

3-RV.2021.112

P 195

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

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

Rekurrentin 2	C. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch BAG Tax GmbH, Tierparkweg 4, 5622 Waltenschwil

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission N. _____ vom 14. Juni 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Januar 2021 wurden A._____ und C._____ von der Steuerkommission N._____ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 41'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 78'600.00), zu einem qualifizierten Beteiligungsertrag von CHF 37'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurde gestützt auf eine Meldung des Kantonalen Steueramt Aargau, Sektion juristische Personen (nachfolgend: KStA JP) eine geldwerte Leistung von CHF 37'000.00 aufgerechnet.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Januar 2021 liessen A._____ und C._____ mit Schreiben vom 1. Februar 2021 Einsprache erheben. Sie liessen vorbringen, dass die "deklarierten Steuerwerte der D._____ GmbH" nicht korrekt seien.

3.

Mit Entscheid vom 14. Juni 2021 wies die Steuerkommission N._____ die Einsprache ab, soweit darauf eingetreten wurde. An der Aufrechnung von CHF 37'000.00 wurde festgehalten.

4.

Den Einspracheentscheid vom 14. Juni 2021 (Zustellung am 1. Juli 2021) liessen A._____ und C._____ mit Rekurs vom 8. Juli 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen sinngemäss den Antrag stellen,

es sei auf die Aufrechnung zu verzichten, eventualiter sei eine Revision der Steuerveranlagung 2017 durchzuführen.

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

5.

Das Gemeindesteueramt N._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

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

7.

Mit Eingabe vom 28. September 2021 liessen A._____ und C._____ weitere Unterlagen einreichen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom KStA JP die Steuerakten des Steuerjahres 2017 der D._____ GmbH (nachfolgend: D._____ GmbH) beigezogen.

9.

Mit Schreiben vom 16. August 2023 wurde das Spezialverwaltungsgericht durch das Gemeindesteueramt N._____ davon in Kenntnis gesetzt, dass gegen die D._____ GmbH gestützt auf die Ergebnisse einer Mehrwertsteuerrevision ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werde.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die dazugehörigen Akten vom KStA JP einverlangt.

11.

Mit Schreiben vom 29. September 2023 gab das Spezialverwaltungsgericht A._____ und C._____ die Gelegenheit, sich bis zum 19. Oktober 2023 zur angedrohten Reformatio in peius zu äussern, und informierte sie über die Möglichkeit eines Rekursrückzuges.

12.

A._____ und C._____ liessen innert gewährter Frist weder Stellung nehmen, noch den Rekurs zurückziehen.

13.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteueramt N._____ einen Vermögensvergleich eingeholt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (vgl. AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 172 StG N 2 f.).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Vertreter des Ehemannes verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

3.

Der Rekurrent ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der D._____ GmbH. Aufgrund einer Steuermeldung des KStA JP vom 26. Mai 2020 wurde im Veranlagungsverfahren eine geldwerte Leistung von CHF 37'000.00 aufgerechnet (qualifizierter Beteiligungsertrag). Das KStA JP führte dazu aus, dass es sich um eine Aufrechnung aufgrund nicht verbuchter Nettoumsätze nach pflichtgemäsem Ermessen handle. Die Buchhaltung sei nicht ordnungsgemäss geführt gewesen. Das Konto Kassa weise vom 3. Februar 2017 bis zum 30. Dezember 2017 konstant einen ansteigenden Minussaldo aus. Das Warenlager sei aus unerklärlichen Gründen über das Kassakonto per 30. Dezember 2017 ausgebucht worden.

4.

4.1.

Die Rekurrenten liessen mit Einsprache in allgemeiner Weise geltend machen, dass die deklarierten Steuerwerte der D._____ GmbH nicht korrekt seien.

Das Gemeindesteueramt N._____ machte mit Schreiben vom 10. Februar 2021 und vom 15. März 2021 die Rekurrenten deshalb darauf aufmerksam, dass ihre Einsprache keinen Antrag enthalte und forderte sie gleichzeitig auf, den Antrag innert 20 Tagen einzureichen. Weiter wies es die Rekurrenten darauf hin, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werde, sollte die Frist nicht eingehalten werden.

Nachdem seitens der Rekurrenten keine Anträge eingereicht wurden, wies die Steuerkommission N._____ die Einsprache im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine materielle Prüfung der Einsprache mangels Anträgen nicht möglich sei.

4.2.

Im Rekurs liessen die Rekurrenten ausführen, dass die Kasse des Geschäftsjahres 2017 von der damaligen Buchhalterin falsch gebucht worden sei. So habe sie zu Unrecht das Warenlager und den Warenvorrat über das Konto Kasse verbucht. Die beiden Posten seien neu ausgebucht worden. Es sei jedoch nicht möglich, den Umsatz für das Jahr 2017 zu eruieren, da die ehemalige Buchhalterin drei verschiedene Bilanzen für das Geschäftsjahr 2017 erstellt habe. Die Vertreterin habe nun die Buchhaltung und insbesondere die Kasse korrigiert.

4.3.

In der Vernehmlassung wurde am Einspracheentscheid festgehalten. Mit der Aufrechnung der geldwerten Leistung von CHF 37'000.00 sei der Vermögensvergleich, welcher vor der Aufrechnung ein Einkommensmanko ausgewiesen habe, plausibilisiert und ins Lot gebracht worden. Zudem stimmten die mit der Steuererklärung eingereichten Lohnausweise der Rekurrenten der D._____ GmbH nicht mit den eingereichten Lohnkontoblättern überein.

4.4.

Die Rekurrenten liessen daraufhin eine berichtigte Buchhaltung einreichen. Aus dem Kontoblatt des Kontokorrentkontos 1090 sei ersichtlich, dass der Rekurrent ein Guthaben gegenüber der D._____ GmbH im Umfang von CHF 37'149.56 habe. Das Vermögensmanko von ca. CHF 37'000.00 im Jahr 2017 sei auf einen Fehler der Buchhalterin zurückzuführen. Sie habe das Kontokorrentkonto des Rekurrenten nicht angegeben.

5.

Der mit dem Rekurs gestellte Antrag, die Steuerveranlagung 2017 sei zu revidieren, ist vorab abzuweisen, da weder die Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2017 noch der Einspracheentscheid der Steuerkommission N._____ in Rechtskraft erwachsen sind. Insofern ist eine Revision nicht möglich.

6.

6.1.

Den Rekurrenten wurde gestützt auf einer Steuermeldung des KStA JP eine geldwerte Leistung von CHF 37'000.00 aufgerechnet. Das KStA JP führte dazu aus, dass es sich um eine ermessenweise Aufrechnung aufgrund nicht verbuchter Nettoumsätze handle. Vorliegend ist in materieller Hinsicht die Aufrechnung der geldwerten Leistung in der Höhe von CHF 37'000.00 zu prüfen.

6.2.

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 (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz a.a.O., § 29 StG N 40 ff.).

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 (vgl. 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.

6.3.

Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 12. Juli 2021 (vgl. 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 – Gedankensplitter 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)."

Weiter hat das Verwaltungsgericht die Bindungswirkung einer rechtskräftigen Veranlagung einer juristischen Person bereits mit VGE vom 2. Dezember 2009 (vgl. WBE.2009.168) dann verneint, wenn mangels Abgabe der Steuererklärung eine Ermessensveranlagung erfolgte. Es führte dazu aus:

"Das KStA veranlagte die B. AG für die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 nach Ermessen. Eine Ermessensveranlagung unterliegt stets nur noch einer Überprüfung mit eingeschränkter Kognition – nämlich auf offensichtliche Unrichtigkeit hin (vgl. § 192 Abs. 2 StG; [...]). Im Veranlagungsverfahren des Beteiligten kommt der Steuerbehörde (und anschliessend den Rechtsmittelbehörden) dagegen volle Kognition zu. Die Wirkung von aufgrund einer nicht eingereichten Steuererklärung notwendig gewordenen Sachverhaltsannahmen, die auch in keinem Rechtsmittelverfahren einer Überprüfung mit voller Kognition mehr unterzogen werden können, können nicht auf das Veranlagungsverfahren gegen den Beteiligten ausgedehnt werden. Der Beteiligte darf nicht in seinen Verteidigungsmitteln eingeschränkt werden (VGE II/104 vom 5. Dezember 1990 [BE.1990.221], Erw. 3a, in StE 1991, B 26.3 Nr. 4). Es fällt daher, jedenfalls dann, wenn die Gesellschaft mangels Einreichung einer Steuererklärung nach Ermessen veranlagt werden musste und in diesem Zusammenhang eine Gewinnausschüttung angenommen wurde, ausser Betracht, diese Annahme ohne weitere Abklärungen auch der Veranlagung des Aktionärs zugrunde zu legen."

7.

7.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2017 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der D._____ GmbH. Das KStA JP hat die D._____ GmbH im Jahr 2017 teilweise nach Ermessen veranlagt. Dabei wurden der D._____ GmbH ermessensweise CHF 37'000.00 als nicht verbuchte Umsätze aufgerechnet. Am 24. Juni 2020 ging beim Gemeindesteueramt N._____ eine Meldung des KStA JP über die Aufrechnung von CHF 37'000.00 als geldwerte Leistung ein. Da gemäss zitierter Rechtsprechung kein Aufrechnungsautomatismus besteht, löst die Aufrechnung seitens der D._____ GmbH nicht per se auch eine Aufrechnung bei den Rekurrenten aus. Es ist daher zu prüfen, ob die Steuerkommission N._____ die Aufrechnung zu begründen vermochte.

7.2.

7.2.1.

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 (vgl. WBE. 2010.49) wie folgt geäußert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars 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 (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30).

7.2.2.

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 (vgl. 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.

7.3.1.

Das Gemeindesteueramt N._____ machte die Rekurrenten im Einspracheverfahren darauf aufmerksam, dass ihre Einsprache keinen Antrag enthalte und forderte sie gleichzeitig auf, den Antrag innert 20 Tagen nachzureichen. Weiter wies es die Rekurrenten darauf hin, dass auf die Einsprache nicht eingetreten werde, sollte die Frist nicht eingehalten werden. Nachdem die Rekurrenten nicht reagierten, trat die Steuerkommission N._____ nicht auf die Einsprache ein. Ihren Entscheid begründete sie damit, dass aus der Einsprache nicht hervorgehe, ob die Aufrechnung von CHF 37'000.00 oder die Bewertung der Stammanteile nicht korrekt sei.

7.3.2.

Indem die Steuerkommission N._____ in ihrem Einspracheentscheid festhielt, dass das steuerbare Vermögen der Rekurrenten CHF 0.00 betrage, weshalb diese nicht beschwert seien, schloss sie selber aus, dass die Rekurrenten mit ihrer Einsprache die Bewertung der Stammanteile zu rügen beabsichtigten. Insofern ist festzuhalten, dass aus der Einsprache sehr wohl hervorgeht, dass die Rekurrenten die Aufrechnung der geldwerten Leistungen von CHF 37'000.00 rügten. Die Steuerkommission N._____ ist folglich zu Unrecht nicht auf die Einsprache eingetreten.

7.4.

7.4.1.

Die Steuerkommission N._____ hat in der Abweichungsbegründung die Aufrechnung nicht begründet. Auch aus den übrigen Akten ist nicht zu entnehmen, dass im Veranlagungsverfahren eine Prüfung der Aufrechnung einer geldwerten Leistung seitens der Steuerkommission stattgefunden

hat. In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes N._____ vom 30. August 2021 wurde denn auch nur folgendes festgehalten:

"Die Aufrechnung der geldwerten Leistung von CHF 37'000 wurde aufgrund einer Meldung des Kant. Steueramtes, Sektion jur. Personen vorgenommen. Mit dieser Aufrechnung konnte der Vermögensvergleich, welcher vor der Aufrechnung ein Einkommensmanko auswies, plausibilisiert und ins Lot gebracht werden."

7.4.2.

Das Gemeindesteueramt N._____ reichte nach Aufforderung durch das Spezialverwaltungsgericht einen Vermögensvergleich, welcher einen Einkommensüberschuss von CHF 8'738.00 zeigt, ein. Die Aufrechnung von CHF 37'000.00 ist gemäss Gemeindesteueramt N._____ bereits enthalten. Ein Vermögensvergleich, welcher ein Einkommensmanko aufzeigt, ist nicht aktenkundig. Weiter geht aus den Akten hervor, dass den Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt ein Vermögensvergleich vorgelegt und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben wurde. Dieser Mangel wurde im Einspracheverfahren nicht beseitigt. Auch im Einspracheverfahren und im Einspracheentscheid wurde die Aufrechnung von der Steuerkommission N._____ nicht geprüft und begründet, obwohl eine Prüfung der Aufrechnung und der Nachweis eines Aufrechnungstatbestandes notwendig gewesen wäre. Dieser Nachweis fehlt völlig. Demgemäss hat die Steuerkommission N._____ die ihr obliegende Begründungspflicht verletzt.

8.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Einsprache der Rekurrenten entgegen der Auffassung der Vorinstanz sehr wohl einen Antrag enthielt. Die Vorinstanz ist folglich in ihrem Einspracheentscheid zu Unrecht nicht auf die Einsprache eingetreten. Weiter hat die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt, indem sie ohne Prüfung eine Aufrechnung von CHF 37'000.00 als geldwerte Leistung vorgenommen hat.

9.

Der Rekurs erweist sich demnach im Ergebnis als begründet. Die Veranlagungsverfügung 2017 vom 25. Januar 2021 sowie der Einspracheentscheid vom 14. Juni 2021 sind aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Steuerkommission N._____ zurückzuweisen.

10.

10.1.

Im weitergeführten Veranlagungsverfahren sind die Ergebnisse der Mehrwertsteuerrevision der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu berücksichtigen (vgl. Schreiben des KStA JP vom 15. August 2023 an den Rechtsdienst des KStA). Insbesondere ist eine auf diese Ergebnisse gestützte Erhöhung der geldwerten Leistungen von CHF 37'000.00 auf CHF 58'000.00 zu prüfen.

10.2.

Sofern sich im erneuten Einspracheverfahren eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 gegenüber dem Einspracheentscheid vom 14. Juni 2021 ergeben sollte, muss den Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten der Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (vgl. VGE vom 24. Oktober 2013 [WBE.2013.35]).

11.

11.1.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen der Rekurrenten (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C_390/2021]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

11.2.

Zudem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 1'300.00. Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem eher geringeren 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 vom 25. Januar 2021 und der Einspracheentscheid vom 14. Juni 2021 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Weiterführung des Veranlagungsverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission N._____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

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

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt N._____

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. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni