

3-RV.2023.14

P 13

Urteil vom 25. Januar 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richter Senn Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

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

vertreten durch Dr. iur. Mark A. Schwitter, Rechtsanwalt,
Postfach 455, 8965 Berikon

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 29. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Juni 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 160'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde eine Schenkung von B._____ (wohnhaft in K._____) von umgerechnet CHF 109'022.00 (EUR 98'000.00) als Einkommen aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Juni 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 22. Juli 2022 Einsprache erheben und folgendes Begehren stellen:

"Es sei die definitive Steuerveranlagung für das Jahr 2019 dahingehend abzuändern, dass die Herrn A._____ im Verlaufe des Jahres 2019 aus dem Vermögen von Frau B._____ unentgeltlich zugewendeten Bargeld-Zahlungen von insgesamt CHF 106'500.00 nicht als steuerbares Einkommen aufgerechnet werden und festzustellen, dass dieser Vermögensanfall als Schenkung nicht der Einkommensteuer unterworfen ist."

3.

Mit Entscheid vom 29. November 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 29. November 2022 (Zustellung am 1. Dezember 2022) hat A._____, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, mit rechtzeitigem Rekurs vom 16. Januar 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Begehren:

"1.

Es sei der Einsprache-Entscheid vom 29. November 2022 der Steuerkommission Q._____ aufzuheben und die definitive Steuerveranlagung für das Jahr 2019 dahingehend abzuändern, dass die dem Rekurrenten A._____ im Verlaufe des Jahres 2019 aus dem Vermögen von Frau B._____ unentgeltlich zugewendeten Bargeld-Zahlungen im Wert von insgesamt CHF 106'500.00 nicht als steuerbares Einkommen aufgerechnet werden und festzustellen, dass dieser Vermögensanfall als Schenkung nicht der Einkommensteuer unterworfen ist.

2.

Es sei dem Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung gemäss Anwaltstarif zuzusprechen.

3.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ liess eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung 2019 eine Schenkung von B._____ (S-weg 1, R._____) von CHF 106'500.00 (30.09.2019 / Bargeld).

2.2.

Der Rekurrent ist (...).

2.3.

2.3.1.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2021 ("Zusätzliche Unterlagen") und 1. April 2022 ("Letzte Mahnung Aktenergänzung") forderte die Vorinstanz den Rekurrenten auf, den Schenkungsvertrag sowie die Zolldeklaration oder Banküberweisung der erhaltenen Schenkung einzureichen.

2.3.2.

Die vormalige Vertreterin des Rekurrenten führt in einer E-Mail vom 8. April 2022 an die Vorinstanz Folgendes aus:

"(...)

In der Beilage erhalten Sie die Schenkungsurkunde für das Jahr 2019. Gemäss Informationen meines Mandanten, wurde die Schenkung in mehreren Etappen in kleineren Werten in die Schweiz gebracht. Daher auch keine Unterlagen über die Verzollung.

(...)"

2.3.3.

Die schriftliche Schenkungsvereinbarung vom tt.mm.2020 mit B._____ als schenkende Partei und dem Rekurrenten als beschenkte Partei hat folgenden Vertragsinhalt:

"(...)

1. Die schenkende Partei schenkt der beschenkten Partei den Betrag von EUR 98'000.- (Achtundneunzigtausend), unter entsprechender Verpflichtung der schenkenden Partei.

2. Die Schenkung wird vollzogen mit der Übergabe im September 2019 in Bar vorgenannten Betrags an die beschenkte Partei.
3. Die vorgenannte Schenkung ist weder mit Bedingungen noch mit Auflagen verknüpft.
4. Diese Schenkungsvereinbarung wird im Doppel ausgefertigt und unterzeichnet, mit je einem Exemplar für beide Vertragsparteien.

(...)"

2.4.

2.4.1.

Zusammen mit der Einsprache reichte der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) die nachgenannten Unterlagen ein:

2.4.2.

Am tt.mm.2022 unterzeichnete B._____ eine "Bestätigung für die schweizerischen Steuerbehörden" mit folgendem Inhalt:

"(...)

Die unterzeichnende B._____, geb. tt.mm.jjjj, S-weg 1, R._____

bestätigt hiermit

Herrn A._____, geb. tt.mm.jjjj, mit Wohnsitz T-Strasse 22, U._____,
vormals V-weg 2, Q._____

im Laufe des **Kalenderjahres 2019** aus ihrem privaten Vermögen in mehreren Teilbeträgen **Bargeld in Euro und CHF** im Gesamtwert von ungefähr **EUR 98'000.00** schenkungshalber ausgehändigt und ohne Gegenleistung zugewendet zu haben.

Die Auszahlung der als Schenkungen zugewendeten Bargeldbeträge erfolgt in folgender zeitlicher und betraglicher Staffelung:

- CHF 25'000 im Februar 2019 in Q._____
- EUR 9'500 im April 2019 in K._____
- EUR 9'600 im Juni 2019 in K._____
- CHF 10'000 im August in Q._____
- CHF 53'200 im September 2019 in Q._____

Meine obgenannten Barzahlungen an A._____ privat erfolgten bedingungsfrei, ohne jegliche Verpflichtung meinerseits sowie ohne er-

brachte oder erwartete Gegenleistung von A._____. Dies zur Unterstützung von dessen Tätigkeit, insbesondere beim Verfassen seiner neuen Bücher und der Finanzierung der dabei benötigten administrativen Hilfskräfte.

(...)"

2.4.3.

Aus Kontoauszügen geht hervor, dass der Rekurrent auf seine beiden Konten bei der C._____ im Zeitraum vom 13. September bis 1. Oktober 2019 Einzahlungen von insgesamt CHF 107'268.00 tätigte (Einsprachebeilagen 3 und 4).

C._____ -Sparkonto CHF (Konto-Nr. aaa)

Datum	Informationen	Gutschriften CHF
13.09.19	Einzahlung C._____ EUR 8'000.00 Kurs 1.0735	8'588.00
17.09.19	Einzahlung C._____ EUR 8'000.00 Kurs 1.07	8'560.00
30.09.19	Einzahlung C._____	25'000.00
01.10.19	Einzahlung C._____	20'100.00
01.10.19	Einzahlung C._____	21'120.00

C._____ -Privatkonto CHF (Konto-Nr. bbb)

Datum	Informationen	Gutschriften CHF
01.10.19	Einzahlung C._____	23'900.00

2.4.4.

Aus Transaktionsbelegen geht hervor, dass B._____ am 22. Januar 2020 EUR 29'975.00 (Referenz: Schenkung) und am 12. November 2020 EUR 20'000.00 (Referenz: bekannt) auf das Konto des Rekurrenten bei der E._____ überwies (Einsprachebeilagen 5 und 6).

2.5.

2.5.1.

Mit Schreiben vom 10. August 2022 ("Aktenergänzungen zur Beurteilung Ihrer Einsprache") forderte die Vorinstanz den Rekurrenten auf, folgende Unterlagen betreffend den lückenlosen Geldfluss-Nachweis einzureichen:

- Nachweis des Bargeldbezugs, Bankabhebung des Geldes durch Frau B._____;
- Zollbescheinigungen über Ausfuhr/Einfuhr des Bargeldes;
- Nachweis des Tausches, Geldwechsels von EUR in CHF.

2.5.2.

Der Vertreter führte in seiner Eingabe vom 24. August 2022 zusammengefasst aus, dass der Rekurrent keine Möglichkeit habe, die Bankbelege von B._____ beizubringen, da er zu deren Bankkonten über keine Vollmachten verfüge. Sodann hätten die Bargeldbeträge von EUR 9'500.00 und EUR 9'600.00 weder bei der Ausfuhr aus Österreich noch bei der Einfuhr in die Schweiz deklariert werden müssen. Schliesslich sei aus den bereits eingereichten Kontoauszügen (E. 2.4.3.) ersichtlich, dass am 13. September und 17. September 2019 jeweils EUR 8'000.00 umgetauscht und dem C._____-Sparkonto des Rekurrenten gutgeschrieben worden seien.

2.6.

Die Vorinstanz hat die vom Rekurrenten deklarierte Schenkung von B._____ als steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 109'022.00 (EUR 98'000.00) aufgerechnet. Der Rekurrent beantragt, dass die erhaltenen Bargeldzahlungen als Schenkung zu qualifizieren und nicht als Einkommen aufzurechnen seien.

3.

3.1.

Der Vertreter bringt vor, dass die Vorinstanz den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt habe. Die eigentliche Begründung des Einspracheentscheids bestehe aus einem einzigen Satz, wonach der Nachweis nicht erbracht sei, dass der Zufluss von EUR 98'000.00 aus einer steuerfreien Schenkung stamme. Zudem habe die Vorinstanz die eingereichten Beweismittel weder berücksichtigt noch gewürdigt.

3.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) fliesst die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Zudem umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör als Teilgehalt die Begründungspflicht (Art. 29 Abs. 2 BV). Letztere verlangt nicht, dass sich die Steuerbehörde mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Steuerbehörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn die Steuerbehörde auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit

nicht eingeht (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]).

3.3.

3.3.1.

Im Einspracheentscheid wird betreffend Sachverhalt unter anderem Folgendes ausgeführt:

"Mit Schreiben vom 10.08.2022 verlangte das Gemeindesteueramt folgende Aktenergänzung zur Einsprache:

- Lückenloser Geldfluss-Nachweis:
- Nachweis des Bargeldbezugs, Bankabhebung des Geldes durch Frau B. _____
- Zollbescheinigungen über Ausfuhr/Einfuhr des Bargeldes
- Nachweis des Tausches, Geldwechsels von EUR in CHF

Am 24.08.2022 beantwortete der Vertreter, Herr Dr. Schwitter, die Aktenergänzung. Er ging auf die einzelnen Positionen ein. Es wurden jedoch keine der verlangten Nachweise konkret erbracht."

3.3.2.

Daraus geht hervor, dass sich die Vorinstanz mit den Beweismitteln und Vorbringen des Rekurrenten auseinandergesetzt hat. Dass sich deren Würdigung und Sachverhaltsfeststellung hinsichtlich des Geldwechsels von EUR in CHF als unzutreffend erweist (E. 4.7.1.), stellt keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar. Zudem musste sich die Vorinstanz nicht mit jedem Vorbringen des Rekurrenten auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Angesichts dessen ist nicht zu beanstanden, dass sich die Vorinstanz nicht zu der in der Stellungnahme vom 24. August 2022 geschilderten Tatsache, wonach Bargeldausfuhren aus EU-Ländern von weniger als EUR 10'000.00 pro Transaktion beim Zoll nicht deklariert werden müssen, äusserte.

3.4.

3.4.1.

Im Einspracheentscheid steht unter "Erwägungen" Folgendes:

"Das Spezialverwaltungsgericht hält im Urteil vom 23.03.2017 (3-RV.2016.184) folgendes fest:

'4.2.4.

Gemäss der Rechtsprechung der Steuergerichte genügen schriftliche Verträge von Familienmitgliedern oder Freunden nicht zum Nachweis von in bar ausgerichteten Darlehen oder Schenkungen. Der Zahlungsfluss ist zumindest glaubhaft zu machen, zum Beispiel mittels Belegen der Bankbezüge (VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.102], bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichtes vom 20. Mai 2010 [2C_32/2010] betreffend in bar erfolgte Darlehensrückzahlungen von Töchtern der steuerpflichtigen Person; AGVE

2008 S. 349; RGE vom 16. Dezember 2010 [3-RV.2010.109]; RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2009.195]). Dies gilt sowohl für Darlehen und Schenkungen aus dem Ausland als auch für in der Schweiz ausgerichtete Darlehen oder Schenkungen (VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.102]; RGE vom 27. Mai 2010 [3-RV.2008.47]).'

Der Einsprecher respektive sein Vertreter haben den Nachweis, dass der Zufluss von EUR 98'000 aus einer einkommenssteuerfreien Schenkung stammt, nicht erbracht."

3.4.2.

Aus diesen Erwägungen gehen die wesentlichen Überlegungen, von denen sich die Vorinstanz hat leiten lassen und auf welche sie ihren Entscheid stützt, hervor. Gemäss Einspracheentscheid hat der Rekurrent den Zahlungsfluss der in bar ausgerichteten Schenkung nicht, wie von der Rechtsprechung gefordert, glaubhaft gemacht und daher den Nachweis, dass der Zufluss von EUR 98'000.00 aus einer einkommenssteuerfreien Schenkung stammt, nicht erbracht.

3.5.

Die Vorinstanz hat demnach ihre Begründungspflicht bzw. den Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör nicht verletzt.

4.

4.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass dem Rekurrenten im Jahr 2019 umgerechnet CHF 109'022.00 (EUR 98'000.00) zugeflossen sind. Strittig ist hingegen, ob es sich dabei um eine steuerbare oder eine steuerfreie Einkunft handelt.

4.2.

4.2.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG; Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Dieser Grundsatz ist im Sinne einer Auffangbestimmung zu verstehen, die alle Einkünfte erfasst, welche nicht unter § 26 - § 32 StG fallen und auch nicht nach § 33 StG von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind. Diese weit gefasste Umschreibung des steuerbaren Einkommens setzt dabei voraus, dass ein Vermögenszugang nur dann der Einkommenssteuer unterliegt, wenn er tatsächlich Einkommen darstellt (sog. Reinvermögenszugangstheorie). Dementsprechend ist ein Zufluss erst dann dem steuerrechtlich zu erfassenden Reinvermögen zuzurechnen, wenn ihm kein korrelierender Vermögensabgang gegenübersteht (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.41] m.w.H.; AGVE 2009 S. 134).

4.2.2.

Der unbestrittene Vermögenszugang von CHF 109'022.00 (EUR 98'000.00), dem kein korrelierender Vermögensabgang gegenübersteht, fällt demnach unter die Generalklausel (§ 25 Abs. 1 StG) und stellt grundsätzlich eine steuerbare Einkunft dar.

4.3.

4.3.1.

Der Rekurrent macht geltend, dass der Mittelzufluss von CHF 109'022.00 (EUR 98'000.00) auf eine Schenkung von B. _____ zurückzuführen sei.

4.3.2.

Gemäss § 33 Abs. 1 lit. a StG (Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; Art. 24 lit. a DBG) ist der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung nicht der Einkommenssteuer unterworfen bzw. steuerfrei. Art. 24 lit. a DBG (§ 33 Abs. 1 lit. a StG) knüpft grundsätzlich an den zivilrechtlichen Begriff der Schenkung (Art. 239 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [OR]) an. Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam. Die Vermögenszuwendung besteht nicht notwendigerweise in einer einzigen Leistung. Auch periodische Zuwendungen können Schenkungen darstellen. Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn der Zuwendungsempfänger für seinen Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat; dabei ist weder der wirtschaftliche Wert noch die Art der Gegenleistung massgeblich. Die subjektive Voraussetzung der Schenkungsabsicht ist gegeben, wenn die Zuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu erbringen, ausgerichtet wird. Der Zuwendende muss Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben. Ein Schenkungswille kann bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind. Die Schenkungsabsicht fehlt, wenn eine Gegenleistung erwartet wird oder die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer rechtlichen Pflicht erbracht wird. Diese Rechtspflicht kann gesetzlicher, statutarischer oder vertraglicher Natur sein. Dagegen entspricht die Schenkung einer freien Verfügung über das eigene Vermögen: Der Schenker gibt, was, wem und wann er will (Bundesgerichtsurteil vom 28. August 2023 [9C_637/2022] E. 2.3.1.).

4.3.3.

Der Rekurrent führt mit der behaupteten Schenkung einen steuermindernden Umstand an, für den er beweispflichtig ist bzw. ihm die Beweislast obliegt (VGE vom 9. Juni 2017 [WBE.2016.516]; AGVE 2009 S. 134; RGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.60]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 28).

4.3.4.

Hinsichtlich des Beweismasses ist im Steuerrecht grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die infrage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde und/oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung). Beweiserleichterungen greifen nach Lehre und Rechtsprechung aber auch dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indessen nicht zu Beweiserleichterungen (SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.115]; SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.33]; VGE vom 22. September 2015 [WBE.2014.320 / WBE.2014.318] m.w.H.).

4.3.5.

Zu beachten ist ausserdem, dass bei internationalen Rechtsgeschäften an den Nachweis des betreffenden Rechtsverhältnisses besonders strenge Anforderungen zu stellen sind, da sich ausländische Sachverhalte weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden entziehen. In internationalen Verhältnissen sowie bei Verträgen mit Nahestehenden reichen schriftliche Verträge allein nicht als Beweis für den Bestand von in bar ausgerichteten Darlehen oder Schenkungen aus. Vielmehr ist zusätzlich der Zahlungsfluss zumindest glaubhaft zu machen, beispielsweise mittels Belegen über entsprechende Bankbezüge (VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.83]; VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.102], bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 20. Mai 2010 [2C_32/ 2010] betreffend in bar erfolgte Darlehensrückzahlungen von Töchtern der steuerpflichtigen Person; AGVE 2008 S. 349; SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.115]; SGE vom 26. Oktober 2017 [3-RV.2017.90]; RGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.60]).

4.3.6.

Die Folgen der Beweislosigkeit hat immer jene Partei zu tragen, welcher die Beweislast obliegt (VGE vom 24. November 2020 [WBE.2020.199]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 33). Dementsprechend treffen die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit hinsichtlich der behaupteten Schenkung den Rekurrenten.

4.4.

4.4.1.

B._____ hat ihren Wohnsitz in Österreich. Zudem sollen die Bargeldbeträge teilweise in Salzburg übergeben worden sein (E. 2.4.2.). Aufgrund dieser internationalen Verhältnisse reicht der schriftliche Schen-

kungsvertrag vom tt.mm.2020 allein nicht als Beweis für den Bestand der Schenkung aus. Dies gilt umso mehr, als die schriftliche Schenkungsvereinbarung im November 2020 und damit erst über ein Jahr nach der bzw. den behaupteten Bargeldübergabe(n) unterzeichnet wurde (E. 2.3.3. und E. 2.4.2.).

4.4.2.

Gemäss Rechtsprechung ist nachfolgend zu prüfen, ob der Rekurrent die behauptete Schenkung nachzuweisen, insbesondere deren Zahlungsfluss glaubhaft zu machen vermag (E. 4.3.5.).

4.5.

Da die schriftliche Schenkungsvereinbarung den Zahlungsfluss nicht nachzuweisen vermag, muss dies auch für die erwähnte Bestätigung gelten, weist Letztere diesbezüglich doch den gleichen Beweiswert auf. Hinzu kommt, dass sich die Angaben in den beiden Dokumenten in einem wesentlichen Punkt widersprechen. So wird im Schenkungsvertrag ausgeführt, dass die Schenkung von EUR 98'000.00 durch Übergabe dieses Betrags in bar im September 2019 vollzogen worden sei (E. 2.3.3.). Gemäss Bestätigung erfolgte die Auszahlung der als Schenkung zugewendeten Bargeldbeträge hingegen betraglich gestaffelt im Zeitraum von Februar bis September 2019 (E. 2.4.2.).

4.6.

4.6.1.

Der Vertreter führt aus, dass der Rekurrent keine Möglichkeit habe, Bankbelege von B._____ beizubringen, da er über keine Vollmachten zu deren Bankkonten verfüge. Zudem gehe der Rekurrent davon aus, dass B._____ einen Teil des ihm geschenkten Bargeldes in einem Tresor bzw. Bankschliessfach aufbewahrt habe.

4.6.2.

Daraus vermag der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten abzuleiten, da er den Zahlungsfluss nachzuweisen hat bzw. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (E. 4.3.5. f.). Hinzu kommt, dass B._____ eine schriftliche Schenkungsvereinbarung sowie eine Bestätigung zuhanden der Steuerbehörden unterzeichnete (E. 2.3.3. und E. 2.4.2.). Vor diesem Hintergrund ist wahrscheinlich, dass B._____ dem Rekurrenten auch Kopien allfälliger Bankbelege ausgehändigt hätte.

4.7.

4.7.1.

Dem Vertreter ist insofern zuzustimmen, als dass aus Kontoauszügen hervorgeht, dass der Rekurrent am 13. September und 17. September 2019 je EUR 8'000.00 in CHF wechselte und auf sein C._____ -Sparkonto einzahlte (E. 2.4.3.). Angesichts dessen erweisen sich die gegenteiligen

Ausführungen im Einspracheentscheid als tatsachenwidrig. Der Vertreter rügt diesbezüglich eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz.

4.7.2.

Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]). Die Sachverhaltsfeststellung gilt als willkürlich, wenn sie sich nicht nur als unrichtig, sondern als schlechterdings unhaltbar erweist. Das ist der Fall, wenn die Steuerbehörde Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn sie ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn sie auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (Bundesgerichtsurteil vom 22. März 2023 [6B_86/2022] E. 1.1.).

4.7.3.

Der belegte Umtausch von EUR in CHF sagt nichts aus über die Herkunft dieser Gelder bzw. vermag den behaupteten Zahlungsfluss von B._____ an den Rekurrenten nicht nachzuweisen. Gleiches gilt für die CHF-Einzahlungen des Rekurrenten auf seine C._____-Konten. Die unrichtige Sachverhaltsfeststellung bezieht sich demnach nicht auf ein wichtiges Beweismittel. Im Weiteren gibt die von der Vorinstanz getroffene Schlussfolgerung, wonach der Nachweis der Schenkung nicht erbracht sei, aufgrund der vorliegenden Beweiswürdigung zu keiner Kritik Anlass. Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz erweist sich daher nicht als willkürlich.

4.8.

Sodann ist dem Vertreter auch insofern zuzustimmen, als dass die angeblich in Salzburg in bar geschenkten Beträge von je EUR 9'500.00 und EUR 9'600.00 weder den österreichischen Zollbehörden bei der Ausfuhr noch den schweizerischen Zollbehörden bei der Einfuhr angemeldet werden mussten (Rekursbeilagen 6; Art. 3 Abs. 1 lit. b und Art. 3 Abs. 2 e contrario der Verordnung über die Kontrolle des grenzüberschreitenden Barmittelverkehrs vom 11. Februar 2009). Daraus vermag der Rekurrent indessen nichts zu seinen Gunsten abzuleiten, da er den Zahlungsfluss nachzuweisen hat bzw. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (E. 4.3.5. f.). Hinzu kommt, dass B._____ die Bargeldbeträge von CHF 25'000.00 und CHF 53'000.00 (E. 2.4.2.) oder die entsprechenden Gegenwerte in EUR bei der Ausfuhr in Österreich hätte anmelden müssen (Rekursbeilage 6). Diesbezüglich könnten allfällige Zollbescheinigungen demnach erhältlich gemacht werden.

4.9.

B._____ überwies dem Rekurrenten am 22. Januar 2020 EUR 29'975.00 und am 12. November 2020 EUR 20'000.00 (E. 2.4.4.). Diese erst im Jahr 2020 erfolgten Überweisungen vermögen keinen Zahlungsfluss von B._____ an den Rekurrenten im Jahr 2019 nachzuweisen.

4.10.

4.10.1.

Fürsprecher lic.iur. F._____ teilte dem Rekurrenten mit E-Mail vom 10. August 2020 mit, dass bei einer Schenkung eines österreichischen Staatsbürgers mit Wohnsitz in Österreich an einen Schweizer Staatsbürger mit Wohnsitz in der Schweiz keine Schenkungssteuer anfalle (Rekursbeilage 15). Gleiches geht aus der Antwort der vormaligen Vertreterin des Rekurrenten und dessen WhatsApp-Nachricht vom 28. November 2019 hervor (Rekursbeilagen 14/1 und 14/2).

4.10.2.

Den Zahlungsfluss vermögen diese Unterlagen ebenfalls nicht glaubhaft zu machen, zumal sie auch im Zusammenhang mit den beiden Überweisungen am 22. Januar 2020 und 12. November 2020 stehen können (E. 2.4.4.).

4.11.

4.11.1.

B._____ soll im Jahr 2019 drei vom Rekurrenten angebotene Kurse (...) besucht und dafür EUR 950.00, CHF 3'680.00 und CHF 950.00 bezahlt haben (vgl. Rechnungen des Rekurrenten, Rekursbeilagen 10, 11 und 12).

4.11.2.

Diese Zahlungen stehen im Zusammenhang mit vom Rekurrenten erbrachten Dienstleistungen. Daraus lässt sich im Hinblick auf den Zahlungsfluss der behaupteten Schenkungen nichts ableiten.

4.12.

4.12.1.

Der Vertreter beantragt die Zeugeneinvernahmen von G._____ (Lebenspartnerin des Rekurrenten), H._____ (Leiter des I._____ von B._____) und J._____ (vormalige Vertreterin und Buchhalterin des Rekurrenten).

4.12.2.

Die Zeugeneinvernahme ist ein im Rekursverfahren vorgesehenes Beweismittel (§ 197 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 und 2 und § 24 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG]).

Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen im Rekursverfahren abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, für den Entscheid erhebliche Tatsachen festzustellen (§ 197 Abs. 1 in Verbindung mit § 174 Abs. 1 StG). Die Beweisabnahme setzt somit einerseits voraus, dass sie sich auf eine rechtserhebliche Tatsache bezieht und andererseits geeignet oder tauglich sein muss, diese Tatsache zu beweisen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 4).

4.12.3.

Der Rekurrent hat folgendes Schreiben von H._____ einreichen lassen (Rekursbeilage 9):

"Bestätigung

Als Leiter des I._____ von Frau B._____, geb. tt.mm.jjjj, S-weg 1, R._____ bestätige ich

H._____, geb. tt.mm.jjjj in Z._____, W._____
auf Ersuchen von

Herrn A._____, geb. tt.mm.jjjj, T-Strasse 22, U._____,

dem Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, 5001 Aarau, Schweiz hiermit

- dass ich in meiner Funktion im Jahre 2019 sowie in den nachfolgenden Jahren für verschiedenste finanzielle Belange von Frau B._____ zuständig war;
- dass B._____ 2019 sich unter anderem auch in der Schweiz aufhielt;
- dass Frau B._____ gemäss deren Schilderungen bei Ihren Aufenthalten in der Schweiz mit A._____ Kontakt hatte;
- dass ich aus eigener Wahrnehmung aus den Schilderungen von Frau B._____ Kenntnis davon erhielt, dass B._____ die Entwicklung und die Tätigkeit, von Herrn A._____, insbesondere das Verfassen neuer Bücher, finanziell unterstützten wollte;
- dass ich aus persönlicher Einsicht in die relevanten Bankdokumente Kenntnis davon habe, dass Herrn A._____ in den Folgejahren 2020 und 2021 von Frau B._____ Schenkungen erhielt, die über Banküberweisungen getätigt wurden.
- dass ich bereit bin, diese Angaben im Rahmen der internationalen Rechtshilfe vor einer W._____ Amts- oder Gerichtsbehörde als wahrheitsgemäss zu bestätigen sofern, dies erforderlich sein sollte;

K._____, 10.01.2023

(...)"

Aus diesen Angaben geht hervor, dass H._____ zum behaupteten Zahlungsfluss von B._____ an den Rekurrenten im Jahr 2019 nichts Relevantes auszusagen vermag. Er kann diesbezüglich aus eigener Wahrnehmung einzig bestätigen, dass sich B._____ im Jahr 2019 unter anderem auch in der Schweiz aufhielt und die Entwicklung sowie die Tätigkeit des Rekurrenten finanziell unterstützen wollte. Die Aussagen von H._____ sind somit nicht geeignet, die rechtserhebliche Tatsache des Zahlungsflusses zu beweisen. Auf dessen Zeugeneinvernahme kann daher verzichtet werden.

4.12.4.

Im Weiteren wird im Rekurs ausgeführt, dass G._____, die Lebenspartnerin des Rekurrenten im Jahre 2019, Letzteren oftmals zu den Treffen mit B._____ begleitet habe, an diesen jedoch nicht anwesend gewesen sei. Sie habe mitbekommen, dass der Rekurrent nach diesen Treffen jeweils über grössere Bargelddbeträge verfügt habe, die er zuvor nicht gehabt habe.

Da G._____ bei den erwähnten Treffen nicht anwesend war, können deren Angaben für den behaupteten Zahlungsfluss lediglich ein Indiz darstellen, den direkten Beweis hingegen nicht erbringen. Hinzu kommt, dass von G._____ als aktuelle oder auch ehemalige Lebenspartnerin (zufolge gleicher Adresse [T-Strasse 22, U._____] ist von einer nach wie vor intakten Beziehung auszugehen) kaum ein unbeeinflusstes Zeugnis zu erwarten wäre (Bundesgerichtsurteil vom 1. März 2012 [2C_785/2011] E. 3.4; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2018.61]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 16). Daher wäre der Zahlungsfluss, selbst wenn G._____ so, wie im Rekurs ausgeführt, aussagen würde, allein gestützt auf deren Aussagen nicht nachgewiesen. Auf die beantragte Zeugeneinvernahme von G._____ kann daher verzichtet werden.

4.12.5.

Sodann wird in der Replik ausgeführt, dass der Rekurrent bereits Ende November 2019 mit seiner Buchhalterin bzw. vormaligen Vertreterin, J._____, bezüglich der möglicherweise anfallenden Schenkungssteuern Kontakt aufgenommen habe. J._____ habe dem Rekurrenten die Auskunft erteilt, dass keine Schenkungssteuern anfallen würden, da Österreich seit 2008 keine solchen mehr erhebe (vgl. WhatsApp-Nachricht vom 28. November 2019, Rekursbeilagen 14/1 und 14/2).

Aus diesen Angaben geht hervor, dass J._____ zum behaupteten Zahlungsfluss von B._____ an den Rekurrenten im Jahr 2019 nichts Relevantes auszusagen vermag. Hinzu kommt, dass die Kommunikation zwischen dem Rekurrenten und J._____ auch im Zusammenhang mit den beiden Überweisungen am 22. Januar 2020 und 12. November 2020

stehen kann (E. 2.4.4.). Auf die Zeugeneinvernahme von J._____ kann daher verzichtet werden.

4.12.6.

Gegen die Einvernahme der genannten Zeugen spricht zudem, dass Aussagen nichts am Fehlen des belegmässigen Nachweises ändern würden (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.16]) bzw. der notwendige belegmässige Nachweis nicht durch eine Zeugenbefragung ersetzt werden kann (SGE vom 24. Mai 2018 [3-RV.2017.190]).

4.13.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurrent den Zahlungsfluss nicht glaubhaft zu machen vermag bzw. die diesbezüglichen Beweisforderungen gemäss der dargelegten Rechtsprechung nicht erfüllt. Dem Rekurrenten gelingt es demnach nicht, die behauptete Schenkung zu beweisen. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'840.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Januar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs