

3-RV.2020.33

P 37

Urteil vom 13. Juni 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrent/Be- schwerdeführer	A. _____
---------------------------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, vom 21. Januar 2020 betreffend Haftung als Liquidator für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 - 2014 sowie direkte Bundessteuern 2012 - 2014 der B._____ GmbH
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 10. April 2019 machte das Kantonale Steueramt (KStA), Geschäftsbereich Recht, A. als faktischen Liquidator der B. GmbH für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2014 sowie für die direkten Bundessteuern 2012 bis 2014 im Betrag von insgesamt CHF 338'086.65 haftbar.

2.

Gegen die Verfügung vom 10. April 2019 erhob A. mit Schreiben vom 16. Mai 2019 Einsprache.

3.

Mit Entscheid vom 21. Januar 2020 wies das KStA die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 21. Januar 2020 (Zustellung am 22. Januar 2020) hat A. mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 20. Februar 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen. Er stellt folgende

"Rechtsbegehren:

1. Der Einspracheentscheid des Steueramts Aargau vom 21.01.2020, Reg. Nr. aaa, womit eine Haftung von CHF 207'947.85 + CHF 130'138.80 auf faktischer Liquidation der B. GmbH erkannt wird, sei aufzuheben. Die Veranlagung sei auf CHF 0.00 festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

5.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde.

6.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA die Unterlagen zu den Veranlagungen der B. GmbH bezüglich der Steuerperioden 2012 bis 2014 sowie die Veranlagungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 und beim Gemeindesteueramt Q. die Veranlagungen von A. der Steuerperioden 2012 bis 2014 eingeholt. Zudem hat es beim [...] Betreibungsamt R. weitere Abklärungen getätigt.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Ordnungsbussenverfahrens 3-BU.bbb der B. GmbH beigezogen.

8.

Mit Schreiben vom 1. und vom 22. Februar 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht bei A. weitere Unterlagen eingefordert und ihm sowie dem KStA Unterlagen zur Stellungnahme zugesandt. A. hat mit Schreiben vom 21. März 2022 Unterlagen eingereicht.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 24. März 2022 eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (vgl. Protokoll vom 24. März 2022, nachfolgend: Protokoll).

10.

10.1.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, zur Stellungnahme eingeladen.

10.2.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Stellungnahme eingereicht.

10.3.

A. wurde über die Einholung der Stellungnahme bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung und über das Ergebnis in Kenntnis gesetzt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Vorliegend geht es um die Liquidatorenhaftung für die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2012 bis 2014 sowie für die direkten Bundessteuern 2012 bis 2014. Massgebend für die Beurteilung sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Da dem Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und dem Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuern (jeweils der Jahre 2012 bis 2014) des Rekurrenten/Beschwerdeführers derselbe Sachverhalt zu Grunde liegt, sich die gleichen Rechtsfragen stellen, identische Anträge gestellt werden und sich in beiden Verfahren die gleichen Parteien gegenüberstehen, rechtfertigt es sich, diese beiden Verfahren weiterhin vereinigt fortzuführen.

3.

3.1.

Die B. GmbH wurde am tt.mm.2006 gegründet. Als Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift fungierte E., von S. und T., in U. Gesellschafter/Stammanteilsinhaber und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift waren F., [...] Staatsangehöriger, in V. (C), sowie G., [...] Staatsangehöriger, in W. (C), mit je CHF 10'000.00 Stammanteilen. Mit Tagebucheintrag vom tt.mm.2006 wurde zudem der Rekurrent/Beschwerdeführer als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift eingetragen. In der Folge schied E. per tt.mm.2007 als Geschäftsführerin aus. Am tt.mm.2014 wurde G. (Gesellschafter und) Vorsitzender der Geschäftsführung mit Einzelunterschrift.

3.2.

Gemäss Handelsregistereintrag bezweckte die Gesellschaft die Erbringung von Dienstleistungen und Handel mit Produkten in den Bereichen [...]. Weiter konnte sie Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften errichten, [...].

3.3.

Seit ihrer Gründung reichte die Gesellschaft keine Steuererklärungen ein, weshalb Reingewinn und Eigenkapital jeweils nach Ermessen wie folgt festgelegt wurden:

	Reingewinn		Eigenkapital	
2006	CHF	1'000.00	CHF	20'000.00
2007	CHF	5'000.00	CHF	20'000.00
2008	CHF	50'000.00	CHF	20'000.00
2009	CHF	100'000.00	CHF	20'000.00
2010	CHF	200'000.00	CHF	20'000.00
2011	CHF	200'000.00	CHF	20'000.00
2012	CHF	500'000.00	CHF	20'000.00
2013	CHF	500'000.00	CHF	20'000.00
2014	CHF	500'000.00	CHF	20'000.00
2015	CHF	0.00	CHF	20'000.00
2016	CHF	0.00	CHF	20'000.00

Die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern der Steuerperioden 2006 bis 2011 im Gesamtbetrag von CHF 113'971.75 wurden vollständig bezahlt. Für die Steuerperiode 2012 wurden Steuern im Gesamtbetrag von CHF 4'459.70 beglichen. Weitere Steuerzahlungen gingen nicht ein, weshalb es für die Steuerperioden 2012 bis 2014 zu Verlustscheinen mit folgenden Beträgen kam:

Kantons- und Gemeindesteuern 2012	CHF	70'481.30
Kantons- und Gemeindesteuern 2013	CHF	68'836.05
Kantons- und Gemeindesteuern 2014	CHF	68'630.50
Total	CHF	207'947.85
Direkte Bundessteuer 2012	CHF	43'404.00
Direkte Bundessteuer 2013	CHF	43'352.05
Direkte Bundessteuer 2014	CHF	43'382.75
Total	CHF	130'138.80

3.4.

Mit Schreiben vom 24. November 2016 eröffnete der Rechtdienst des KStA gegen den Rekurrenten/Beschwerdeführer ein Verfahren betreffend Haftung als Liquidator der B. GmbH.

3.5.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2018 beantragte das KStA beim Handelsregisteramt Aargau die Löschung der B. GmbH im Handelsregister gemäss Art. 155 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (SR 221.411; HRegV). Gleichzeitig erteilte das KStA die Zustimmung zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister. Für die Steuerperioden 2017 und 2018 wurden keine Veranlagungen mehr eröffnet. Am tt.mm.2019 wurde die B. GmbH im Handelsregister in Anwendung von Art. 155 Abs. 3 HRegV von Amtes wegen gelöscht.

4.

Umstritten und im Folgenden zu prüfen ist, ob das KStA den Rekurrenten/Beschwerdeführer für die ausstehenden Steuern zu Recht haftbar gemacht hat. Dazu ist – nach einleitenden Bemerkungen (Erw. 5.) – zunächst auf den Antrag des Rekurrenten/Beschwerdeführers in der Rekursschrift einzugehen, "die Veranlagung sei auf CHF 0.00 festzusetzen" (Erw. 6. und 7.). In der Verhandlung präzisiert der Rekurrent/Beschwerdeführer, damit werde beantragt, der Haftungsbetrag sei auf CHF 0.00 festzusetzen. Ein Eventualantrag auf Reduktion des Haftungsbetrages wurde nicht gestellt (vgl. Protokoll S. 3).

In der Folge werden somit die hier massgebenden Veranlagungen der Steuerperioden 2012 bis 2014 einer Prüfung unterzogen (Erw. 6. und 7.). Danach sind die Voraussetzungen der vom KStA geltend gemachten Liquidatorenhaftung zu überprüfen, im Einzelnen der Träger der Liquidatorenhaftung (Erw. 8.), die Liquidation (Erw. 9.), das Liquidationsergebnis bzw. die Begrenzung des Haftungsbetrages (Erw. 10.) sowie der Exkulpationsbeweis (Erw. 11.).

5.

5.1.

Gemäss § 7 Abs. 1 StG sind Liquidatorinnen oder Liquidatoren einer juristischen Person bei eigener Verantwortlichkeit und unter solidarischer Haftbarkeit verpflichtet, für die Erfüllung der Steuerpflicht aus dem Liquidationserlös zu sorgen, bevor dieser verteilt wird. Die gleichen Pflichten und Haftungen haben Personen, welche die Verteilung des Liquidationserlöses massgeblich beeinflussen oder eine Gesellschaft faktisch liquidieren, ohne dass sie formell als Liquidatorinnen oder Liquidatoren eingesetzt sind (§ 7 Abs. 2 StG).

Gemäss Art. 55 Abs. 1 DBG haften die mit der Verwaltung und Liquidation einer juristischen Person betrauten Personen solidarisch für die von der juristischen Person geschuldeten Steuern bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses, wenn die Steuerpflicht der juristischen Person endet. Die Haftung entfällt, wenn der Haftende nachweist, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat.

5.2.

Da sich die Regelung der Liquidatorenhaftung für die Kantons- und Gemeindesteuern im kantonalen Recht (§ 7 StG) stark an die entsprechende Regelung für die direkte Bundessteuer (Art. 55 DBG) anlehnt (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. III 1.1.), wird im Folgenden die Haftung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer gemeinsam geprüft. Auf Unterschiede wird, soweit erforderlich, hingewiesen.

5.3.

Vorab ist festzuhalten, dass die Haftung des Liquidators zwar eine akzessorische und subsidiäre ist, weil sie vom Bestehen einer Steuerforderung gegen die Gesellschaft abhängt und nur angerufen werden kann, wenn die Gesellschaft die Steuerforderung nicht oder bloss teilweise erfüllt hat. Doch bewirkt die Löschung einer juristischen Person im Handelsregister nicht automatisch den Untergang von noch offenen Steuerforderungen oder das Erlöschen von Ansprüchen aus der Liquidatorenhaftung. Von der Löschung wird mithin nicht der Bestand der Forderungen betroffen, sondern die Möglichkeit der Gesellschaft, am Rechtsverkehr teilzunehmen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 7 StG N 7 und § 234 StG N 3, beide mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 22. Mai 2008 [4A_5/2008, Erw. 1.4], bei dem es um eine in Konkurs gefallene und in der Folge im Handelsregister gelöschte Gesellschaft ging, aus deren Konkursmasse sich ein zu Schaden gekommener Gläubiger gemäss Art. 260 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 [SR 281.1; SchKG] Verantwortlichkeitsansprüche hatte abtreten lassen; mit gleichem Ergebnis: Handkommentar zum DBG, 3., überarbeitete Auflage, Zürich 2016, Art. 171 DBG N 7).

Somit hat die Löschung der B. GmbH im Handelsregister weder auf die gegen sie bestehende Steuerforderung noch auf den Anspruch aus Liquidatorenhaftung einen Einfluss.

6.

6.1.

6.1.1.

Den Antrag, die massgeblichen Steuerveranlagungen seien auf CHF 0.00 festzusetzen, begründet der Rekurrent/Beschwerdeführer damit, dass die B. GmbH seit ihrer Gründung nie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe. Es habe keine Aufträge, keine Rechnungen, keine Rechtsgeschäfte und keinen Umsatz gegeben. Dass die B. GmbH inaktiv gewesen sei, habe er gegenüber dem zuständigen Betreibungsamt R. zu Protokoll gegeben, weshalb es dem KStA aus den ihm zugestellten Pfändungsurkunden bekannt gewesen sei. Die Steuerrechnungen bis 2011 seien beglichen worden, weil keine Einsprachen gegen die Veranlagungen erhoben worden seien. Die Inaktivität der B. GmbH ergebe sich im Übrigen aus den eingereichten Jahresrechnungen 2006 bis 2016.

In der Verhandlung ergänzt er, es habe sich bei den Gründern um zwei Berufsleute mit Wohnsitz in C gehandelt, die in der Schweiz Dienstleistungen anbieten wollten. Zu diesem Zweck sollte eine GmbH in der Schweiz gegründet werden. Dazu habe er das Domizil zur Verfügung gestellt. Zwar sei vereinbart worden, dass anfallende Korrespondenz empfangen und weitergeleitet werde, es sei aber nie etwas gekommen. Nur am Anfang, bei der Gründung, sei Korrespondenz vom Handelsregisteramt

und von der AHV eingetroffen. Ansonsten seien nur die Steuererklärungsformulare eingegangen. Es sei richtig, dass man die Gesellschaft zeitnah hätte auflösen müssen, wenn diese gar keine Tätigkeit entwickelte, er wisse auch nicht, wieso er und die Gesellschafter dies nicht veranlasst hätten (vgl. Protokoll S. 4-6).

6.1.2.

Das KStA macht im Einspracheentscheid demgegenüber geltend, die Veranlagungsverfügungen vom 7. Juli 2014 (Direkte Bundessteuer 2012), 8. Juli 2014 (Kantons- und Gemeindesteuern 2012), 6. Juli 2015 (Direkte Bundessteuer 2013), 7. Juli 2015 (Kantons- und Gemeindesteuern 2013) und 4. Juli 2016 (Direkte Bundessteuern 2014 sowie Kantons- und Gemeindesteuern 2014) seien nach pflichtgemässen Ermessen erfolgt und in Rechtskraft erwachsen. Der Rekurrent/Beschwerdeführer habe schon als Organ der juristischen Person Gelegenheit gehabt, den Bestand der Steuerforderung zu bestreiten. Als mithaftendes Organ könne er die inzwischen rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen nicht nochmals anfechten. Einerseits könne er die rechtskräftig festgelegten Steuerforderungen im Rahmen des Verfahrens betreffend Liquidatorenhaftung nicht erneut infrage stellen. Andererseits müsse sich der Mithaftende auch die inhaltliche Begründung der infrage stehenden Veranlagungen entgegenhalten lassen, jedenfalls soweit diese die faktische Liquidation der Gesellschaft statuierten. Es verstosse gegen das Gebot des Verhaltens nach Treu und Glauben bzw. gegen das Rechtsmissbrauchsverbot, dass ein für die (faktische) Liquidation der Gesellschaft Verantwortlicher zunächst Veranlagungen, in denen Entnahmen aus der Gesellschaft festgestellt werden, die zu deren Aushöhlung beitragen, ohne Widerspruch hinnehme, die von den Steuerbehörden festgestellten Entnahmen hingegen dann, wenn er persönlich für die ungedeckt gebliebenen Steuern der Gesellschaft in Anspruch genommen werde, wiederum bestreiten könne. Dies gelte selbst dann, wenn es sich dabei um Ermessensveranlagungen infolge Nichteinreichung der Steuererklärung handle.

6.2.

6.2.1.

Gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts kann die mithaftende Person – sofern sie schon als Organ der juristischen Person Gelegenheit hatte, den Bestand der Steuerforderung zu bestreiten – die inzwischen in Rechtskraft erwachsene Steuerforderung nicht nochmals als mithaftendes Organ anfechten. Diese fehlende Anfechtungsmöglichkeit betrifft – wie vom KStA bereits dargelegt – nicht nur die rechtskräftig festgelegte Steuerforderung und die Steuerfaktoren an sich, sondern auch die inhaltliche Begründung der infrage stehenden Veranlagung(en), jedenfalls soweit diese selbst die faktische Liquidation der Gesellschaft statuiert. Die (zunächst) widerspruchslöse Hinnahme von Veranlagungen, in denen Entnahmen aus der Gesellschaft festgestellt werden, die zu deren Aushöhlung beitragen,

ist aufgrund des Gebots des Verhaltens nach Treu und Glauben bzw. des Rechtsmissbrauchsverbots nicht vereinbar mit der (späteren) Bestreitung der von den Steuerbehörden festgestellten Entnahmen, sobald der für die Liquidation einer Gesellschaft Verantwortliche persönlich für die ungedeckt gebliebenen Steuern der Gesellschaft in Anspruch genommen wird. Dies gilt auch bei Ermessensveranlagungen infolge Nichteinreichung der Steuererklärung (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302]; VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.215]).

6.2.2.

Das Bundesgericht hat im Urteil vom 18. Dezember 2008 (2C_502/2008) die Rechtskraftwirkung der Veranlagung gegenüber dem solidarisch Mit haftenden nicht explizit erwähnt. Jener Sachverhalt betraf das Verrechnungssteuerrecht, welches die Liquidatorenhaftung bereits vor dem DBG kannte (vgl. Art. 15 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [SR 642.21; VStG]). Da Art. 55 DBG der Vorschrift von Art. 15 VStG weithin nachgebildet ist, müssen für die Auslegung auch die diesbezügliche Praxis und Lehre herangezogen werden (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.215], Erw. II 1.1. mit Hinweis). Ebenso können für die Auslegung von § 7 StG auf Praxis und Lehre zu den erwähnten Bundessteuernormen zurückgegriffen werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 3).

Im vorerwähnten Urteil des Bundesgerichts ging es um eine Aktiengesellschaft, deren einziger Verwaltungsrat nach Löschung der Gesellschaft im Handelsregister für eine offene Verrechnungssteuerforderung haftbar gemacht wurde. Zuvor hatte die Gesellschaft Zahlungen an Dritte ausgelöst, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt waren. Das Bundesgericht führte aus, nach den allgemeinen Regeln habe die steuerpflichtige Gesellschaft den Nachweis des Aufwandcharakters und der geschäftsmässigen Begründetheit von Leistungen zu erbringen. Wer Zahlungen leiste, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt seien, habe die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, was dazu führe, dass die Zahlungen als geldwerte Leistungen betrachtet würden (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 [2C_502/2008], Erw. 3.3.). In casu sei die Eidgenössische Steuerverwaltung aufgrund der Umstände zu Recht von geldwerten Leistungen bzw. von einer faktischen Liquidation ausgegangen (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 [2C_502/2008], Erw. 4.1.). Auf dem verteilten Liquidationserlös sei die Verrechnungssteuer geschuldet (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 [2C_502/2008], Erw. 3.1.).

In der Folge äusserte sich das Bundesgericht zur Höhe des Liquidationsüberschusses. Es führte aus, dieser habe mangels fehlender Unterlagen ermessensweise bestimmt werden müssen. Das Bundesgericht sei an eine Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung und auf einer sachgemässen Abwägung

der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruhe. Es prüfe derartige Schätzungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin, wobei es dem Steuerpflichtigen obliege, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Vorliegend sei der Liquidationsüberschuss bestimmt worden, indem das Zuwachskapital (Eigenkapital abzüglich Aktienkapital) der zuletzt eingereichten Bilanz um angenommene Gewinne der nachfolgenden fünf Jahre erhöht worden sei. Diese angenommenen Jahresgewinne seien bei einer sich bereits in der faktischen Liquidation befindenden Gesellschaft zwar diskutabel, aber noch vertretbar, zumal die Gesellschaft bei den direkten Steuern für Gewinne in dieser Höhe nach Ermessen veranlagt worden sei und diese Veranlagungen unangefochten geblieben seien. Dem Beschwerdeführer gelinge es jedenfalls nicht, nachzuweisen, dass die Schätzung offensichtlich unzutreffend sei (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 [2C_502/2008], Erw. 4.2).

Das Bundesgericht weist demgemäss auf die Rechtskraft der vorangegangenen Veranlagungen hin und misst diesen in der Gesamtwürdigung eine die nachfolgende Schätzung des Liquidationsergebnisses stützende Bedeutung zu. Dennoch prüft es die Höhe des geschätzten Liquidationsergebnisses und beurteilt die Schätzung desselben nach den für eine Ermessensveranlagung üblichen Grundsätzen. Eine unbesehene Übernahme der Zahlen aus der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung zur Berechnung des Liquidationsergebnisses findet nicht statt.

6.2.3.

In einem weiteren Urteil vom 21. März 2013 (2C_882/2012, 2C_883/2012) zitierte das Bundesgericht die Auffassung der Vorinstanz, wonach der solidarisch Mithaftende die im Veranlagungsverfahren der Gesellschaft rechtskräftig festgelegte Steuerforderung nicht anfechten könne. Hier ging es um die Haftung des Liquidators für ausstehende direkte Bundessteuern sowie Kantonssteuern einer aufgelösten Gesellschaft. In der Folge hat sich das Bundesgericht mit dieser Äusserung der Vorinstanz nicht näher befasst, aber festgehalten, dass der Ansicht des Beschwerdeführers, die Veranlagungsverfügungen der Gesellschaft seien irrelevant, da sie im Veranlagungsverfahren nur der Gesellschaft, nicht aber ihm persönlich eröffnet worden seien, nicht gefolgt werden könne (Urteil des Bundesgerichts vom 21. März 2013 [2C_882/2012, 2C_883/2012], Erw. 4.2). Insgesamt folgte das Bundesgericht der Auffassung der Vorinstanz und wies die Beschwerde ab.

6.2.4.

Mit Urteil vom 14. September 2016 (2C_472/2015) hielt das Bundesgericht schliesslich fest, das Steuerrechtsverhältnis bestehe einzig zwischen dem Steuersubjekt und dem steuererhebenden Gemeinwesen. Ob das formell

rechtskräftig gewordene Urteil auch vom solidarisch Mithaftenden angefochten werden könne, sei in der Lehre umstritten (Urteil des Bundesgerichts vom 14. September 2016 [2C_472/2015], Erw. 3.3.3.2. mit Hinweisen). Gegenstand des Bundesgerichtsurteils war die gegen den Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH nach Auflösung der Gesellschaft ergangene Haftungsverfügung für offene Gewinn- und Kapitalsteuern der Gesellschaft im Bereich der kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer. Der Beschwerdeführer hatte dabei schon als Organ der Gesellschaft die Gelegenheit gehabt, den Bestand der Steuerforderung zu bestreiten und hatte diese auch genutzt. Er hatte gegen die Veranlagungen der Steuerperioden 2001 und 2002 Einsprache erhoben, worauf die zuständige Steuerbehörde auf die Einsprache nicht eingetreten war. Eine darauf folgende Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht blieb erfolglos. Der Verwaltungsgerichtsentscheid erwuchs in Rechtskraft. Dieses rechtskräftige Urteil bewog das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz im vorinstanzlichen Entscheid zum vorerwähnten Urteil des Bundesgerichts dazu, keine Einwände des solidarisch Mithaftenden gegen die in der Veranlagung aufgerechneten Beträge zuzulassen (Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 16. April 2015 [II 2014 75], Erw. 2.3 und 3.2.4). Das Bundesgericht liess demgegenüber ausdrücklich offen, ob eine erneute Anfechtungsmöglichkeit sich zur Wahrung der Interessen des Beschwerdeführers als erforderlich oder angezeigt erweise, oder ob die Vorinstanz auf seine erneuten Vorbringen gegen die Veranlagung zu Recht nicht eingegangen war. Zur Begründung führte das Bundesgericht aus, zwar mache der Beschwerdeführer geltend, es habe nie eine materielle Überprüfung der Aufrechnungen durch ein Gericht stattgefunden und die Aufrechnungen seien unhaltbar, damit bringe er indes nicht rechtsgenügend vor, inwiefern die Aufrechnungen zu Unrecht erfolgt seien. Deshalb brauche nicht weiter darauf eingegangen zu werden (Urteil des Bundesgerichts vom 14. September 2016 [2C_472/2015], Erw. 3.3.3.2. mit Hinweisen).

6.2.5.

In der Lehre wird mehrheitlich davon ausgegangen, dass sich die mithaftende Person im Verfahren der Haftungsverfügung nicht gegen die Veranlagung der Steuer wehren kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 22, mit Hinweisen; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 55 DBG N 10; Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 55 DBG N 5; zur Verrechnungssteuer: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Auflage, Basel 2012, Art. 15 VStG N 41). Vorausgesetzt wird jedoch in der Regel, dass die mithaftende Person (als Organ der juristischen Person) Gelegenheit hatte, sich im Veranlagungsverfahren zu beteiligen (so ausdrücklich in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 22; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die

Verrechnungssteuer, a.a.O., Art. 15 VStG N 41; Thomas A. Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Bern 1999, S. 99 f., wo eine formelle Eröffnung der Veranlagungsverfügung gegenüber dem solidarisch Mithaftenden verlangt wird). Richner/Frei/Kaufmann/Meuter halten präzisierend fest, dass sich die mithaftende Person im Verfahren der Haftungsverfügung zwar nicht gegen die Veranlagung der Steuer, aber gegen den Umfang der Haftung wehren kann (die Steuer bleibt in der festgesetzten Höhe bestehen, die Haftung kann aber niedriger sein / Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 55 DBG N 5).

6.3.

Vorliegend sind alle massgeblichen Veranlagungen der B. GmbH bezüglich der Steuerperioden 2012 bis 2014 als Ermessensveranlagungen ergangen, nachdem die Gesellschaft seit ihrer Gründung der Pflicht zur Einreichung von Steuererklärungen niemals nachgekommen war. Der Rekurrent/Beschwerdeführer, der gemäss Miet-, Domizil- und Treuhandvertrag vom tt.mm.2006 seine Geschäftsadresse für den Sitz der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hatte, hatte Kenntnis von diesen Veranlagungen. Gemäss Angaben des Rekurrenten/Beschwerdeführers an der Verhandlung galt der Miet-, Domizil- und Treuhandvertrag vom tt.mm.2006 unverändert bis zur Löschung der Gesellschaft. Für die Erstellung der Jahresrechnung/Buchhaltung sowie für die Steuern erachtete sich der Rekurrent/Beschwerdeführer "gegen aussen" als eingetragener Geschäftsführer als verantwortlich. Er habe die Veranlagungen angeschaut, es allerdings versäumt, die Jahresabschlüsse von den Gesellschaftern tatsächlich einzufordern. Es seien keine Gesellschafterversammlungen durchgeführt worden, ein Gesellschafter habe seit 2008 in D gelebt (vgl. Protokoll S. 4-6). Der Rekurrent/Beschwerdeführer hatte als einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer die Möglichkeit, gegen die Veranlagungen Rechtsmittel einzulegen und seine Einwände – namentlich die behauptete Inaktivität der Gesellschaft – vorzubringen. Dies hat er unterlassen, weshalb die Veranlagungen unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind. Vor dem Hintergrund der geltenden Lehre und Rechtsprechung muss sich der Rekurrent/Beschwerdeführer bei diesem Sachverhalt die rechtskräftigen Veranlagungen der B. GmbH bezüglich der Steuerperioden 2012 bis 2014 entgegenhalten lassen, zumal er auch im Rekurs-/Beschwerdeverfahren keine Informationen, Unterlagen oder Erklärungen beigebracht hat, die seine Sachverhaltsdarstellung schlüssig substantiiert oder belegt hätten. Zwar macht er an der Verhandlung geltend, er habe damals viel zu tun gehabt und sei vielfältig engagiert gewesen, weshalb er hin und wieder bei den Gründern nachgefragt, aber auf deren Schweigen nicht weiter reagiert und die Angelegenheit schliesslich liegen gelassen habe (vgl. Protokoll S. 5). Damit erklärt er aber nicht nachvollziehbar, wieso er alle Veranlagungen der B. GmbH unangefochten in Rechtskraft hat erwachsen lassen und die Steuerforderungen bis zur Steuerperiode 2011 sogar vollständig und aus eigenen Mitteln (vgl. Protokoll S. 7) beglichen hat. Soweit der

Rekurrent/Beschwerdeführer geltend macht, die Veranlagungen seien aufgrund geschäftlicher Inaktivität der B. GmbH auf CHF 0.00 festzusetzen, kann seiner Argumentation nicht gefolgt werden.

6.4.

Ergänzend ist auf Folgendes hinzuweisen: Wie gesehen hat das Verwaltungsgericht in den vorgenannten Entscheiden zur Liquidatorenhaftung aus dem Jahr 2013 (vgl. oben Erw. 6.2.1.) die rechtskräftigen Veranlagungen der juristischen Person im Liquidatorenhaftungsverfahren als nicht mehr anfechtbar bezeichnet (was im Übrigen auch bei getrennten oder geschiedenen Ehegatten gilt, deren Quoten für noch offene Steuerforderungen [aus rechtskräftigen Veranlagungen] im Haftungsverfahren bestimmt werden, vgl. SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2016.84], Erw. 4.3.3.3.). Ob diese Praxis unter dem Aspekt der bei geldwerten Leistungen vom Bundesgericht aufgestellten Regeln zu den "zweidimensionalen Sachverhalten" (bei denen sich die Frage stellt, welche Folgen die Aufrechnung geldwerter Leistungen bei der juristischen Person für die Veranlagung der durch die geldwerte Leistung begünstigten natürlichen Person hat, vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 3. Mai 2021 [2C_756/2020], Erw. 4.4., mit Hinweisen) aufrecht erhalten werden kann, darf vom Spezialverwaltungsgericht, welches an die eindeutige oberinstanzliche Rechtsprechung – in casu die genannten Entscheide des Verwaltungsgerichts zur Liquidatorenhaftung – gebunden ist, nicht beurteilt werden.

7.

7.1.

7.1.1.

Können die hier massgebenden Veranlagungen im Haftungsverfahren nicht mehr angefochten werden, ist der Vollständigkeit halber auf die Frage einzugehen, ob diese nichtig sind, zumal der Rekurrent/Beschwerdeführer geltend macht, das KStA habe widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich gehandelt, als die Veranlagungen zu den Steuerperioden 2012 bis 2014 ergangen seien, da dem KStA die Inaktivität der B. GmbH bekannt gewesen sei.

7.1.2.

Was vorab diesen Vorwurf des Rekurrenten/Beschwerdeführers betrifft, so bezieht er sich dabei insbesondere auf zwei an das "Steueramt Aargau, Tellstrasse 67" adressierte, per Einschreiben versandte Schreiben vom 19. Dezember 2013 und vom 14. Januar 2015. In diesen Schreiben führt der Rekurrent/Beschwerdeführer aus, die B. GmbH sei seit ihrer Gründung inaktiv gewesen und werde dies weiterhin bleiben, ansonsten werde er das KStA benachrichtigen.

Den Akten liegt ein früheres Schreiben mit ähnlichem Inhalt bei. Es stammt aus dem Ordnungsbussenverfahren 3-BU.bbb der B. GmbH, in dem die

Gesellschaft wegen Nichteinreichung der Steuererklärung 2011 mit einer Busse belegt wurde. Gegen den Strafbefehl hat der Rekurrent/Beschwerdeführer mit Einschreiben vom 14. April 2013 (Eingang beim KStA am 11. April 2013) Einsprache erhoben. Dieser Einsprache hat er ein Einschreiben vom 20. August 2012 beigelegt, das an das "Steueramt Aargau" gerichtet war und im Wesentlichen die gleiche Information enthielt wie die zuvor zitierten Schreiben. Als Beilage enthielt das Schreiben vom 20. August 2012 die Jahresrechnung 2011 der B. GmbH (die von der später im Haftungsverfahren eingereichten Jahresrechnung 2011 abwich, siehe dazu nachfolgend Erw. 10.3.4.).

Das KStA antwortete auf die am 11. April 2013 eingegangene Einsprache mit Schreiben vom 12. April 2013, indem es den "Zustellnachweis der angeblich am 20. August 2012 eingereichten Jahresrechnung 2011 (bei uns ist kein entsprechender Eingang erfolgt)" sowie weitere Unterlagen zur B. GmbH, insbesondere für das Geschäftsjahr 2011 verlangte. Wie der Vernehmlassung des KStA vom 11. Juni 2013 im Ordnungsbussenverfahren zu entnehmen ist, hat der Rekurrent/Beschwerdeführer bis zu jenem Zeitpunkt keine der verlangten Unterlagen eingereicht (ebensowenig hat er dies – ausweislich der Akten – zu einem späteren Zeitpunkt getan). Die Einsprache gegen den Strafbefehl hat der Rekurrent/Beschwerdeführer in der Folge nach Androhung einer Bussenerhöhung zurückgezogen.

Gemäss Angaben des KStA sind die drei genannten Schreiben niemals eingegangen. Für das Schreiben des Rekurrenten/Beschwerdeführers vom 20. August 2012 ergibt sich dies aus der Reaktion des KStA im Schreiben vom 12. April 2013. Der Rekurrent/Beschwerdeführer hat im Rahmen des Ordnungsbussenverfahrens dennoch eine Antwort auf das Schreiben vom 20. August 2012 erhalten und hatte die Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen bzw. weitere Unterlagen einzureichen. Zu den Schreiben vom 19. Dezember 2013 und vom 14. Januar 2015 hat der Rekurrent/Beschwerdeführer nach entsprechender Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts Zustellbescheinigungen eingereicht. Mit Eingabe vom 21. März 2022 hat er Kopien des Postbüchleins vorgelegt, auf der der eingeschriebene Versand sowohl des Schreibens vom 19. Dezember 2013 als auch vom 14. Januar 2015, je an das Steueramt Aargau, bescheinigt werden. Die jeweiligen Sendungsnummern im Postbüchlein stimmen mit den Sendungsnummern auf den eingereichten Kopien jener Schreiben überein. Das KStA erklärte an der Verhandlung, die zwei Briefe seien nicht bei den Akten, weil sie nicht auffindbar seien. Aufgrund der Versandbestätigung im Postbüchlein sei davon auszugehen, dass die Schreiben zugestellt worden seien. Wieso gleich zwei Schreiben verschwunden seien, sei an sich nicht erklärbar. Bei einem Schreiben könne man ja noch annehmen, dass dies verlegt worden sei. Aber dass zwei Briefe verschwinden, sei doch sehr überraschend (vgl. Protokoll S. 10).

7.1.3.

Somit ergibt sich was folgt: Für das erste der drei sinngemäss gleichlautenden Schreiben hat der Rekurrent/Beschwerdeführer keine Zustellbescheinigung vorgelegt, hat aber im Rahmen des Ordnungsbussenverfahrens 3-BU.bbb eine Stellungnahme und Antwort des KStA darauf erhalten, auf die er wiederum nicht reagiert hat. Die beiden folgenden Schreiben hat der Rekurrent/Beschwerdeführer nachweislich an das KStA versandt, ohne darauf eine Antwort erhalten zu haben. Da er diese Schreiben eingeschrieben versandt hat, durfte er sich darauf verlassen, dass sie beim KStA eingegangen waren. Dass diese im KStA nicht bearbeitet bzw. beantwortet wurden, kann nicht dem Rekurrenten/Beschwerdeführer angelastet werden.

Jedoch hat es der Rekurrent/Beschwerdeführer in der Folge versäumt, der Angelegenheit die nötige Beachtung zu schenken: Zwar erfolgte sein Schreiben vom 20. August 2012 im Anschluss an die der B. GmbH am 10. Juli 2012 zugesandte Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2010 sowie die am 11. Juli 2012 zugesandte Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010. Jedoch erging in der Folge (neben dem Antwortschreiben des KStA vom 12. April 2013) mit Datum vom 8. Juli 2013 die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2011 sowie mit Datum vom 9. Juli 2013 die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011. Zudem folgte auf das Schreiben des Rekurrenten/Beschwerdeführers vom 19. Dezember 2013 (offenbar als Antwort auf die erste Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung 2012 vom 12. November 2013) am 13. Januar 2014 die letzte Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung 2012, die ausweislich der Akten unbeantwortet blieb, sowie am 7. Juli 2014 die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2012 und am 8. Juli 2014 die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Auch nach seinem Schreiben vom 14. Januar 2015 (als Reaktion auf die letzte Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung 2013 vom 13. Januar 2015) erging am 6. Juli 2015 die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2013 sowie am 7. Juli 2015 die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Aufgrund der weiterhin eintreffenden Steuerveranlagungen und Mahnungen hätte dem ([...]) Rekurrenten/Beschwerdeführer auffallen müssen, dass die Information bezüglich behaupteter Inaktivität der B. GmbH nicht zum KStA durchgedrungen war, dieses weiterhin nicht von einer inaktiven Gesellschaft ausging, und eine weitere Kontaktaufnahme zur Klärung der Angelegenheit bzw. eine Anfechtung der ergangenen Veranlagungen erforderlich gewesen wäre. Dies alles hat der Rekurrent/Beschwerdeführer unterlassen. Stattdessen hat er im gleichen Zeitraum (erhebliche) Steuerzahlungen für die B. GmbH veranlasst (so am 25. April 2012 CHF 11'221.85 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und CHF 8'763.75 für die direkte Bundessteuer 2009, am 27. März 2013 CHF 10'113.50 für die direkte Bundessteuer 2010, am 15. April 2013 CHF 22'903.45 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und am 30. April 2013 CHF 6'911.10 sowie am 6. September 2013 CHF 296.90 für

die direkte Bundessteuer 2010, am 31. März 2014 CHF 22'851.90 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und am 7. April 2014 CHF 17'401.10 für die direkte Bundessteuer 2011, am 19. Oktober 2015 CHF 2'708.10 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und CHF 1'751.60 für die direkte Bundessteuer 2012), was in krassem Widerspruch stand zu der in den Schreiben behaupteten geschäftlichen Inaktivität der B. GmbH.

Dass die weder substantiierten noch weiter belegten Aussagen des Rekurrenten/Beschwerdeführers im Schreiben vom 20. August 2012 dem KStA zur Sachverhaltsermittlung nicht genügten, konnte der Rekurrent/Beschwerdeführer dem Antwortschreiben des KStA vom 12. April 2013 ohne Weiteres entnehmen. Gleich verhielt es sich bezüglich der nachfolgenden (sinngemäss identischen) Schreiben des Rekurrenten/Beschwerdeführers vom 19. Dezember 2013 und 14. Januar 2015, so dass auch eine tatsächliche Kenntnisnahme jener Schreiben durch das KStA nichts am bestehenden Untersuchungsnotstand geändert hätte. Dies musste dem Rekurrenten/Beschwerdeführer nach der Antwort des KStA auf sein Schreiben vom 20. August 2012 und somit vor Versand der beiden späteren Schreiben bewusst gewesen sein.

Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass für die Steuerperioden 2012 bis 2014 Ermessensveranlagungen getätigt wurden, zumal weitere Unterlagen zu den Geschäftsvorgängen der B. GmbH – wie im (unbeantworteten) Schreiben des KStA vom 12. April 2013 gefordert – wie auch die jährlichen Steuererklärungen nach wie vor fehlten. Die Ermessensveranlagungen sind weder als widersprüchlich noch als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren und wurden – entgegen der Ansicht des Rekurrenten/Beschwerdeführers – keinesfalls "wider besseres Wissen" vorgenommen. Der diesbezügliche Einwand des Rekurrenten/Beschwerdeführers erweist sich als unbegründet.

7.2.

Weiter fällt auf, dass die Veranlagung 2012 einen (ermessenweise festgelegten) Gewinn der Gesellschaft von CHF 500'000.00 vorsah. Damit hatte sich der Gewinn gegenüber dem Vorjahr (CHF 200'000.00) um 150 % erhöht. In den Folgejahren 2013 und 2014 wurde der Gewinn der Gesellschaft erneut ermessensweise jeweils auf CHF 500'000.00 festgelegt.

7.3.

7.3.1.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher

Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranlagungsbehörde umso höher ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

Angestrebtes Ziel der Sachverhaltsermittlung bildet auch bei der Ermessensveranlagung die Feststellung der materiellen Wahrheit. Die amtliche Schätzung hat pflichtgemäss auf die Annäherung an den wirklichen Sachverhalt ausgerichtet zu sein, was eine umfassende Würdigung des Aktenstands im Licht der Lebenserfahrung erfordert. Die Veranlagungsbehörde hat alle Umstände in Rechnung zu stellen, von denen sie Kenntnis hat. Es kann von ihr jedoch nicht die Durchführung allzu eingehender Untersuchungen und Abklärungen verlangt werden, besonders wenn sie nicht über beweiskräftige Unterlagen verfügt (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 130 DBG N 46 und 47 mit Hinweisen);

7.3.2.

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind fehlerhafte Verwaltungsakte in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar. Werden sie nicht angefochten, erlangen sie Rechtsgültigkeit. Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit einer Verfügung, wird nur angenommen, wenn die Verfügung mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet ist, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten.

Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht. Demgegenüber bewirken inhaltliche Mängel einer Verfügung, wozu auch Ermessensfehler (einschliesslich Ermessensmissbrauch) gehören (vgl. RGE vom 29. September 2005 [RV.2005.50187], Erw. 2.c), in aller Regel die Anfechtbarkeit der Verfügung und führen nur in seltenen Ausnahmefällen zur Nichtigkeit; erforderlich ist hierzu ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel (vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts vom 11. September 2018 [2C_720/2018], Erw. 3.2.1; vom 24. Februar 2017 [2C_201/2017], Erw. 3.3; vom 23. Februar 2010 [2C_336/2009], Erw. 2.3 sowie vom 25. Oktober 2007 [2A.124/2007], Erw. 3.1; BGE 129 I 361, Erw. 2.1, jeweils mit Hinweisen).

Ein ausserordentlich schwerwiegender inhaltlicher Mangel liegt vor, wenn er den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder unsittlich macht. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Verfügung in besonders schwerwiegender und offensichtlicher Weise gegen ein unverzichtbares verfassungsmässiges Recht verstösst (vgl. Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt a.M. 1990, Nr. 40, S. 121; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16. Dezember 2003 [SB.2003.00050], Erw. 3.2; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 14. Dezember 1988 [=BJM 1989 S. 269], Erw. 4).

Gemäss dem aargauischen Verwaltungsgericht ist nicht absolut auszuschliessen, dass eine sich nachgewiesenermassen auf völlig willkürliche, unsachliche und unhaltbare Kriterien abstützende Ermessensausübung die Nichtigkeit des betreffenden Verwaltungsakts nach sich ziehen könnte (vgl. VGE vom 30. Oktober 1995 [BE.95.00254], Erw. II 2. b).

7.3.3.

Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen ist gemäss jüngerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch (nur) nichtig, wenn die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen oder den steuerbaren Gewinn bzw. den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst. Ist der Rechtsfehler minder erheblich, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Ermessensveranlagung (Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 2018 [2C_720/2018], Erw. 3.2.2 f. mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016], Erw. 5.3).

Im Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 (2C_679/2016, 2C_680/2016) ging es um eine angestellte Ärztin, die während neun Jahren in Folge keine Steuererklärung eingereicht hatte und für diese Steuerperioden nach Ermessen rechtskräftig veranlagt worden war. Dabei hatte die Steuerbehörde das steuerbare Einkommen für fast jede Steuerperiode systematisch und massiv erhöht (um jährlich CHF 50'000.00 bis CHF 150'000.00 bei einem Ausgangswert von CHF 350'000.00). Das Bundesgericht führte aus, die Steuerbehörde wäre nicht verpflichtet gewesen, besondere Untersuchungsmassnahmen oder zusätzliche Abklärungen vorzunehmen, sofern sie sich darauf beschränkt hätte, die Einkommensschätzungen an den in vorherigen Perioden aufgrund noch gesicherter Kenntnisse festgelegten Beträgen zu orientieren und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Masse abzuweichen. Ein Einfordern von Lohnausweisen beim Arbeitgeber wäre vor diesem Hintergrund nicht erforderlich gewesen (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016], Erw. 5.2.1.). Da die Steuerbehörde die geschätzten Einkünfte aber von Jahr zu Jahr ohne Indizien und gegen die verfügbaren Anzeichen systematisch und immer massiver erhöht habe, hätten zusätzliche Abklärungen

stattfinden müssen. Dies gelte umso mehr, als die betreffende Überprüfung mit der Einholung eines Lohnausweises beim Arbeitgeber keineswegs aufwendig gewesen wäre. Deshalb seien die von der Steuerbehörde vorgenommenen Erhöhungen ausschliesslich pönal bzw. fiskalisch begründet gewesen, um die Steuerpflichtige für die fehlende Mitwirkung zu bestrafen. Das Bundesgericht bewertete die Ermessensveranlagungen vor diesem Hintergrund als offensichtlich unrichtig. Es hielt aber fest, dass die Behörde aufgrund der besagten Erhöhungen und Umstände allein noch nicht in derart krasser Weise gegen ihre Pflicht verstossen habe, die Gesamtumstände zu untersuchen und die Steuerfaktoren nach pflichtgemässen Ermessen festzulegen, dass die Veranlagungen als nichtig zu qualifizieren seien (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016], Erw. 5.2.3. f.). Erst als die erste Lohnpfändung stattgefunden hatte und der Steuerbehörde eine Kopie der Pfändungsunterlagen zugesandt worden war, hielt es das Bundesgericht (auch für die Steuerbehörde) als unzweifelhaft erkennbar, dass die Steuerpflichtige weiterhin im gleichen Spital angestellt war, dass sie über keinerlei pfändbares Vermögen (mehr) verfügte und dass sich ihr Einkommen in markant tieferen Bereichen bewegte und sich viel weniger stark erhöhte als die danach vorgenommenen systematischen und massiven Erhöhungen in den behördlichen Schätzungen (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016], Erw. 5.3. f.). Damit sei die Vorgehensweise der Steuerbehörde dem ihr spätestens nach der ersten Lohnpfändung verfügbaren Wissen in einem derart krassen Ausmass entgegen gelaufen, dass sie als Ausdruck einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür zu bezeichnen sei. Die Behörde habe ihrer Untersuchungspflicht und ihrer vom Gesetzgeber festgelegten Verpflichtung, die Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen vorzunehmen, in einer stossenden, geradezu unerträglichen Weise zuwider gehandelt. Vor diesem Hintergrund beurteilte das Bundesgericht die nach der Zustellung der Pfändungsunterlagen vorgenommenen Ermessensveranlagungen als nichtig (Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016], Erw. 5.3.3.).

Im Urteil vom 11. September 2018 [2C_720/2018] hatte das Bundesgericht einen Sachverhalt zu beurteilen, bei dem eine Aktiengesellschaft anstelle des deklarierten Verlustes von CHF 10'188.00 ermessensweise zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 500'000.00 veranlagt worden war. Die Veranlagungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Ihr nachfolgendes bis ans Bundesgericht weitergezogenes Gesuch um Revision begründete die Steuerpflichtige im Wesentlichen mit der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung. Das Bundesgericht kam bei der Beurteilung der Ermessensveranlagung zum Schluss, dass die angenommene Bruttogewinnmarge von netto gut 100 Prozent tatsächlich als eher hoch erscheine und den Marktverhältnissen wohl nicht vorbehaltlos entspreche. Es liege jedoch in der Natur der Sache, dass ein Ermessenszuschlag eher grosszügig bemessen werde, da die steuerpflichtige Person den ihr obliegenden

Mitwirkungspflichten nicht genügt habe. Darauf habe sie sich behaften zu lassen, zumal ihr die Möglichkeit offenstehe, dies anhand des Unrichtigkeitsnachweises richtigzustellen. Nichtigkeit erfordere einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel. Ein möglicherweise zu grosszügig bemessener, unangefochten veranlagter Ermessenszuschlag, der nicht jeden Realitätsbezug entbehre, reiche hierfür nicht aus (Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 2018 [2C_720/2018], Erw. 3.3.3).

7.4.

Vorliegend erfolgte zwischen der Steuerperiode 2011 (CHF 200'000.00 Reingewinn) und der Steuerperiode 2012 (CHF 500'000.00 Reingewinn) eine Erhöhung des Gewinns auf das Zweieinhalbfache. Zwar lassen sich den Steuerakten der B. GmbH für die Steuerperiode 2012 keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, worauf die sprunghafte Erhöhung des Reingewinns zurückzuführen war. Das KStA hatte den Reingewinn aufgrund komplett fehlender Unterlagen ohne weitere Berechnungen geschätzt. Auch erscheint die angenommene Steigerung des Gewinns sowohl prozentual als auch absolut als massiv (vgl. aber das Urteil des Bundesgerichts vom 14. September 2015 [2C_754/2015, 2C_755/2015], das einen Sachverhalt betraf, bei dem der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft für die Steuerperioden 2007 bis 2009 ermessensweise auf CHF 250'000.00, CHF 500'000.00 und CHF 750'000.00 festgesetzt worden war, was allerdings materiell vom Bundesgericht nicht beurteilt werden musste, da nur zu entscheiden war, ob die Vorinstanzen auf das damit zusammenhängende Revisionsbegehren hätten eintreten müssen [was nicht der Fall war]). Jedoch handelt es sich hierbei höchstens um einen inhaltlichen Mangel, ein Verfahrensfehler ist nicht ersichtlich, schon gar kein schwerwiegender.

Vor dem Hintergrund der gemäss Lehre und Rechtsprechung geltenden hohen Hürden für die Annahme der Nichtigkeit einer Ermessensveranlagung ist der vorliegend allenfalls zu hoch bemessene Gewinnaufschlag nicht ausreichend, um von einer Nichtigkeit der Steuerveranlagung 2012 (sowie der Steuerveranlagungen der nachfolgenden zwei Steuerperioden mit demselben Reingewinn) der B. GmbH auszugehen. Anders als beim Sachverhalt der Spitalärztin (vgl. oben Erw. 7.3.3.) und entgegen den Ausführungen des Rekurrenten/Beschwerdeführers (vgl. oben Erw. 7.1.1.) handelte das KStA vorliegend gerade nicht entgegen bekanntem Wissen, da solches in keiner Weise vorlag. Zwar gab es auch hier eine Zusendung von Pfändungsunterlagen an das KStA anlässlich der Betreibung der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2013 (vgl. nachfolgend Erw. 10.3.2.). Diese Unterlagen – aus denen ersichtlich war, dass die B. GmbH weder über pfändbares Vermögen noch über Aktiven verfügte – gingen am 4. April 2016 beim KStA ein, worauf für die Steuerperiode 2014 am 4. Juli 2016 ein Reingewinn nach Ermessen von CHF 500'000.00 veranlagt wurde. Jedoch

waren diese Pfändungsunterlagen auf den Stichtag der Pfändung am 2. März 2016 bezogen und ergaben (weiterhin) kein verlässliches Bild des tatsächlichen Sachverhalts, schon gar nicht mit Blick auf die in der Vergangenheit liegende Steuerperiode 2014. Dies verhielt sich anders beim Sachverhalt der angestellten Ärztin, bei der die per 2006 vorgenommene Schätzung wie in der Vorperiode massiv zu hoch vorgenommen wurde, obwohl der Steuerbehörde (zuvor) eine Abrechnung des per September 2006 ausbezahlten ([aufs Jahr hochgerechnet] wesentlich tieferen) Monatslohns mit den Pfändungsunterlagen zugestellt worden war.

Die vorliegenden Ermessensveranlagungen 2012 bis 2014 basieren vor diesem Hintergrund nicht auf völlig willkürlichen, unsachlichen und unhaltbaren Kriterien und sind daher nicht richtig. Dass sie nicht rechtzeitig angefochten wurden und in Rechtskraft erwachsen sind, hat der Rekurrent/Beschwerdeführer selbst zu vertreten. Die angemessene Höhe der Ermessensveranlagungen zu prüfen, wäre Sache des Einspracheverfahrens gegen die ursprüngliche Veranlagungsverfügung gewesen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 24. Februar 2017 [2C_201/2017], Erw. 3.3.). Somit lassen sich die rechtskräftigen Steuerveranlagungen der B. GmbH für die Steuerperioden 2012 bis 2014 auch unter diesem Titel nicht umstossen.

7.5.

An dieser Stelle ist ergänzend festzuhalten, dass die vom Rekurrenten/Beschwerdeführer beantragte Einvernahme von H., (ehemaliger) Leiter des [...] Betreibungsamtes R., vom Spezialverwaltungsgericht in antizipierter Beweiswürdigung abgelehnt wird. Das Spezialverwaltungsgericht hat beim [...] Betreibungsamt R. die in der Sache verfügbaren Unterlagen eingeholt. Darin sind die erforderlichen Informationen enthalten.

8.

8.1.

Bezüglich persönlichem Geltungsbereich der Liquidatorenhaftung führt das KStA im Einspracheentscheid aus, bei einer GmbH hafte in erster Linie der Geschäftsführer solidarisch, und zwar solange, als er in seiner Funktion als Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen sei. Gemäss Handelsregister sei der Rekurrent/Beschwerdeführer seit dem tt.mm.2006 bis zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister am tt.mm.2019 ununterbrochen als Geschäftsführer der B. GmbH eingetragen gewesen. Als Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung gelte der Rekurrent/Beschwerdeführer ohne Weiteres als Mithaftender im Sinne von Art. 55 Abs. 1 DBG bzw. § 7 StG.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer äussert sich nicht zum persönlichen Geltungsbereich der Liquidatorenhaftung, bestätigt aber an der Verhandlung, dass er bis zur Löschung der Gesellschaft im Handelsregister am tt.mm.2019 Geschäftsführer war (vgl. Protokoll S. 6).

8.2.

Träger der Liquidatorenhaftung sind die Liquidatoren. Es sind dies sämtliche mit der Verwaltung oder Geschäftsleitung befassten Personen, die mit der Liquidation in irgendeiner Weise betraut worden sind. Gemäss § 7 Abs. 2 StG sind den Liquidatoren jene Personen gleichgestellt, welche die Verteilung des Liquidationserlöses massgeblich beeinflussen oder eine Gesellschaft faktisch liquidieren. Die mit der Liquidation betrauten Personen werden nicht nur haftbar, wenn sie den Liquidationserlös selbst verteilt haben, sondern auch dann, wenn sie nicht verhindert haben, dass der Erlös vor der Bezahlung der Steuern verteilt wurde. Denn die Träger der Liquidatorenhaftung haben gemäss § 7 Abs. 1 ausdrücklich dafür zu sorgen, dass die Steuerschulden vor Verteilung des Liquidationserlöses bezahlt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 13-15 mit Hinweisen).

Massgebend für den Kreis der Haftenden sind die faktischen Verhältnisse. Die gesetzliche Konzeption will diejenigen Personen zwingen, für eine ordnungsgemässe Erfüllung der Steuerpflicht besorgt zu sein, die dies faktisch in der Hand haben. Hierzu gehören nicht nur (aber vorab) die im Handelsregister eingetragenen Personen (Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 55 DBG N 12).

8.3.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer war unbestrittenermassen vom tt.mm.2006 bis zur Löschung der B. GmbH am tt.mm.2019 – und damit auch im Zeitraum der ihm entgegengehaltenen Liquidationshandlungen – als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen (vgl. Internet-Handelsregistrauszug vom 3. November 2021). Er zählt damit – wie zutreffend vom KStA ausgeführt – ohne Weiteres zum Kreis der Haftenden gemäss § 7 StG bzw. Art. 55 Abs. 1 DBG.

9.

9.1.

Mit Bezug auf die Liquidation geht das KStA in der Haftungsverfügung sowie im Einspracheentscheid davon aus, dass die B. GmbH faktisch liquidiert worden sei. Dabei bezieht es sich auf die rechtskräftigen Steueranlagungen 2012 bis 2014, wonach die B. GmbH zu jährlich CHF 500'000.00 Reingewinn bei gleichbleibendem steuerbaren Kapital von jeweils CHF 20'000.00 veranlagt worden ist. Die Ausrichtung der geldwerten Leistungen in der Höhe von insgesamt CHF 1'500'000.00 sei als faktische Liquidation anzusehen.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, dass die Gesellschaft inaktiv gewesen sei und über keine Mittel verfügt habe.

9.2.

Eine Liquidatorenhaftung setzt die Liquidation einer juristischen Person voraus. Der Begriff der Liquidation bezieht sich einerseits auf das ordentliche Liquidationsverfahren, d.h. auf das Verfahren, das bei Eintritt eines Auflösungsgrunds durchzuführen ist. Andererseits bezeichnet er die Liquidationshandlungen, die in der Veräusserung der Aktiven und der Erfüllung von Verbindlichkeiten oder Verteilung des Liquidationsergebnisses an die Teilhaber bestehen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 8).

Die Liquidatorenhaftung kommt nicht nur bei einer ordentlichen, sondern auch bei der faktischen Liquidation zur Anwendung. Eine faktische Liquidation ist anzunehmen, wenn eine Gesellschaft sich ihrer Aktiven begibt, wenn sie – mit anderen Worten – ausgehöhlt wird bzw. wenn ihr die wirtschaftliche Substanz entzogen wird, so dass die ordentliche Geschäftstätigkeit nicht mehr möglich ist. Das Bundesgericht folgt dabei grundsätzlich einer objektiven Konzeption der faktischen Liquidation, nimmt aber eine faktische Liquidation in seiner Praxis stets nur auf Grund klarer Indizien an (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 9 mit Hinweisen auf das Urteil des Bundesgerichts vom 19. April 2011 [2C_868/2010], das in Erw. 4.5.1. bis 4.5.7. eine Übersicht über die Kasuistik enthält, sowie auf die Urteile des Verwaltungsgerichts vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.215], [WBE.2012.302], [WBE.2012.303]; vgl. zum Ganzen auch: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, a.a.O., Art. 15 VStG N 10-12).

9.3.

Unbestritten ist, dass die B. GmbH am tt.mm.2019 – auf entsprechenden Antrag des KStA vom 20. Dezember 2018 und nach Durchführung des dafür vorgesehenen Verfahrens – im Handelsregister in Anwendung von Art. 155 Abs. 3 HRegV gelöscht wurde. In welchem Umfang zuvor eine faktische Liquidation stattgefunden und wann eine solche begonnen hatte, wird nachfolgend im Rahmen der Bestimmung des Liquidationsergebnisses bzw. der Begrenzung des Haftungsbetrages zu untersuchen sein (Erw. 10.).

10.

10.1.

10.1.1.

Betreffend die Höhe des Liquidationsergebnisses stellt sich das KStA auf den Standpunkt, da das (veranlagte) Eigenkapital in den Steuerperioden 2012 bis 2014 unverändert bei je CHF 20'000.00 gelegen habe, habe der gemäss Veranlagung erzielte Gewinn von jeweils CHF 500'000.00 nur mittels geldwerter Leistungen in den Jahresabschlüssen korrekt erfasst und verbucht werden können. Diese geldwerten Leistungen seien in den Veranlagungen – auch wenn diese als Ermessensveranlagungen ergangen

seien – bereits rechtskräftig festgestellt worden. Die Behauptung des Rekurrenten/Beschwerdeführers, die B. GmbH habe nie eine operative Tätigkeit ausgeübt, könne deshalb nicht gehört werden.

Zudem sei es angesichts der Tatsache, dass gegen die ergangenen Ermessensveranlagungen nie ein Rechtsmittel erhoben worden sei und für die B. GmbH Steuern im Umfang von insgesamt CHF 118'431.45 beglichen worden seien, ausgesprochen unglaubwürdig, dass die B. GmbH niemals eine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe. Schliesslich sei abwegig und könne nach der allgemeinen Lebenserfahrung ausgeschlossen werden, dass der Geschäftsführer einer GmbH – wie der Rekurrent/Beschwerdeführer geltend mache – die Steuerforderungen einer GmbH persönlich begliche, ohne dass ihm die entsprechenden Aufwendungen durch die Gesellschafter oder die Gesellschaft ersetzt würden.

Gemäss den im Haftungsverfahren eingereichten Jahresrechnungen hätte im Weiteren aufgrund der eingetretenen Überschuldung (Art. 820 i.V.m. Art. 725 Abs. 2 OR) spätestens per 31. Dezember 2011 das Gericht durch den Rekurrenten/Beschwerdeführer benachrichtigt werden müssen. Dies sei unterblieben, weshalb davon auszugehen sei, dass die in den Jahresrechnungen ausgewiesene Vermögens- und Ertragslage nicht den wahren Verhältnissen entspreche.

Schliesslich habe der Rekurrent/Beschwerdeführer im Rahmen der Einsprache gegen den Strafbefehl Nr. ccc (Ordnungsbussenverfahren 3-BU.bbb) eine Jahresrechnung 2011 für die B. GmbH eingereicht, die nicht mit der im Haftungsverfahren eingereichten Jahresrechnung 2011 übereinstimme.

Mit der Ausrichtung von geldwerten Leistungen von insgesamt CHF 1'500'000.00 sei die B. GmbH ausgehöhlt worden. Unter Berücksichtigung der notwendigen Steuerrückstellungen für den Gewinn 2012 von CHF 500'000.00 sei das Eigenkapital der B. GmbH spätestens im Geschäftsjahr 2012 aufgezehrt gewesen. Der Beginn der faktischen Liquidation sei deshalb spätestens für die Steuerperiode 2012 anzunehmen. Das Liquidationsergebnis betrage folglich mindestens CHF 1'500'000.00, weshalb die ausstehenden Steuerforderungen von CHF 338'086.65 ohne Weiteres gedeckt seien.

10.1.2.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer beharrt demgegenüber darauf, dass die B. GmbH inaktiv gewesen sei. Die Haftung als Liquidator setze voraus, dass durch diesen im Rahmen einer effektiven Liquidation unzweckmässig über vorhandene Mittel verfügt werde. Sofern kein Vermögen und damit auch kein Liquidationserlös vorhanden gewesen sei, bestehe keine

Haftung. Die B. GmbH habe nie über die Mittel verfügt, um Steuern oder sonstige Forderungen zu bezahlen.

An der Verhandlung ergänzt der Rekurrent/Beschwerdeführer, es sei ihm nicht bekannt, wer am 31. Januar 2011 das Guthaben von CHF 10'000.00 vom Kapitaleinzahlungskonto der B. GmbH bei der I. bezogen habe oder was mit dem Geld geschehen sei. Er habe die Kontoauszüge der I. nicht zeitnah erhalten. Erst im Februar 2017 habe er die Kontoauszüge bei der I. verlangt und erhalten. Die Domizilgebühr sei nie bezahlt, sondern lediglich als Aufwand bei den Kreditoren verbucht worden. Es habe keine Rechnungen über die Domizilgebühren und auch sonst keine Ausgabenbelege der B. GmbH gegeben. Die B. GmbH habe keine Ausgaben gehabt (vgl. Protokoll S. 9).

10.2.

10.2.1.

Die Liquidatorenhaftung setzt die Verteilung des Liquidationserlöses voraus. Der Liquidationserlös (§ 7 Abs. 1 StG) entspricht dem Entgelt aus der Veräusserung der Aktiven. Werden Aktiven nicht veräussert, sondern der juristischen Person entnommen, entspricht der Liquidationserlös dem erzielbaren Entgelt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 11).

Sowohl in Art. 15 VStG als auch in Art. 55 DBG verwendete der Gesetzgeber den Begriff des Liquidationsergebnisses. Als solches gilt nicht etwa der Veräusserungserlös aus Liquidationshandlungen, sondern nur der nach Tilgung der Schulden verbleibende Erlös. Mit dem Begriff des Liquidationserlöses ist nicht ein anderes bzw. umfassenderes Haftungssubstrat gemeint als im Recht der direkten Bundessteuer (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 11; VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. III 1.1.; VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.303], Erw. III 6.1.; vgl. auch die ausführlichen Erläuterungen zum Begriff des Liquidationsergebnisses im Urteil des Bundesgerichts vom 22. März 2021 [2C_964/2019], Erw. 8, wo das Bundesgericht in einem die Mehrwertsteuer betreffenden Fall zum Schluss kommt, dass als Liquidationsergebnis der Betrag zu verstehen ist, welcher der Gesellschaft nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt [Erw. 8.3.]).

10.2.2.

Die Höhe der Haftungsverpflichtung des Liquidators ist einmal begrenzt durch die Höhe der Steuerschuld der Gesellschaft. Zudem ist sie begrenzt durch die Höhe des Liquidationsergebnisses. Das Liquidationsergebnis berechnet sich auf Grund der letzten vor Beginn der Liquidation erstellten Bilanz. Von den bilanzierten Aktiven ist das bilanzierte Fremdkapital abzuziehen. Die Steuerschulden, für welche die Liquidatorenhaftung geltend gemacht wird, sind dabei nicht zu berücksichtigen (Kommentar zum Aargauer

Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 20; VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 1.5.; VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.303], Erw. II 1.5.; VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.215], Erw. II 1.5.; vgl. zum DBG: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 55 DBG N 5). Ist die juristische Person schon vor Beginn der Liquidation überschuldet, beträgt das Liquidationsergebnis null und die Mithaftung der Liquidatoren entfällt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 12; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 55 DBG N 5; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, a.a.O., Art. 15 VStG N 20).

10.2.3.

Insbesondere bei faktischen Liquidationen, bei denen die Liquidatorenhaftung zur Anwendung kommt, bestehen naturgemäss Schwierigkeiten in Bezug auf die Festsetzung des Beginns der Liquidation. Dieser ist anzunehmen, wenn in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 1.4.2., mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Der Weg der Aushöhlung einer Gesellschaft ist definitiv beschränkt, wenn die infrage stehenden Ausschüttungen bei einer Ex-Post-Betrachtung als eigentlicher "point of no return" zu betrachten sind, von dem es normalerweise keinen Weg zurückgibt (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 4.3.2.). Auch verdeckte Gewinnausschüttungen können Teil einer faktischen Liquidation bilden. Nicht jede geldwerte Leistung stellt jedoch schon Teil einer faktischen Liquidation dar. Geldwerte Leistungen sind dann Teil oder Beginn einer faktischen Liquidation, wenn sie im konkreten Fall eine Etappe auf dem Weg zur faktischen Liquidation bilden (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 1.4.2., mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 [2C_502/2008], Erw. 3.2). Der "point of no return" wird, soweit verdeckte Gewinnausschüttungen in Frage stehen, in der Regel nicht erst bei Entnahmen anzunehmen sein, durch welche das Eigenkapital der Gesellschaft substanziell aufgezehrt wird bzw. gar die Überschuldung eintritt. Er wird spätestens dann anzunehmen sein, wenn durch die Entnahmen das Aktien- bzw. das Stammkapital einer Gesellschaft als deren Folge in substantiellem Umfang nicht mehr gedeckt ist (VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 4.3.2.).

10.3.

10.3.1.

Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses hat das KStA einerseits Annahmen über die Höhe der geldwerten Leistungen in den Steuerperioden

2012 bis 2014 getroffen, die sich auf die entsprechenden Steuerveranlagungen stützten. Andererseits hat es den Beginn der faktischen Liquidation festgelegt.

Anders als die rechtskräftigen Steuerveranlagungen an sich wird nachfolgend der Beginn der Liquidation (vgl. VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 4.3.1.) sowie die Höhe der während der Liquidation geflossenen geldwerten Leistungen (und damit auch die Reingewinne, auf denen die geldwerten Leistungen basierten) grundsätzlich überprüft (vgl. oben Erw. 6.2.2. mit dem ausführlich erläuterten Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2008 [2C_502/2008]).

10.3.2.

Den Beginn der Liquidation nimmt das KStA spätestens für die Steuerperiode 2012 an und begründet dies damit, dass zu jenem Zeitpunkt das Eigenkapital der B. GmbH infolge notwendiger Steuerrückstellungen für den Gewinn per 2012 aufgezehrt gewesen sei (vgl. VGE vom 30. Januar 2013 [WBE.2012.302], Erw. II 4.4.3., wonach bei der Prüfung, ob durch geldwerte Leistungen das Eigenkapital der Gesellschaft substanziell zu einem wesentlichen Teil aufgezehrt wird, die aus den geldwerten Leistungen resultierenden Steuerfolgen in Form von Rückstellungen miteinzubeziehen sind). Jedoch gehören Steuerrückstellungen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, weshalb sie im veranlagten Reingewinn bereits berücksichtigt sein müssten (vgl. VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.16], Erw. 3.2., mit Hinweisen auf BGE 141 II 83, 87 ff., Erw. 5., und auf das Urteil des Bundesgerichts vom 18. Februar 2019 [2C_435/2017], Erw. 2.3.2., welches AHV-Beiträge betraf). Auch ist fraglich, wie eine Gesellschaft jeweils im Folgejahr einen Reingewinn von CHF 500'000.00 erzielen kann, wenn sie sich bereits in Liquidation befindet. Dieser beträchtliche, während drei Jahren fortbestehende Reingewinn in Verbindung mit dem Dienstleistungscharakter der Gesellschaft kann auch bei geringem Eigenkapital ein Hinweis auf weiterhin laufende Geschäftsaktivitäten sein, zumal bei einem beratend tätigen Unternehmen. Klare Indizien (vgl. oben Erw. 9.2.) für eine Liquidation bereits vor der Steuerperiode 2014 sind nicht ersichtlich.

Demgegenüber ergab die Betreuung der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2013, dass bei der B. GmbH anlässlich des Vollzugs der Pfändung am 2. März 2016 weder pfändbares Vermögen noch Aktiven festgestellt werden konnten (Pfändungsurkunde Verlustschein vom 1. April 2016, Eingang beim KStA am 4. April 2016). In der Folge wurde die B. GmbH für die Steuerperiode 2015 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0.00 und einem Eigenkapital von CHF 20'000.00 veranlagt (vgl. Veranlagungen vom 21. November 2017 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer). Auch diese Veranlagungen

erwachsen unangefochten in Rechtskraft und können dem Rekurrenten/Beschwerdeführer entgegengehalten werden.

Vor diesem Hintergrund war die Geschäftstätigkeit der B. GmbH im Jahre 2015 bereits eingestellt. Spätestens die Entnahme des im Jahre 2014 erzielten Reingewinns in Form von geldwerten Leistungen führte deshalb zur faktischen Liquidation der Gesellschaft, zumal für keine der nach 2015 folgenden Steuerperioden je wieder ein positiver Reingewinn veranlagt wurde. Auch liefen alle weiteren Betreibungen für offene Steuerforderungen aufgrund des Fehlens von Aktiven ins Leere.

10.3.3.

Wie bereits ausgeführt (vgl. oben Erw. 7.4.) sticht bei den Ermessensveranlagungen der B. GmbH für die Steuerperioden 2012 bis 2014 der Gewinnsprung von CHF 200'000.00 auf CHF 500'000.00 zwischen den Jahren 2011 und 2012 ins Auge. Diese Gewinnerhöhung stützte sich ausweislich der Akten nicht auf spezifische Anhaltspunkte oder Ergebnisse getätigter Abklärungen, sondern wurde mangels Vorliegen von Unterlagen geschätzt.

Bei der ermessensweisen Schätzung der Steuerfaktoren ist der Veranlagungsbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zuzugestehen, in dessen Rahmen – zumindest bei jahrelanger Missachtung der Mitwirkungspflichten durch die steuerpflichtige Person – auch eine Tendenz hin zu einer kontinuierlichen Steigerung der Steuerfaktoren nicht von vornherein unzulässig ist. Denn letztlich gilt es zu vermeiden, dass eine säumige steuerpflichtige Person durch ihr die Verfahrensvorschriften missachtendes Verhalten ein günstigeres Veranlagungsergebnis bewirken kann, als eine Person, die bei der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse pflichtgemäss mitwirkt (VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.177], Erw. II 1.3.1, mit Hinweisen). Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts ist eine gewisse Härte angezeigt, wenn sich die steuerpflichtige Person seit Jahren über ihre tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse ausschweigt (SGE vom 23. April 2020 [3-RV.2019.132], Erw. 5.3., mit Hinweisen). So liegt gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts kein Ermessensmissbrauch vor, wenn das steuerbare Einkommen der Vorperiode ermessensweise um 20 % erhöht wird. In dieser Grössenordnung erachtete das Spezialverwaltungsgericht die regelmässige, über Jahre vorgenommene Erhöhung weder als erheblich noch als an der oberen Grenze liegend und somit keinesfalls als Ermessensüberschreitung (SGE vom 17. Januar 2013 [3-RB.2012.36], Erw. 2.4.2., wobei es um die Veranlagung natürlicher Personen ging; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 28). Bei anderen Sachverhalten wurden ermessensweise Erhöhungen des steuerbaren Einkommens der Vorperiode von 38 bis 73 % im Einzelfall als zulässig erachtet (vgl. die Auflistung der Fälle im Kommentar zum

Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 28). Demgegenüber wurde vom Verwaltungsgericht Luzern eine Ermessensüberschreitung angenommen, als das Einkommen ohne ersichtlichen Grund gegenüber der Vorperiode um mehr als das Fünffache erhöht wurde (StR 1994 S. 419 ff., Erw. 4. b).

Vorliegend wurde der Reingewinn der B. GmbH zwischen den Steuerperioden 2011 und 2012 auf das Zweieinhalbfache (oder um 150 %) erhöht. Obwohl der Reingewinn vor dem Hintergrund gänzlich fehlender Unterlagen wie in den Jahren zuvor ermessensweise geschätzt werden musste, was allein der fehlenden Mitwirkung der Steuerpflichtigen zuzurechnen war, ist fraglich, ob diese beträchtliche Erhöhung des Reingewinns im Vergleich zur Vorperiode pflichtgemäss war. Ist der Reingewinn der B. GmbH für die Steuerperioden 2012 bis 2014 aber zu hoch angesetzt worden, so hat dies zur Folge, dass die daraus abgeleiteten geldwerten Leistungen und damit letztlich das Liquidationsergebnis sinken.

10.3.4.

Betrachtet man die vom Rekurrenten/Beschwerdeführer im Haftungsverfahren eingereichten Jahresabschlüsse, so besteht bereits per 31. Dezember 2011 eine Überschuldung, nachdem das Fremdkapital nicht mehr vollständig durch die Aktiven gedeckt ist. Dies setzt sich in den Folgejahren fort. Demgegenüber weisen die Jahresabschlüsse zu keinem Zeitpunkt Gewinne der Gesellschaft aus.

Die eingereichten Jahresabschlüsse weisen allerdings verschiedene Mängel und Unklarheiten auf, im Einzelnen:

- Die gemäss den Erfolgsrechnungen 2006 bis 2016 bezahlten Steuern betragen insgesamt CHF 128'743.40. Gemäss Kontoauszügen des KStA wurden für die B. GmbH für die Steuerperioden 2006 bis 2012 Steuern im Gesamtbetrag von CHF 118'431.45 sowie für die Steuerperioden 2009 bis 2013 Ordnungsbussen im Gesamtbetrag von CHF 18'689.90 beglichen (in den Folgejahren wurden keine Steuern oder Bussen mehr bezahlt). An der Verhandlung konnte der Rekurrent/Beschwerdeführer nicht erklären, weshalb die in den Jahresrechnungen verbuchten Steuerzahlungen nicht mit den Veranlagungen übereinstimmen. Er räumte ein, dass er die Jahresrechnungen nacherstellt hatte (vgl. Protokoll S. 7 und 8).
- Im Ordnungsbussenverfahren 3-BU.bbb der B. GmbH hat der Rekurrent/Beschwerdeführer gegen den Strafbefehl Einsprache erhoben (vgl. oben Erw. 7.1.2.). Dabei hat er eine Jahresrechnung 2011 der B. GmbH eingereicht, die nicht mit dem im Haftungsverfahren eingereichten Geschäftsabschluss für das Jahr 2011 übereinstimmt. An der Verhandlung bestätigte der Rekurrent, dass der im Rahmen des Ordnungsbussenverfahrens eingereichte Jahresabschluss 2011 nicht korrekt war (vgl. Protokoll S. 8 und 9).
- Die Gründungskosten betragen gemäss Jahresrechnung 2006 CHF 3'306.35, die Registergebühren CHF 902.00 (total CHF 4'208.35). Der entsprechende Beleg Kostennote Gründung (Honorarnote des Rekurren-

ten/Beschwerdeführers) enthält ein Honorar inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer von 3'306.35. Die Registerkosten werden auf der Honorarnote demgegenüber mit CHF 992.00 ausgewiesen, was zum (abweichenden) Gesamtbetrag von CHF 4'298.35 führt. Allerdings ergeben die der Honorarnote beiliegenden Rechnungen des Handelsregisteramts mit CHF 780.00 und CHF 122.00 wiederum den Betrag von CHF 902.00.

- Die Bankspesen sind in der Jahresrechnung 2011 mit CHF 275.75 ausgewiesen. Auf den Bankbelegen des Jahres 2011 werden jedoch nur Spesen im Gesamtbetrag von CHF 225.75 abgezogen.

Zudem hat der Rekurrent/Beschwerdeführer die Veranlagungen der B. GmbH für die Steuerperioden 2006 bis 2011 nicht nur in den Veranlagungsverfahren nicht angefochten, sondern auch im Haftungsverfahren nicht bestritten. Die diesbezüglichen Steuerforderungen wurden sogar vollumfänglich beglichen. Deshalb muss er sich die Veranlagungen der Jahre 2006 bis 2011 entgegenhalten lassen, was sich mit den nachgereichten, stets Verluste ausweisenden Jahresrechnungen nicht vereinbaren lässt.

Schliesslich konnte der Rekurrent/Beschwerdeführer auch im Rekurs-/Beschwerdeverfahren trotz ausdrücklicher Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts nicht erklären, weshalb er jahrelang Rechnungen der B. GmbH bezahlt hat, ohne dafür von der Gesellschaft entschädigt worden zu sein, wie es der Stand der Kreditoren in der Jahresrechnung 2016 mit CHF 129'490.95 ausweisen möchte. Diese Sachverhaltsdarstellung ist umso unglaubwürdiger, als der Rekurrent/Beschwerdeführer im Einspracheverfahren selber geltend gemacht hat, er habe mit den Gesellschaftern der B. GmbH wenig Kontakt gehabt und habe die Jahresrechnungen und Steuern der B. GmbH nicht geprüft, sich aber dennoch für deren Zahlung verantwortlich gefühlt (vgl. Protokoll der Einspracheverhandlung vom 18. September 2019). Auch an der Verhandlung vom 24. März 2022 bestätigte er, dass er mit den Gesellschaftern kaum Kontakt gehabt und die von ihm bezahlten Steuerrechnungen als sein Guthaben bei den Kreditoren einbilanziert habe (vgl. Protokoll S. 5 und 7).

Die eingereichten Jahresrechnungen sind vor diesem Hintergrund nicht glaubhaft und können zur Berechnung des Liquidationsergebnisses oder der Bestimmung des Beginns einer allfälligen faktischen Liquidation nicht herangezogen werden.

10.3.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die eingereichten Jahresrechnungen der B. GmbH nicht ordnungsgemäss sind und zur Bestimmung des Beginns der faktischen Liquidation bzw. zur Berechnung des Liquidationserlöses nicht geeignet sind. Die Berechnung bzw. Schätzung des Liquidationsergebnisses und damit der geldwerten Leistungen durch das KStA basiert auf einer zu hoch angesetzten Gewinnerhöhung zwischen den Jahren 2011 und 2012. Zudem führt das KStA keine eindeutigen Anhaltspunkte ins Feld, weshalb die Liquidation bereits 2012 begonnen haben soll,

in den zwei Folgejahren aber weitere CHF 1'000'000.00 Gewinn erzielt worden sein sollen.

Angesichts der Tatsache, dass die Steuerveranlagungen der Steuerperioden 2006 bis 2011 unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind und die Steuerrechnungen der B. GmbH für den gleichen Zeitraum vollumfänglich beglichen wurden, muss sich der Rekurrent/Beschwerdeführer den rechtskräftig veranlagten Gewinn 2011 von CHF 200'000.00 zwar entgegenhalten lassen. Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses ist jedoch angesichts komplett fehlender sichtbarer geschäftlicher Aktivität der B. GmbH gemäss vorliegenden Bankkontoauszügen nicht von einer weiteren Erhöhung des Gewinns (bzw. der ausgeschütteten geldwerten Leistungen) in den Folgejahren auszugehen.

Ebensowenig kann aus den vorgenannten Gründen (vgl. oben Erw. 10.3.2.) eine faktische Liquidation in den Jahren 2012 und 2013 angenommen werden. Hingegen ist bei bereits eingestellter geschäftlicher Aktivität im Jahr 2015 von einer faktischen Liquidation im Jahre 2014 auszugehen (vgl. oben Erw. 10.3.2.). Nachdem die Steuerbehörde in jedem Jahr von der vollständigen Ausschüttung des veranlagten Gewinns ausgegangen ist, können im Zeitpunkt der Liquidation im Jahr 2014 nur noch (nicht ausgeschüttete) Mittel von CHF 200'000.00 zur Verfügung gestanden haben. Das Liquidationsergebnis beträgt demnach CHF 200'000.00. Auf diesen Betrag ist die Haftung des Rekurrenten/Beschwerdeführers beschränkt.

11.

11.1.

Was schliesslich den Exkulpationsbeweis betrifft, so führt das KStA aus, der Rekurrent/Beschwerdeführer bringe nichts vor, womit er sich exkulpieren könne. Es misslinge ihm der Nachweis, dass er keine – für den Steuer ausfall kausale – Unsorgfalt habe walten lassen, oder dass er keine Möglichkeit gehabt habe, für den Steueranspruch Sicherstellungsmassnahmen anzuordnen. Keine Rolle spiele dabei, ob der Rekurrent/Beschwerdeführer die geldwerten Leistungen selber veranlasst habe oder nicht. Der Rekurrent/Beschwerdeführer habe zudem auf die Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs gemäss Art. 678 Abs. 2 OR (wonach Aktionäre und Mitglieder des Verwaltungsrates zur Rückerstattung von Leistungen verpflichtet sind, soweit diese in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft stehen) verzichtet, wodurch er die faktische Liquidation der B. GmbH nicht verhindert habe. Auch vor diesem Hintergrund habe er unsorgfältig gehandelt, weshalb der Exkulpationsbeweis nicht gelinge.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer äussert sich nicht zum Exkulpationsbeweis, räumt aber an der Verhandlung ein, dass sein Verhalten nicht in Ordnung gewesen sei und er mit den Gesellschaftern Kontakt hätte aufnehmen

und sie zum Erstellen der Jahresabschlüsse hätte bewegen müssen (vgl. Protokoll S. 6).

11.2.

Gemäss Art. 55 Abs. 1 DBG entfällt die Haftung, wenn der Haftende nachweist, dass er alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat. Für diese Entlastung genügt die Berufung des faktischen Liquidators auf den Umstand, lediglich als "Strohmann" der Verantwortlichen gehandelt zu haben, auch dann nicht, wenn die eigentliche Liquidation durch andere vorgenommen wurde. Denn der "Strohmann", der sich mit einem Mandat einverstanden erklärt, von dem er weiss, dass er es nicht gewissenhaft wird ausführen können, verletzt in schwerwiegender Weise seine Sorgfaltspflichten (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 55 DBG N 9 mit Hinweisen).

§ 7 StG erwähnt den Exkulpationsbeweis nicht. Die Liquidatorenhaftung stellt eine Art Kausalhaftung mit Umkehr der Beweislast hinsichtlich des Verschuldens dar. Ein Verschulden der Liquidatoren bildet keine Voraussetzung der Haftung. Die Steuerbehörde trägt die Beweis- und Beweisführungslast für die haftungsbegründenden Tatsachen. Sind diese erwiesen, haftet die in Anspruch genommene Person, sofern sie nicht den Beweis führen kann, dass sie kein Verschulden trifft (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 7 StG N 17 f., mit Hinweisen). Auch im kantonalen Recht steht dem für die Haftung in Anspruch Genommenen demnach die Möglichkeit der Exkulpation offen.

11.3.

Die Schlussfolgerung des KStA, wonach der Rekurrent/Beschwerdeführer nichts zu seiner Entlastung vorbringt, trifft zu. Der Rekurrent/Beschwerdeführer erachtet zwar andere Haftungsvoraussetzungen wie die Liquidation und das Liquidationsergebnis als nicht gegeben (vgl. oben Erw. 9.1. und 10.1.2.), trägt aber nicht vor, weshalb ihn kein Verschulden an einer tatsächlich erfolgten Liquidation treffen solle. Ein solcher Umstand ist auch nicht ersichtlich. Der Exkulpationsbeweis wurde vor diesem Hintergrund nicht erbracht.

12.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die rechtskräftigen Veranlagungen der B. GmbH für die Steuerperioden 2012 bis 2014 weder nichtig noch im Haftungsverfahren anfechtbar sind. Die Voraussetzungen der Liquidatorenhaftung sind grundsätzlich erfüllt. Jedoch deckt das Liquidationsergebnis von CHF 200'000.00 die offenen Steuerforderungen nur teilweise. Das Liquidationsergebnis ist anteilmässig mit CHF 123'015.00 auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2014 und mit

CHF 76'985.00 auf die direkten Bundessteuern 2012 bis 2014 aufzuteilen. Der Rekurs und die Beschwerde sind teilweise gutzuheissen.

13.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent/Beschwerdeführer gemessen an seinen Anträgen zu rund 40 %. Dementsprechend sind die Kosten des Rekurs-/Beschwerdeverfahrens dem Rekurrenten zu 60 % aufzuerlegen. Der Rest ist auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [SR 172.021; VwVG]).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird die Haftung des Rekurrenten als Liquidator für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2014 der B. GmbH auf CHF 123'015.00 festgelegt.

2.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird die Haftung des Beschwerdeführers als Liquidator für die direkten Bundessteuern 2012 bis 2014 der B. GmbH auf CHF 76'985.00 festgelegt.

3.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer hat die Kosten des Rekurs-/Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 12'500.00, der Kanzleigebür von CHF 360.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 12'960.00, zu 60 % mit CHF 7'776.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten/Beschwerdeführer

das Kantonale Steueramt

die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrungen

Kantons- und Gemeindesteuern

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]).

Direkte Bundessteuer

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 unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 13. Juni 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche