteiligt gewesen. Zudem sei der Rekurrent als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen.

Die von den Rekurrenten den Steuerbehörden zur Verfügung gestellten Kontodetails hätten als Entlastungsbeweis nicht ausgereicht, weshalb weitere Belege einverlangt worden seien. Statt die konkret genannten Unterlagen beizubringen, seien die eingereichten Kontodetails zurückverlangt worden. Mit Verweis auf das laufende Verfahren und das – von den Rekurrenten ausgesprochene – Verbot der Vervielfältigung sei der Rückversand durch das RStA Q. abgelehnt worden. In der Folge sei ein Termin für die Akteneinsicht vereinbart worden. Wie gewünscht, sei Akteneinsicht in sämtliche Akten der Steuerperiode 2014 gewährt worden. Die Vertreterin der Rekurrenten habe anlässlich des vereinbarten Termins behauptet, es fehlten Unterlagen. Aufgrund der grundsätzlich einfachen Steuererklärung

habe es zum Zeitpunkt der Akteneinsicht ausser der eingereichten Steuererklärung keine weiteren Notizen gegeben. Aufzeichnungen zu notwendigen Unterlagen gäbe es nicht, da unmittelbar nach der Durchsicht der Kontodetails eine Aktenergänzung erstellt und darin schliesslich die Unterlagen umfassend dokumentiert worden seien. Konkret habe die Vertreterin der Rekurrenten das Protokoll der Steuerkommission vermisst. Die Vertreterin sei auf § 164 Abs. 3 StG hingewiesen worden. Da die Veranlagung durch die Delegation der Steuerkommission erlassen worden sei, existiere kein Protokoll der Steuerkommission. Der Vorwurf der Verweigerung der Akteneinsicht werde entschieden zurückgewiesen.

2.5.

Mit der Replik liessen die Rekurrenten in Ergänzung der bisherigen Ausführungen geltend machen, der Steuerkommissär habe bei seiner sogenannten Revision den Schluss gezogen, dass die Rekurrenten Fahrzeuge der entsprechenden Firma privat nutzten. Dies könne aber nicht der Fall sein, da andere Mitarbeiter/innen diese Autos genutzt hätten. Ein Auto sei den Rekurrenten von der Firma nie zur Verfügung gestellt worden. Richtigerweise habe der Rekurrent ein Auto einer anderen Firma nutzen dürfen, was auch korrekt belegt und deklariert worden sei. Es fehlten demnach bei der Akteneinsicht jegliche Unterlagen dafür, wie der Steuerkommissär zu seiner Annahme gekommen sei. Es gäbe bis heute keinen Beweis, dass der Rekurrent eine Privatentnahme von CHF 20'000.00 gemacht habe. Auch der gesamte Geldverkehr liefere dazu keinerlei Beweis. Trotzdem habe die Steuerkommission im Einspracheverfahren die Aufrechnung bestätigt.

Die vollständige Akteneinsicht sei bewusst verweigert worden. Damit habe das RStA Q. scheinbar verhindern wollen, dass die Rechte der Rekurrenten korrekt gewahrt werden konnten. Die bewusste Verweigerung der Akteneinsicht stelle einen Rechtsbruch dar.

3.

3.1.

Die Vertreterin rügt, ihr sei "die Akteneinsicht in das gesamte Dossier unserer Klienten nicht gewährt" worden. Es seien auf dem RStA Q. lediglich die selbst eingereichten Schreiben und Kontoblätter gezeigt worden, mit dem Hinweis, es existiere keine weitere Notiz. Die Rekurrenten lassen somit die Verletzung ihres Anspruchs auf Akteneinsicht geltend machen.

3.2.

Das Recht auf Akteneinsicht ist als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs im Sinne von Art. 29 Abs. 2 BV zu verstehen (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Dezember 2017 [9C_612/2017], Erw. 1.1). Im Steuergesetz ist dieses Recht ausdrücklich in § 173 StG (vgl. auch § 22 VRPG) geregelt. Daraus

fliesst das Recht einer am Verfahren beteiligten Partei, vorbehaltlos Einsicht in die Verfahrensakten zu nehmen (Urteil des Bundesgerichts vom 10. Oktober 2014 [1C_159/2014], Erw. 4.3). Die Akteneinsicht wird auf Gesuch hin gewährt. Die Akten sind am Sitz der zuständigen Behörde einzusehen, jedoch wird kein Recht auf Zusendung von Verfahrensakten an Private vermittelt (BGE 131 V 35, Erw. 4.2; BGE 108 Ia 5, Erw. 2c). Das Recht auf Akteneinsicht setzt voraus, dass überhaupt Akten vorhanden sind, die eingesehen werden können, d.h. es begründet auch eine Akterstellungs- bzw. Aktenführungspflicht (vgl. BGE 130 II 473, Erw. 4.1; BGE 124 V 372, Erw. 3b; Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2001, S. 372; 2000, S. 343 f.; je mit Hinweisen). Ferner müssen sämtliche im Rahmen des Verfahrens vorgenommene Erhebungen aktenkundig gemacht werden (BGE 130 II 473, Erw. 4). Vom Akteneinsichtsrecht nicht erfasst, sind sogenannte "interne Akten", wie z.B. Entwürfe, Anträge, Notizen, Mitberichte, Hilfsbelege (§ 173 Abs. 1 StG; vgl. auch § 22 Abs. 1 VRPG; Urteil des Bundesgerichts vom 19. Oktober 2021 [2C_629/2021] in ZSP 2021 S. 291 = ASA 90 S. 450). Aus dem Dargelegten folgt zusammengefasst, dass das Recht auf Akteneinsicht verletzt ist, wenn die Akten unvollständig sind, wobei interne Akten zur Vollständigkeit nicht nötig sind (VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61], Erw. 2.2).

3.3.

3.3.1.

Das RStA Q. forderte die Rekurrenten mit Schreiben vom 6. September 2019 auf, zur Beurteilung der Einsprache die "Detailkontenblätter E. GmbH" einzureichen. Der Rekurrent liess mit Schreiben vom 1. Oktober 2019 die Kontoblätter der F. einreichen.

3.3.2.

Das RStA Q. hat mit Brief vom 10. Dezember 2019 festgestellt, dass die Saldi der Kontenblätter nicht mit dem Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2014 übereinstimmen. Die Rekurrenten wurden deshalb aufgefordert, die korrekten Buchhaltungsunterlagen 2014 einzureichen. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2019 liessen die Rekurrenten mitteilen, dass sie zur Stellungnahme die selbst eingereichten Kontoblätter benötigten.

3.3.3.

Am 21. Januar 2020 erging eine Mahnung des RStA Q. mit dem (nochmaligen) Hinweis, dass die verlangten Unterlagen innerhalb einer letzten Frist von 20 Tagen einzureichen seien (§ 65 Abs. 4 StGV). Darin erklärt das RStA Q. weiter, die Kontoblätter, welche offensichtlich nicht mit dem erhaltenen Abschluss übereingestimmt hätten, seien mit Schreiben vom 10. Dezember 2019 zugestellt worden. Als Beilage würden die weiteren von den Rekurrenten zur Verfügung gestellten Kontoblätter und den Buchhaltungsabschluss zurückgesandt. Die Rekurrenten wurden nochmals aufgefordert, die korrekten Buchhaltungsunterlagen 2014

einzureichen. Mit Schreiben vom 12. Februar 2020 liessen die Rekurrenten eine Stellungnahme einsenden. Des Weiteren stellten sie dem RStA folgende Unterlagen zu:

- "Bilanz und Erfolgsrechnung der E. GmbH 2014 für die Abteilung Beratungstätigkeit
- Bilanz und Erfolgsrechnung der E. GmbH 2014 ebenfalls eine Abteilung für den Betrieb des G. ist
- Jeweils dazu die entsprechenden Kontoblätter für beide Abteilungen
- Konsolidierte Bilanz und Erfolgsrechnung 2014 der gesamten Firma."

Gemäss den Rekurrenten seien dies vertrauliche Akten, welche umgehend nach Durchsicht wieder zurück zu senden seien und nicht kopiert oder gescannt werden dürften.

3.3.4.

Am 8. April 2020 erging ein weiteres Aktenergänzungsschreiben des RStA Q., mit welchem zur Berechnung des "PA Auto sowie einer geldwerten Leistung (mögliche Warenbezüge)" folgende "Unterlagen" einverlangt wurden:

- "Leasingverträge der Fahrzeuge der E. GmbH (Rechnungskreise "E. GmbH sowie F.)
- Welches Fahrzeug wurde im Jahr 2014 durch A. genutzt?
- Rechnungen des Kontos 4202 Einkauf Getränke, Gastronomie (insbesondere der Debitoren "H." und "I.").
- Weshalb wurde kein Privatanteil Auto verbucht?
- Weshalb wurde kein geldwerter Vorteil aufgrund des Warenbezugs verbucht?"

Zudem erging nochmals der Hinweis, dass die geforderten Unterlagen innerhalb einer letzten Frist von 20 Tagen einzureichen seien (§ 65 Abs. 4 StGV). Mit Schreiben vom 22. April 2020 stellten die Rekurrenten fest, dass die zur Verfügung gestellten Unterlagen trotz Auflage, diese möglichst rasch wieder zurück zu erhalten, nicht retourniert worden seien. Die Rekurrenten liessen mit der Begründung, "damit wir weiterarbeiten können", die eingereichten Originalunterlagen zurückverlangen.

3.3.5.

Das RStA Q. teilte mit Schreiben vom 28. April 2020 mit, dass die eingereichten Unterlagen auf Grund des hängigen Verfahrens erst nach Abschluss des Einspracheverfahrens zurückgesandt würden. Die Rekur-

renten liessen mit Schreiben vom 19. Mai 2020 – aufgrund der nicht erfolgten Retournierung ihrer Akten – die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend machen.

3.3.6.

Das RStA Q. bot den Rekurrenten bzw. ihrer Vertreterin mit Schreiben vom 28. Mai 2020 die Akteneinsicht auf dem Steueramt an. Am 30. Juni 2020 hat die Vertreterin der Rekurrenten beim Steueramt die Akten eingesehen (vgl. Aktennotiz des RStA Q. betr. "Einspracheverfahren A. und B., 2014, aaa" vom 30. Juni 2020). Mit Schreiben vom 21. Juli 2020 liessen die Rekurrenten eine Stellungnahme einreichen und bemängelten, dass der Vertreterin am 30. Juni 2020 nur die selbst eingereichten Unterlagen zur Einsicht vorgelegt worden seien. Auf Nachfrage habe der Steuerkommissär geantwortet, dass keine weiteren Unterlagen erstellt worden seien.

3.4.

Die dem Spezialverwaltungsgericht vorliegenden Akten umfassen folgende Unterlagen:

- J. Kontoblätter 2014;
- F. Kontoblätter 2014;
- E. Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2014 (Bilanz und Erfolgsrechnung 2014 sowie die Kontoblätter der F. 2014);
- Korrespondenz zwischen dem RStA Q. und den Rekurrenten bzw. deren Vertreterin;
- Steuererklärung 2014 mit Belegen;
- Veranlagung sowie Veranlagungsvorschlag 2014;
- Einspracheentscheid, Rekurs, Vernehmlassungen, Replik;
- sowie die vom KStA JP eingereichten Unterlagen betreffend E. GmbH.

Die beiden letzten Punkte beinhalten Unterlagen, welche erst nach der Akteneinsicht am 30. Juni 2020 erstellt bzw. zu den Akten genommen wurden und deshalb im Zeitpunkt der Akteneinsicht nicht vorliegen konnten. Auch dem Spezialverwaltungsgericht liegen somit keine vom RStA Q., der Steuerkommission Q. oder vom Steuerkommissär selbst erstellten "weiteren" Dokumente vor. Damit wurden auch den Rekurrenten die vorhandenen Akten offengelegt. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör der Rekurrenten nicht verletzt wurde.

4.

Vorliegend ist in materieller Hinsicht die Aufrechnung der geldwerten Leistung in der Höhe von CHF 20'000.00 strittig.

5.

5.1.

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. 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).

Zu den geldwerten Leistungen einschliesslich verdeckter Gewinnausschüttungen einer Gesellschaft nach § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts (Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht]); BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; BGE 102 Ib 167 E. 1; je mit Hinweisen auf die Judikatur):

- Zuwendungen jeder Art zu rechnen, die, ohne diese ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen,
- an die Aktionäre oder an ihnen nahestehende Personen gewährt werden, wobei
- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- die Aktionäre oder die ihnen nahestehenden Personen in den Genuss einer Leistung kommen, die aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt worden wäre und
- das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung für die Organe der Gesellschaft erkennbar ist.

5.2.

Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 12. Juli 2021 (WBE.2020.419, Erw. 4.2.1.2.) die bundesgerichtliche Praxis zum Verhältnis zwischen der Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft einerseits und der Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim Beteiligungsinhaber andererseits wie folgt zusammengefasst:

"4.2.1.2.

Wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat, führt eine in Rechtskraft erwachsene Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft in der Praxis zwar regelmässig zur analogen Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim Gesellschafter (Hans-Jörg Müllhaupt, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 44 zu § 29 StG), ein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht jedoch nicht. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf den Ebenen der Gesellschaft und jener des Anteilsinhabers einer jeweils eigenen Logik und es herrscht entsprechend auch in solchen sog. zweidimensionalen Sachverhalten die übliche Beweislastverteilung. Nachdem es sich beim Zufluss einer geldwerten Leistung um eine steuerbegründende Tatsache handelt, trägt folglich die Steuerbehörde die Beweislast für deren Vorliegen. Sie hat sämtliche Elemente der geldwerten Leistung nachzuweisen

(Urteile des Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009, Erw. 3.4; 2C_76/2009 vom 23. Juli 2009, Erw. 2.2; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2012.13 vom 13. Juli 2012, Erw. 1.4, mit weiteren Hinweisen). Dabei ist zu verlangen, dass sie nach erfolgter Beweiswürdigung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt ist, dass die Gesellschaft dem Beteiligungsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht hat, wobei diese Überzeugung auf Indizien beruhen kann und keines direkten Beweises bedarf (Urteil des Bundesgerichts 2C_736/2018 vom 15. Februar 2019, Erw. 2.2.2.). In Abweichung von den üblichen Regeln hat jedoch ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts Bestand und Höhe der von der Steuerbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies, so ist die Steuerbehörde grundsätzlich zur Annahme berechtigt, dass die auf der Ebene der Gesellschaft rechtskräftig veranlagte Aufrechnung gegenüber dem Anteilsinhaber ebenso berechtigt ist (zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C_1071/2020, 2C_1072/2020 vom 19. Februar 2021, Erw. 3.3.1; 2C_32/2018, 2C_35/2018 vom 11. November 2019, Erw. 3.1. f.; je mit Hinweisen; Martin Kocher, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität – Gedanken-splitter im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Au carrefour des contributions, 2020, S. 607 f.; vgl. auch Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.386 vom 16. Februar 2021, Erw. 4.2)."

5.3.

Das Verwaltungsgericht hat jegliche Bindungswirkung der rechtskräftigen Veranlagung einer juristischen Person mit VGE vom 2. Dezember 2009 (WBE.2009.168) aber dann verneint, wenn mangels Abgabe der Steuererklärung eine Ermessensveranlagung erfolgte.

6.

6.1.

Im Jahr 2014 war der Rekurrent Gesellschafter und Geschäftsführer, die Rekurrentin Gesellschafterin der E. GmbH. Das KStA JP hat die E. GmbH im Jahr 2014 nach Ermessen veranlagt. Am 26. Mai 2016 hat das KStA JP dem RStA Q. eine Meldung über Rechnungen und Zahlungen gemacht. Darin wird der Rekurrent als Rechnungssteller bzw. Zahlungsempfänger, die E. GmbH als Rechnungsempfängerin bzw. Zahlende von CHF 20'000.00 aufgeführt. Einen Grund oder ein genaues Datum für die Zahlung wird nicht festgehalten. Als Bemerkung wird lediglich aufgeführt: "Geldwerte Leistungen: Ermessensveranlagung". Nach der zitierten Rechtsprechung ist eine gemeldete geldwerte Leistung vor der Aufrechnung auf jeden Fall zu prüfen und zu begründen.

6.2.

Die vom KStA JP eingereichten Unterlagen betreffend die E. GmbH geben keine Auskunft darüber, gestützt auf welche steuerrelevanten Feststellungen eine Meldung an das RStA Q. gemacht wurde. Es lässt sich aus den wenigen Unterlagen nur herauslesen, dass bei der Ermessensveranlagung das Eigenkapital der E. GmbH in den Jahren 2013 und 2014 beide Male mit CHF 23'078.00 erfasst wurde. Der

ermessensweise festgestellte Reingewinn im Jahr 2014 von CHF 20'000.00 wurde damit – wie auch im Vorjahr – nicht dem Eigenkapital hinzugerechnet, sondern als "ausgeschüttet" bewertet. Dieser "Abfluss" des Gewinns in der Höhe von CHF 20'000.00 wurde dann seitens KStA JP ohne weitere Angaben oder ersichtliche Prüfungen als geldwerte Leistung qualifiziert und dem RStA Q. gemeldet.

7.

7.1.

Da kein Aufrechnungsautomatismus besteht, löst die Aufrechnung seitens der E. GmbH nicht per se auch eine Aufrechnung beim Rekurrenten aus (vgl. Ausführungen gemäss Erw. 5.2 f. hiervor). Es ist daher zu prüfen, ob das RStA Q. die Aufrechnung zu begründen vermochte.

7.2.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (WBE.2010.49) wie folgt geäußert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuerklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann."

Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdeklaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30).

7.2.1.

Bei Einspracheentscheiden sind die Anforderungen an eine Begründung höher gesetzt. 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).

7.3.

Das RStA Q. hat als Bemerkung zur Steuerveranlagung 2014 vermerkt:

"Aufrechnung:

Geldwerte Leistung Ermessensveranlagung gemäss Meldung des Kant. Steueramtes Sekt. jur. Personen

Teilweise Ermessensveranlagung, da die in der Aktenergänzung vom 7.3.2019 verlangten Unterlagen teilweise (Kontendetails der E. GmbH) trotz eingeschriebener Mahnung vom 17.4.2019 nicht eingereicht wurden und eine Prüfung über die Richtigkeit der Aufrechnung nicht möglich war."

7.4.

7.4.1.

Aus der Abweichungsbegründung ergibt sich zwar, dass eine Aufrechnung vorgenommen wurde. Aufgrund des Verweises auf die Meldung des KStA JP ergibt sich aber, dass im Veranlagungsverfahren keine Prüfung (wie z.B. mittels Vermögensvergleichsrechnung) stattgefunden hat, ob eine Aufrechnung überhaupt statthaft war.

7.4.2.

Dieser Mangel wurde im Einspracheverfahren nicht beseitigt. Auch im Einspracheverfahren und im Einspracheentscheid wurde lediglich erwähnt, dass das KStA JP mit Meldung vom 26. Mai 2016 eine geldwerte Leistung aufgrund einer Ermessensveranlagung der E. GmbH in der Höhe von CHF 20'000.00 mitgeteilt habe. Der gemeldete Betrag sei als geldwerte Leistung beim Vermögensertrag der (privilegierten) Besteuerung zugeführt worden. Die bei den Rekurrenten verlangten Unterlagen seien nicht eingereicht und die gestellten Fragen seien nicht beantwortet worden. Gemäss geltender Rechtsprechung habe die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen mehrfach vergeblich aufgefordert, die im Raum stehende Aufrechnung von CHF 20'000.00 detailliert zu bestreiten.

7.5.

Die Vorinstanz hat die Aufrechnung der CHF 20'000.00 nicht begründet, sondern ohne jegliche (dokumentierte) Prüfung zum steuerbaren Einkommen der Rekurrenten hinzugerechnet. Sie hat damit ihre Begründungspflicht verletzt. Daran ändert die Erklärung, dass die Rekurrenten beweispflichtig seien bzw. die Rekurrenten aufgrund der Organstellung und Beteiligung an der E. GmbH die Pflicht treffe, die Aufrechnung detailliert zu bestreiten, nichts. Eine solche qualifizierte Bestreitungspflicht greift bei Ermessensveranlagungen einer juristischen Person nicht. Erforderlich ist eine Prüfung der Aufrechnung und der Nachweis eines Aufrechnungstatbestandes. Dieser Nachweis fehlt jedoch völlig. Demgemäss hat die Steuerkommission Q. die ihr obliegende Begründungspflicht verletzt.

8.

Der Rekurs erweist sich demnach im Ergebnis als begründet. Die Veranlagungsverfügung 2014 vom 19. Juli 2019 sowie der Einspracheentscheid vom 28. Juli 2020 sind aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Steuerkommission Q. zurückzuweisen.

9.

9.1.

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

9.2.

9.2.1.

Zudem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

9.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte – ebenso wie durch Notare, Steuerberater und Treuhänder – 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 liegt der Streitwert unter CHF 20'000.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine maximal mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 800.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung 2014 vom 19. Juli 2019 sowie der Einspracheentscheid vom 28. Juli 2020 werden aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 800.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard