

3-RV.2023.35

P 89

Urteil vom 23. Mai 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richterin Sramek
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Dr. iur. Yves Waldmann, Advokat,
St. Johannis-Vorstadt 23, Postfach 1328, 4001 Basel

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 7. Dezember 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 399'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 182'000.00 veranlagt. Dabei wurden eine "Barzahlung aus der Türkei" von CHF 370'000.00 als Einkommen aufgerechnet und beim Vermögen eine diesbezügliche Darlehensschuld von CHF 370'000.00 nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Juli 2022 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 19. September 2022 Einsprache erheben und folgende Begehren stellen:

- "1. Es seien die Verfügung und Steuerrechnung für das Steuerjahr 2015 betreffend Kantons und Gemeindesteuer aufzuheben.
2. Es seien die Steuern pro 2015 aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten auf Basis eines steuerbaren Einkommens von CHF 29'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 zu veranlagen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

3.

Mit Entscheid vom 7. Dezember 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2022 (Zustellung am 13. Dezember 2022) haben A._____ und B._____, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien und des Umstands, dass der 28. Januar 2023 auf einen Samstag fiel, mit rechtzeitigem Rekurs vom 30. Januar 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Begehren:

- "1. Es seien der Einsprache-Entscheid vom 7. Dezember 2022 sowie die Verfügung und Steuerrechnung vom 21. Juli 2022 für das Steuerjahr 2015 betreffend Kantons- und Gemeindesteuer aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass der Anspruch des Staats verjährt ist, eventualiter seien die Steuern pro 2015 aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten auf Basis eines steuerbaren Einkommens von CHF 29'000.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 zu veranlagen.
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.

Der Vertreter von A._____ und B._____ hat keine Replik erstattet bzw. mit Eingabe vom 27. März 2023 am Rekurs und dessen Begründung festgehalten und auf weitere Ausführungen verzichtet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Regionalen Steueramt Q._____ die Steuererklärungen 2016, 2017, 2018 und 2019 von A._____ und B._____ sowie den Kaufvertrag vom 28. August 2015 betreffend die Liegenschaften GB Q._____ Nr. aaa (K._____), Nr. bbb und Nr. ccc ediert.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Mit Kaufvertrag vom 28. August 2015 erwarb die Rekurrentin von ihrem Bruder C._____ die Liegenschaften GB Q._____ Nr. aaa (K._____), Nr. bbb und Nr. ccc zum Preis von CHF 1'600'000.00. Der Kaufpreis wurde in Höhe von CHF 1'300'000.00 durch Übernahme von Grundpfandschulden und in Höhe von CHF 300'000.00 gemäss separater Vereinbarung, welche nicht zu den Grundbuchakten gegeben wurde, getilgt.

2.2.

2.2.1.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2017 verlangte das Regionale Steueramt Q._____ von den Rekurrenten unter anderem Angaben zur Tilgung der Kaufpreisrestanz von CHF 300'000.00 sowie einen entsprechenden Zahlungsnachweis.

2.2.2.

Die Rekurrenten teilten mit Schreiben vom 27. Februar 2017 mit, dass die Rekurrentin als Darlehensnehmerin folgende Darlehen erhalten habe:

Datum	Darlehensgeber	Betrag
27.05.2014	D._____	CHF 227'000.00
30.05.2014	E._____	CHF 20'000.00
30.05.2014	F._____	CHF 30'000.00

Die Kaufpreisrestanz habe die Rekurrentin mit diesen Darlehen sowie dem Erlös aus dem Verkauf von Mobiliar finanziert. Letzterer beziehe sich auf Inventar von CHF 49'000.00, welches sie beim Auflösen der Einzelfirma S._____ in R._____ am 16. Mai 2014 verkauft habe.

2.3.

2.3.1.

Das Regionale Steueramt Q._____ führt im Schreiben an die Rekurrenten vom 12. Juni 2019 aus, dass sie die Liegenschaften in Q._____ erst im Jahr 2015 gekauft hätten. Es verlangte deshalb von den Rekurrenten einen Kontoauszug, aus welchem ersichtlich sei, wo sich die Mittel aus den Darlehen von D._____ (CHF 227'000.00), E._____ (CHF 20'000.00) und

F._____ (CHF 30'000.00) per 31. Dezember 2014 befunden hätten. Zudem forderte das Regionale Steueramt Q._____ von den Rekurrenten einen detaillierten Nachweis hinsichtlich des Geldes, welches sie im Umfang von CHF 730'000.00 C._____ als Darlehen zur Verfügung gestellt hätten.

2.3.2.

Im Schreiben vom 7. Oktober 2019 führt die Rekurrentin aus, dass C._____ finanzielle Schwierigkeiten gehabt und ein Darlehen gebraucht habe. Ihre Verwandten hätten ihm kein Darlehen geben wollen. Deshalb hätten sie von ihren Verwandten bzw. folgenden Personen Darlehen aufgenommen:

D._____	CHF	227'000.00
F._____	CHF	40'000.00
H._____	CHF	60'000.00
I._____	CHF	30'000.00
J._____	CHF	370'000.00
Total Darlehen	CHF	727'000.00

Von den aufgenommenen Geldern hätten sie C._____ CHF 430'000.00 gegeben und beim Notar einen Darlehensvertrag unterzeichnet. Im Juli / August 2015 habe C._____ ihnen mitgeteilt, dass er nicht in der Lage sei, sein Darlehen zurückzuzahlen und ihnen stattdessen den Verkauf seiner Liegenschaft (K._____) angeboten. Im Jahr 2014 habe sie C._____ per Bank CHF 300'000.00 überwiesen. Im Jahr 2015 habe er noch weitere CHF 430'000.00 gewollt. Sie habe das Geld von den genannten Personen ausgeliehen. Da C._____ seine Schulden nicht habe zurückzahlen können, habe er ihr die Liegenschaft (K._____) verkauft. C._____ habe ihnen gegenüber keine Schulden mehr, da sie dessen Schuld in Höhe von CHF 430'000.00 übernommen und ihm für den Kauf seiner Liegenschaft zusätzlich CHF 300'000.00 ausbezahlt hätten. Für den Verkauf seiner Liegenschaft habe C._____ CHF 730'000.00 von ihnen erhalten. Nebst den aufgenommenen Darlehen habe sie zusätzlich CHF 3'000.00 von ihrem Geld bezahlt.

2.4.

2.4.1.

Gemäss schriftlichem Darlehensvertrag vom 20. März 2014 bestätigt die Rekurrentin als Darlehensnehmerin, von D._____ als Darlehensgeberin am 20. Mai 2014 per Banküberweisung CHF 227'000.00 erhalten zu haben. Mit Valuta 20. Mai 2014 überwies D._____ CHF 227'000.00 auf das Privatkonto der Rekurrentin bei der L._____ (vgl. Kontoauszug 01.05.2014 – 31.05.2014).

2.4.2.

Dem mit "2014" datierten schriftlichen Darlehensvertrag zufolge stellt H._____ als Darlehensgeberin der Rekurrentin als Darlehensnehmerin ein

Darlehen von CHF 60'000.00 zur Verfügung. Die Übergabe soll im Jahr 2014 erfolgt sein.

2.4.3.

Gemäss schriftlichem Darlehensvertrag vom 5. Mai 2014 stellt F. _____ als Darlehensgeber der Rekurrentin als Darlehensnehmerin ein Darlehen von CHF 30'000.00 zur Verfügung. Zum Auszahlungsdatum des Darlehens äussert sich der Darlehensvertrag nicht.

2.4.4.

Nach einer Einzahlung von CHF 20'000.00 (Kassentransaktion) betrug der Saldo auf dem Privatkonto der Rekurrentin bei der L. _____ am 30. Mai 2014 CHF 296'120.55 (vgl. Kontoauszug 01.05.2014 – 31.05.2014).

2.5.

Gemäss schriftlichem Darlehensvertrag vom 15. Januar 2015 stellt J. _____ (wohnhaft in N. _____, Türkei) als Darlehensgeber der Rekurrentin als Darlehensnehmerin ein Darlehen von CHF 370'000.00 zur Verfügung. Die Übergabe soll am 15. Januar 2015 erfolgt sein.

2.6.

2.6.1.

Gemäss schriftlichem Darlehensvertrag vom 9. Januar 2015 bekennt C. _____ als Darlehensnehmer, seiner Schwester bzw. der Rekurrentin als Darlehensgeberin den Betrag von CHF 100'000.00 schuldig zu sein.

2.6.2.

Gemäss öffentlich beurkundetem Darlehensvertrag vom 2. April 2015 gewährt die Rekurrentin als Darlehensgeberin C. _____ als Darlehensnehmer ein Darlehen von CHF 430'000.00. Zum Auszahlungsdatum des Darlehens äussert sich der Darlehensvertrag nicht.

2.6.3.

Gemäss öffentlich beurkundetem Darlehensvertrag vom 2. April 2015 lässt die Rekurrentin als Darlehensgeberin gegenüber C. _____ als Darlehensnehmer CHF 200'000.00 als Darlehen stehen. Je CHF 100'000.00 seien seit November 2014 bzw. seit Januar 2015 zur Verfügung gestellt.

2.6.4.

Die Rekurrentin überwies C. _____ ab ihrem Konto bei der L. _____ mit Valuta 30. Juni 2014 CHF 296'000.00. Der Rekurrentin wurden für diese Transaktion Kosten von CHF 10.00 belastet (vgl. Kontoauszug 01.06.2014 – 30.06.2014).

2.7.

2.7.1.

Das Regionale Steueramt Q._____ erstellte am 27. Februar 2020 einen Vermögensvergleich, welcher für das Jahr 2015 auf ein Einkommens-Manko der Rekurrenten von CHF 430'868.00 kommt. Es liess den Rekurrenten einen ebenfalls mit 27. Februar 2020 datierten Veranlagungsvorschlag zukommen. Dieser sieht unter Ziff. 5.5 (weitere Einkünfte) eine Aufrechnung von CHF 430'000.00 (Aufrechnung Barzahlung Türkei: CHF 370'000.00; Aufrechnung Manco Vermögensvergleich: CHF 60'000.00) und unter Ziff. 30.1 (Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis) folgende Positionen vor: Wertschriften und Guthaben inkl. Geschäft von CHF 13'132.00; Guth. C._____ Darlehen AA._____ 2.4.15 von CHF 430'000.00; Guth. C._____ Darlehen AA._____ 2.4.15 von CHF 200'000.00; Guth. C._____ Vertrag 9.1.15 von CHF 100'000.00).

2.7.2.

Der Vertreter der Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) teilte mit Schreiben vom 30. März 2020 mit, dass Letztere mit den Aufrechnungen Barzahlung Türkei von CHF 370'000.00 und Manco Vermögensvergleich von CHF 60'000.00 wie auch den Darlehensguthaben gegenüber C._____ nicht einverstanden seien. Die CHF 370'000.00 seien kein Einkommen, sondern Darlehen. Da der Darlehensvertrag gemäss kantonaler Rechtsprechung allein nicht genügen müsse, um ein Bardarlehen als plausibel zu erachten, habe er seine Mandantschaft gebeten, beim Darlehensgeber nach allfälligen Belegen zum Geldbezug zu fragen. Im Weiteren sei der Kaufpreis für die Liegenschaft in Q._____ durch Verrechnung mit dem Guthaben bei C._____ beglichen worden. Eine Quittung sei C._____ ausgestellt worden.

2.8.

2.8.1.

Das Regionale Steueramt Q._____ verlangte von den Rekurrenten mit Schreiben vom 19. Mai 2020 und 21. Mai 2021 weitere Unterlagen. Die Rekurrenten wurden aufgefordert, sämtliche Guthaben und Schulden zu belegen.

2.8.2.

Der Vertreter reichte zusammen mit seinem Schreiben vom 7. September 2020 einen Beleg der Bank G._____ ein. Gemäss diesem hat J._____ am 22. Dezember 2014 in P._____ CHF 380'000.00 abgehoben. Im genannten Schreiben führt der Vertreter aus, dass per 2. April 2015 alle an C._____ gewährten Darlehen öffentlich beurkundet worden seien. Alle vorbestehenden Verträge, auch die im Januar 2015 gewährten CHF 100'000.00, seien durch die öffentlichen Urkunden vom 2. April 2015 (vgl. E. 2.6.2. und 2.6.3.) ersetzt worden. C._____ Schuld von CHF 630'000.00 (CHF 430'000.00 und CHF 200'000.00) sei durch die

Übertragung der Liegenschaft getilgt respektive erlassen worden, weshalb das Guthaben der Rekurrentin gegenüber C._____ per 31. Dezember 2015 CHF 0.00 betragen habe. Dies lasse sich nur mit der Quittung nachweisen, welche als separate Vereinbarung zum Kaufvertrag an C._____ ausgestellt worden sei. Die Rekurrenten hätten davon leider keine Kopie angefertigt.

2.8.3.

Der Vertreter führt in seinem Schreiben vom 16. Juni 2021 aus, dass C._____ bereits im Jahr 2014 ein Darlehen von CHF 300'000.00 ausbezahlt worden sei. Die Rekurrentin habe ihm am 30. Juni 2014 nach Erhalt der Darlehen von D._____, H._____ und F._____ CHF 296'010.00 überwiesen (vgl. E. 2.6.4.; abzüglich Kosten von CHF 10.00 wurden CHF 296'000.00 überwiesen). Weitere CHF 3'990.00 seien C._____ im Jahr 2014 bar übergeben worden.

2.9.

Die Vorinstanz hat eine "Barzahlung aus der Türkei" von CHF 370'000.00 als Einkommen aufgerechnet und beim Vermögen eine diesbezügliche Darlehensschuld gegenüber J._____ von CHF 370'000.00 nicht berücksichtigt. Beim Vermögen zum Abzug zugelassen hat die Vorinstanz hingegen Schulden von CHF 1'639'050.00 (AB._____: CHF 1'285'000.00; H._____: CHF 60'000.00; F._____: CHF 30'000.00; D._____: CHF 227'000.00; M._____ GmbH: CHF 37'050.00).

2.10.

Die Rekurrenten lassen beantragen, dass auf die Aufrechnung von CHF 370'000.00 beim Einkommen zu verzichten und eine Darlehensschuld gegenüber J._____ in gleicher Höhe zum Abzug zuzulassen sei.

3.

3.1.

Der Vertreter macht geltend, dass für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 die Veranlagungsverjährung eingetreten sei.

3.2.

3.2.1.

Gemäss Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

3.2.2.

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt 5 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (§ 177 Abs. 1 Satz 1 StG; relative Verjährung). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still während eines Einsprache-, Rekurs-, Be-

schwerde- oder Revisionsverfahrens (§ 177 Abs. 2 lit. a StG). Die Verjährung beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder einer mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (§ 177 Abs. 3 lit. a StG). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (§ 177 Abs. 4 StG; absolute Verjährung).

3.2.3.

Die Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen fallen in den Geltungsbereich von § 177 StG (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 177 StG N 5).

3.3.

3.3.1.

Die relative Verjährungsfrist begann vorliegend nach Ablauf der Steuerperiode 2015, das heisst am 1. Januar 2016 zu laufen (vgl. Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 47 StHG N 18).

3.3.2.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2017, 12. Juni 2019, 19. Mai 2020 und 21. Mai 2021 verlangte das Regionale Steueramt Q._____ von den Rekurrenten die Einreichung weiterer Unterlagen. Diese Aufforderungen an die Rekurrenten zur Beibringung von Beweismitteln stellen auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen im Sinne von § 177 Abs. 3 lit. a StG dar (vgl. SGE vom 24. Juni 2021 [3-RV.2019.24]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 177 StG N 32; Basler Kommentar zum StHG, a.a.O., Art. 47 StHG N 40). Die genannten Schreiben lösten daher jeweils eine neue relative Verjährungsfrist von 5 Jahren aus. Dementsprechend war die relative Verjährung, als die Vorinstanz die Kantons- und Gemeindesteuern am 21. Juli 2022 veranlagte, noch nicht eingetreten.

3.3.3.

Die relative Verjährungsfrist von 5 Jahren lief im Einspracheverfahren und läuft auch zurzeit nicht weiter, steht die Verjährung doch während des Einsprache- und Rekursverfahrens still (§ 177 Abs. 2 lit. a StG).

3.3.4.

Die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren (§ 177 Abs. 4 StG), welche ebenfalls am 1. Januar 2016 zu laufen begann, ist noch nicht abgelaufen.

3.3.5.

Das Recht, die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu veranlagern, ist somit nicht verjährt.

4.

4.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass den Rekurrenten im Jahr 2015 CHF 370'000.00 zugeflossen sind. Strittig ist hingegen, ob es sich dabei um eine steuerbare 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 Mittelzufluss von CHF 370'000.00 stellt grundsätzlich eine unter die Generalklausel von § 25 Abs. 1 StG fallende Einkunft dar. Die Rekurrenten machen allerdings geltend, dass es sich beim Geldzufluss von CHF 370'000.00 um ein von J. _____ gewährtes Darlehen handle. Sie behaupten demnach, dass dem Zufluss von CHF 370'000.00 ein korrelierender Vermögensabgang (Darlehensschuld gegenüber J. _____ in gleicher Höhe) gegenüberstehe. Die Rekurrenten bestreiten somit das Vorliegen eines Reinvermögenszuflusses.

4.2.3.

Die Rekurrenten führen mit dem behaupteten Darlehen einen steuermindernden Umstand an, für den sie beweispflichtig sind bzw. ihnen die Beweislast obliegt (VGE vom 9. Juni 2017 [WBE.2016.516]; VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.83]; AGVE 2009 S. 134; SGE vom 21. September 2023.[3-RV.2022.115]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28).

4.2.4.

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 Wahrschein-

lichkeit 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 25. Januar 2024 [3-RV.2023.14]; SGE vom 21. September 2023 [3-RV.2022.115]; VGE vom 22. September 2015 [WBE.2014.320 / WBE.2014.318] m.w.H.).

4.2.5.

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 (Familienmitgliedern oder Freunden) 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 25. Januar 2024 [3-RV.2023.14]; 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.2010.146]; RGE vom 24. März 2011 [3-RV.2010.60]).

4.2.6.

Die Folgen der Beweislosigkeit hat immer jene Partei zu tragen, welcher die Beweislast obliegt (VGE vom 24. November 2020 [WBE.2020.199]; SGE vom 25. Januar 2024 [3-RV.2023.14]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 33). Dementsprechend treffen die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit hinsichtlich des behaupteten Darlehens die Rekurrenten.

4.3.

J. _____ hat seinen Wohnsitz in der Türkei. Zudem ist er mit der Rekurrentin verwandt (E. 2.3.2. und E. 2.5.) und soll das Bargeld von CHF 380'000.00, mit welchem der Rekurrentin in Höhe von CHF 370'000.00 ein Darlehen gewährt worden sei, in der Türkei abgehoben haben. Aufgrund dieser internationalen und familiären Verhältnisse reicht der schriftliche

Darlehensvertrag vom 15. Januar 2015 allein nicht als Beweis für den Bestand des Darlehens aus (E. 4.2.5.).

4.4.

4.4.1.

Gemäss Rechtsprechung ist nachfolgend zu prüfen, ob die Rekurrenten das behauptete Darlehen nachzuweisen, insbesondere dessen Zahlungsfluss glaubhaft zu machen vermögen (E. 4.2.5.).

4.4.2.

Beim Bankbeleg, welcher eine Barabhebung von J._____ belegen soll (E. 2.8.2.), fällt auf, dass das Logo sowie der Schriftzug "BANK G._____" oben links unscharf sind und Schattierungen aufweisen. Zudem sind die direkt darunter aufgeführten Buchstaben oder Zeichen unlesbar. Sodann dürfen Bargeldbeträge, welche USD 5'000.00 übersteigen, weder in türkischer Währung noch in Fremdwährung aus der Türkei ausgeführt werden. Beträge in dieser Höhe müssen per Bank ins Ausland überwiesen werden (vgl. <https://www.XY>). Diese Umstände lassen Zweifel an der Echtheit dieses Bankbelegs aufkommen. Es ist daher fraglich, ob die Bank G._____ tatsächlich deren Ausstellerin ist.

4.4.3.

Selbst wenn der vorerwähnte Bankbeleg echt ist, kann allein damit der Zahlungsfluss von J._____ an die Rekurrentin nicht glaubhaft gemacht werden. Denn die Rekurrenten haben weder einen Beleg eingereicht, aus welchem eine, im Hinblick auf die behauptete Übergabe am 15. Januar 2015 (E. 2.5.), zeitnahe Einzahlung von CHF 370'000.00 auf ein Bankkonto von ihnen ersichtlich ist, noch Angaben zum Aufbewahrungsort dieses Bargeldes gemacht. Zudem bleiben die Rekurrenten vage bzw. nennen kein Datum für die Übergabe dieses Bargeldes von CHF 370'000.00 an C._____ als Darlehen und reichen auch keinen entsprechenden Beleg ein. Hinzu kommt, dass aufgrund eingereicherter Belege gar nicht die gesamten angeblich von J._____ in bar erhaltenen CHF 370'000.00 als Darlehen an C._____ weitergegeben worden sein können. Der Vertreter führt nämlich aus, dass per 2. April 2015 alle an C._____ gewährten Darlehen von CHF 630'000.00 öffentlich beurkundet worden seien (E. 2.8.2.). Nachdem die Rekurrentin C._____ bereits am 30. Juni 2014 CHF 296'000.00 überwiesen (E. 2.6.4.) und diesem weitere CHF 100'000.00 seit November 2014 als Darlehen zur Verfügung gestellt hatte (E. 2.6.3.), können von den angeblich am 15. Januar 2015 von J._____ als Darlehen erhaltenen CHF 370'000.00 höchstens CHF 234'000.00 (CHF 630'000.00 ./ CHF 296'000.00 ./ CHF 100'000.00) an C._____ weitergegeben worden sein. Zum Aufbewahrungsort bzw. zur Verwendung der übrigen CHF 136'000.00 (CHF 370'000.00 ./ CHF 234'000.00) machen die Rekurrenten ebenfalls keine Angaben.

4.5.

Hinzuweisen ist ferner auf folgende Ungereimtheiten:

4.5.1.

Die Rekurrenten haben in ihren Steuererklärungen 2015, 2016, 2017 und 2018 keine Darlehensschuld gegenüber J._____ angegeben. Insbesondere aus der Nichtdeklarierung in den Jahren 2016 und 2017 muss geschlossen werden, dass J._____ der Rekurrentin kein Darlehen gewährte. Denn aus den Steuererklärungen 2016 und 2017 ergibt sich ein steuerbares Vermögen von CHF 236'762.00 bzw. CHF 203'693.00, welches unter Berücksichtigung einer Darlehensschuld gegenüber J._____ in Höhe des behaupteten Darlehens CHF 0.00 betragen würde. Hinzu kommt, dass die Rekurrenten in ihren Steuererklärungen 2016 und 2017 Darlehensschulden gegenüber D._____, E._____ und F._____ deklarieren und sich daher des steuermindernden Charakters der behaupteten Darlehensschuld gegenüber J._____ bewusst sein mussten.

4.5.2.

Die Rekurrenten erwähnen in ihrem Schreiben vom 27. Februar 2017 zwar erhaltene Darlehen von D._____, E._____ und F._____, jedoch nicht jenes von J._____ (E. 2.2.2.). Letzteres führen sie erst in ihrem Schreiben vom 7. Oktober 2019 auf die Aufforderung der Vorinstanz, die Herkunft der C._____ in Höhe von CHF 730'000.00 als Darlehen zur Verfügung gestellten Gelder anzugeben, auf (E. 2.3.2.). Im Weiteren sind die Darlehen von H._____ und I._____ nur im Schreiben vom 7. Oktober 2019 aufgeführt (E. 2.3.2.), währenddessen jenes von E._____ lediglich im Schreiben vom 27. Februar 2017 erwähnt wird (E. 2.2.2.). Ausserdem wird das Darlehen von F._____ im Schreiben vom 27. Februar 2017 mit CHF 30'000.00 und in jenem vom 7. Oktober 2019 mit CHF 40'000.00 beziffert (E. 2.2.2. und E. 2.3.2.). Schliesslich führt die Rekurrentin in ihrem Schreiben vom 7. Oktober 2019 aus, C._____ Darlehen von insgesamt CHF 730'000.00 gewährt zu haben (E. 2.3.2.). Davon abweichend macht der Vertreter mit Schreiben vom 7. September 2020 geltend, dass C._____ von der Rekurrentin nur Darlehen von total CHF 630'000.00 erhalten habe (E. 2.8.2.).

4.5.3.

Die Rekurrenten haben weder die Vereinbarung noch die Quittung hinsichtlich der Kaufpreisrestanz von CHF 300'000.00 zu den Akten gereicht (vgl. E. 2.1. und E. 2.8.2.). Dass nur C._____ diese Quittung haben soll, mit welcher sich wohlgemerkt nicht nur der (teilweise) Untergang der Darlehensschuld von C._____, sondern auch die Tilgung einer Schuld der Rekurrentin (Kaufpreisrestanz) nachweisen liesse, ist nicht nachvollziehbar. Im Weiteren dürfte die Rekurrentin von ihrem Bruder C._____ wohl ohne Weiteres eine Kopie dieser Quittung erhältlich machen können, zumal sie diesem mit den zinslos gewährten Darlehen einen Gefallen tat.

4.5.4.

Dass die Kaufpreisrestanz von CHF 300'000.00 mit einer Darlehensforderung gegenüber C._____ verrechnet worden sei, wird sinngemäss erstmals im Schreiben vom 7. Oktober 2019 (E. 2.3.2.) und explizit in jenem vom 30. März 2020 (E. 2.7.2.) erwähnt. Im Schreiben der Rekurrenten vom 27. Februar 2019 war davon noch keine Rede (E. 2.2.2.). In Letzterem wird zudem ausgeführt, dass die Kaufpreisrestanz von CHF 300'000.00 teilweise durch den Verkauf von Mobilien finanziert worden sei (E. 2.2.2.). Davon, dass die Mittel für die C._____ gewährten Darlehen (welche Forderung die Rekurrentin mit der Kaufpreisforderung von C._____ in Höhe von CHF 300'000.00 verrechnet habe) teilweise aus dem Verkauf von Mobilien stamme, wird im Schreiben vom 7. Oktober 2019 hingegen nicht mehr erwähnt. Die Rekurrentin führt vielmehr aus, dass sie, um C._____ Darlehen gewähren zu können, bis auf CHF 3'000.00, Darlehen bei Verwandten aufgenommen habe (E. 2.3.2.).

4.5.5.

In ihrem Schreiben vom 7. Oktober 2019 führen die Rekurrenten aus, dass C._____ von ihnen für den Verkauf der Liegenschaft (zusätzlich zur Übernahme der Grundpfandschulden von CHF 1'300'000.00) CHF 730'000.00 erhalten habe. Falls dies zutrifft, hat sich die Rekurrentin, da der öffentlich beurkundete Kaufvertrag nur einen Kaufpreis von CHF 1'600'000.00 (CHF 1'300'000.00 durch Übernahme der Grundpfandschulden und CHF 300'000.00 gemäss separater Vereinbarung) nennt, wohl der Erschleichung einer falschen Beurkundung gemäss Art. 253 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB) schuldig gemacht.

4.5.6.

Die Rekurrenten lassen in ihrem Schreiben vom 7. September 2020 ausführen, dass mit den beiden Verträgen vom 2. April 2015 alle C._____ gewährten Darlehen von CHF 630'000.00 durch öffentliche Urkunden ersetzt worden seien (E. 2.8.2.). Dass dabei nur in Höhe von CHF 200'000.00 ausgeführt wird, seit wann diese Darlehen C._____ zur Verfügung gestellt sind (E. 2.6.2. und E. 2.6.3.), und die bereits per 30. Juni 2014 gewährten Darlehen von CHF 296'000.00 unerwähnt bleiben (vgl. E. 2.6.4 und E. 2.8.3.), ist mit Blick auf die Schaffung transparenter Verhältnisse nicht nachvollziehbar. Gleiches gilt für die Tilgung der Kaufpreisrestanz von CHF 300'000.00, welche nicht im öffentlich beurkundeten Vertrag, sondern in einer separaten, nicht zu den Akten gegebenen Vereinbarung geregelt wird (E. 2.1.). Beide Umstände deuten darauf hin, dass die Rekurrenten die tatsächlichen Gegebenheiten verschleiern wollen.

4.5.7.

Einige der vorgenannten Punkte beziehen sich zwar auf die von C._____ gewährten Darlehen sowie den Kauf der Liegenschaften in Q._____. Da

dafür angeblich Gelder aus dem Darlehen von J._____ verwendet worden seien, besteht allerdings ein enger Zusammenhang zwischen diesen drei Rechtsgeschäften. Die aufgeführten Ungereimtheiten lassen es daher insgesamt als unwahrscheinlich erscheinen, dass J._____ der Rekurrentin ein Darlehen gewährte.

4.6.

4.6.1.

Der Vertreter beantragt die Zeugeneinvernahme von J._____.

4.6.2.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April [BV]) gebietet, rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen. Eine antizipierte Beweiswürdigung wird dadurch aber nicht ausgeschlossen. Die Behörde darf vielmehr einen Beweisantrag ablehnen und das Beweisverfahren schliessen, wenn sie in willkürfreier Würdigung der bereits abgenommenen Beweise zur Überzeugung gelangt, der rechtlich erhebliche Sachverhalt sei genügend abgeklärt, und sie überdies in willkürfreier antizipierter Würdigung der zusätzlich beantragten Beweise zur Auffassung gelangen durfte, weitere Erhebungen würden am Beweisergebnis voraussichtlich nichts mehr ändern, oder wenn sie den Sachverhalt gestützt auf ihre eigene Sachkenntnis zu würdigen vermag (VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314]).

4.6.3.

Aus den gemachten Ausführungen (E. 4.3., E. 4.4. und E. 4.5.) folgt, dass der Rekurrent das behauptete Darlehen nicht zu beweisen vermag. An diesem Beweisergebnis vermöchten Aussagen von J._____ nichts zu ändern. Der Antrag auf dessen Einvernahme als Zeuge ist daher in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen. Hinzu kommt, dass von J._____ als Verwandter der Rekurrentin 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). Gegen die Einvernahme des 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]).

4.7.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass die Rekurrenten das behauptete Darlehen nicht zu beweisen vermögen. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 5'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 5'315.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt 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, 23. Mai 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs