

3-RV.2024.77

P 138

Urteil vom 23. Oktober 2025

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
------------------	---

<u>Rekurrent 1</u>	A. _____
--------------------	-----------------

<u>Rekurrentin 2</u>	B. _____
----------------------	-----------------

beide vertreten durch lic. iur. Daniel Holenstein, Rechtsanwalt,
NSF Rechtsanwälte AG, Selnastrasse 6, 8001 Zürich

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 23. Mai 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
-------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Oktober 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 422'900.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Die als Schenkung von H._____ deklarierten CHF 50'000.00 wurden als "Übrige Einkünfte" der Einkommenssteuer unterworfen.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Oktober 2023 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 24. Oktober 2023 Einsprache erheben mit dem

"Antrag

Wir beantragen auf die Aufrechnung von CHF 50'000 zu verzichten und als Schenkung zu akzeptieren, wie dies auch ordentlich bei der Steuererklärung deklariert wurde."

3.

Mit Entscheid vom 23. Mai 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 23. Mai 2024 (Zustellung am 28. Mai 2024) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 27. Juni 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen das:

"Rechtsbegehren:

1. Es sei der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ aufzuheben und die Veranlagung der Rekurrenten für die Kantons- und Gemeindesteuer 2021 gemäss Steuererklärung vorzunehmen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegner."

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

5.

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

6.

A. _____ und B. _____ haben eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit der Steuererklärung 2021 (Druckdatum: 10. Oktober 2022) deklarierten die Rekurrenten eine Schenkung an "D._____" von CHF 5'000.00. Eine Schenkung von CHF 50'000.00 von H._____ wurde nicht erwähnt.

2.1.2.

Die CHF 50'000.00 wurden von den Rekurrenten mit der korrigierten Steuererklärung 2021 (Druckdatum 1. November 2022) als "Schenkungen" deklariert.

2.1.3.

Mit Schreiben vom 21. August 2023 forderte das Gemeindesteuernamt Q._____ die Rekurrenten auf, eine "Vereinbarung betreffend die Zahlung von CHF 50'000 von H._____" einzureichen.

2.1.4.

Der Rekurrent teilte darauf mit E-Mail vom 30. August 2023 mit, dass keine schriftliche Vereinbarung betreffend Schenkung bestehe. Die Zahlung von CHF 50'000.00 sei ebenso vom Schenker H._____ als "Schenkungen" angegeben worden. Der Rekurrent gab weiter an, er habe vom Steueramt S._____ ein Schreiben erhalten, "in welchem ich den Erhalt des Geldes bestätigt habe." Falls eine schriftliche Vereinbarung benötigt werde, "werde ich diese gerne mit der Hilfe von H._____ erstellen und Ihnen zukommen lassen."

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ erfasste die von H._____ an den Rekurrenten überwiesenen CHF 50'000.00 als "Weitere Einkünfte". Zur Begründung wurde in den "Bemerkungen zur Steuerveranlagung" angegeben: "Aufgrund des Sachverhalts (Zahlung von Arbeitgeber an Arbeitnehmer) kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei dieser Zahlung nicht um eine Schenkung handelt."

2.3.

2.3.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, H._____ sei bei der K._____ AG der direkte Vorgesetzte des Rekurrenten gewesen. H._____ habe im Jahr 2021 seine Beteiligung an der K._____ AG zusammen mit zwei Mitaktionären an die L._____ AG verkauft. "In Dankbarkeit für die jahrelange gute Zusammenarbeit hat H._____ privat- (er ist kein Arbeitgeber) diversen Mitarbeitern eine Schenkung gemacht – H._____ hat diese Schenkungen ordentlich deklariert und hat bei den direkten Steuern auch keinen Abzug dafür." Die Schenkung unterliege der Schenkungssteuer.

2.3.2.

Mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 2. November 2023 wurden die Rekurrenten aufgefordert, eine "Begründung sowie Nachweis, weshalb es sich bei den CHF 50'000 um eine Schenkung handeln soll", einzureichen.

2.3.3.

Mit E-Mail vom 17. November 2023 liessen die Rekurrenten die Bestätigung von H._____ vom tt.mm. 2021 mit folgendem Text einreichen:

"Schenkungen an Dich"

Lieber A._____

Für die jahrelange sehr gute Zusammenarbeit bei der K._____ AG bedanke ich mich bei Dir herzlichst. Infolge meines Aktienverkaufs werde ich bald aus dem Arbeitsverhältnis bei der K._____ AG austreten.

In Anerkennung der Zusammenarbeit schenke ich Dir heute privat CHF 50'000.00 und werde Dir diesen Betrag überweisen.

Nochmals herzlichen Dank für alles!"

2.3.4.

Die Steuerkommission Q._____ hielt mit dem Einspracheentscheid an der Einkommensbesteuerung der CHF 50'000.00 fest. Dabei wurde auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 3. Juli 2017 (WBE.2016.446) verwiesen. Nach dem Verkauf seiner Beteiligung an der K._____ AG habe H._____ auf freiwilliger Basis im Jahr 2021 verschiedenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern substanzielle Geldbeträge zukommen lassen, die er seinem Privatvermögen entnommen habe. Der Rekurrent habe als langjähriger Arbeitnehmer und Mitaktionär der K._____ AG von seinem Vorgesetzten H._____ CHF 50'000.00 als Gegenleistung für die in der Vergangenheit erbrachte gute und loyale Zusammenarbeit erhalten. Die Zahlung stehe damit in einer engen Beziehung zum Arbeitsverhältnis.

2.4.

Mit Rekurs wurde geltend gemacht, der Rekurrent habe vor und nach dem Kaufvertrag vom tt.mm. 2021 zwischen H._____, N._____ und O._____ als Verkäufer und der L._____ AG als Käuferin [...] der Aktien der K._____ AG/C._____ gehalten. Die Zahlung von CHF 50'000.00 durch H._____ sei als Dank und Anerkennung der guten Zusammenarbeit bezahlt worden. Die CHF 50'000.00 seien vom KStA mit Verfügung vom 6. Juni 2023 mit einer Schenkungssteuer von CHF 6'000.00 belegt worden. Die Steuerkommission habe dagegen eine Einkommenssteuer auf der Schenkung erhoben.

Das Bundesgericht habe in seinem Entscheid vom 15. März 2019 (2C_703/2017) in Abweichung zur Auffassung der Vorinstanz festgehalten, dass nur dann steuerbares Erwerbseinkommen vorliege, wenn zwischen der Leistung eines Dritten und der Leistung der steuerpflichtigen Person ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Die erhaltene Leistung müsse die Folge der Tätigkeit sein. Die steuerpflichtige Person müsse die Leistung im Hinblick auf ihre Tätigkeit erhalten. Das sei hier nicht der Fall. Die Zuwendung stamme nicht von der Arbeitgeberin. Zudem sei der Rekurrent unverändert Aktionär der Arbeitgeberin. Die Zahlung sei damit im Zusammenhang mit der Aktionärsstellung erfolgt.

Der Schenkungswille ergebe sich aus der Veranlagung der Schenkungssteuer. Schenker und Beschenkter hätten die Zahlung übereinstimmend als Schenkung deklariert. Es sei davon auszugehen, dass die Schenkungssteuer durch die Deklaration der Zuwendung als Schenkung durch H._____ ausgelöst worden sei. Damit sei dessen Schenkungsabsicht bestätigt worden. Demgegenüber habe die Vorinstanz keine Abklärungen zur als Schenkung deklarierten Zuwendung vorgenommen.

Im Vergleich mit dem vom Bundesgericht mit Urteil vom 15. März 2019 beurteilten Sachverhalt habe hier der Schenker die Zuwendung ausdrücklich als Schenkung – und nicht als Dienstaltersgeschenk – bezeichnet und in seiner Steuererklärung als solche deklariert. Das KStA habe zudem die Schenkungssteuer erhoben. Wie ausgeführt sei der Empfänger der Schenkung Mitaktionär der Gesellschaft, so dass ein Konnex zur Aktionärsstellung bestehe. Es liege damit eine einkommenssteuerfreie Zuwendung vor.

2.5.

2.5.1.

In seiner Vernehmlassung hat das KStA auf den angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q._____ verwiesen.

2.5.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hielt fest, dass die Zahlung von CHF 50'000.00 von den Rekurrenten erst in einer zweiten, korrigierten Steuererklärung deklariert worden sei. Es bestehe ein kausaler Zusammenhang zwischen der geleisteten Arbeit und der Zahlung von CHF 50'000.00. Eine persönliche Beziehung habe nicht im Vordergrund gestanden. Es seien Abklärungen zum Grund der Zahlung getroffen worden.

2.6.

In der Replik wurde von den Rekurrenten ausgeführt, es treffe zwar zu, dass spontan eine korrigierte Steuererklärung 2021 mit Deklaration der Schenkung eingereicht worden sei. Diese Berichtigung sei aber knapp ein Jahr vor der Veranlagungsverfügung erfolgt. Eine Relevanz ergebe sich daraus für das Verfahren nicht.

Das Gemeindesteueramt Q._____ habe zwar Aktenergänzungen verlangt. Es seien aber keine Abklärungen zu den Hintergründen der Zuwendung getroffen worden. Aus dem Schreiben von H._____ an den Rekurrenten vom tt.mm. 2021 ergebe sich, dass der Zuwendende von einer Schenkung ausgegangen sei. Dass H._____ die Schenkung selbst deklariert habe, sei von den Steuerbehörden nicht bestritten worden. Die Vorinstanz habe sich weder mit der Stellung des Rekurrenten als Mitaktionär, noch mit dem zitierten Urteil des Bundesgerichtes vom 15. März 2019 auseinandergesetzt.

2.7.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die von H._____ an den Rekurrenten geleistete Zahlung von CHF 50'000.00 mit der Schenkungssteuer oder mit der Einkommenssteuer zu erfassen ist. Dabei ist vorab festzuhalten, dass die kumulierte Erfassung der Zahlung mit der Schenkungssteuer (Veranlagungsverfügung vom 3. Juni 2023) und mit der Einkommenssteuer (angefochtener Einspracheentscheid) nicht möglich ist. Je nach Ergebnis fehlt einer Veranlagungsbehörde die Zuständigkeit.

3.

3.1.

3.1.1.

Die Rekurrenten haben geltend machen lassen, die Vorinstanz habe die Gründe für die Zahlung von CHF 50'000.00 gar nicht untersucht. Das Gemeindesteueramt Q._____ hat auf die Aktenergänzungen im Veranlagungsverfahren vom 21. August 2023 und im Einspracheverfahren vom 2. November 2023 verwiesen.

3.1.2.

In der Replik wurde ausgeführt, mit der Aktenergänzung vom 2. November 2023 seien keine Abklärungen zu den Hintergründen der Zuwendung sowie zur Schenkungssteuer getroffen worden. Die Aktenergänzung vom 21. August 2021 könne nicht die Steuerperiode 2021 betreffen, da diese in diesem Zeitpunkt noch nicht beendet gewesen sei und die Steuererklärungen erst im Oktober 2022 bzw. im November 2022 eingereicht worden seien.

3.1.3.

Die Rekurrenten lassen damit eine Verletzung der Untersuchungspflicht geltend machen.

3.2.

Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren gilt die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 und § 194 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

3.3.

Entgegen den Behauptungen der Rekurrenten hat die Vorinstanz den Hintergrund der Zahlung von CHF 50'000.00 untersucht.

Wenn die Rekurrenten in der Replik, Ziff. 2, vorbringen lassen, die Aktenergänzung im Veranlagungsverfahren trage das Datum vom 21. August 2021, handelt es sich offensichtlich um ein Versehen, trägt das entsprechende Schreiben in den Vorakten doch das Datum vom 21. August 2023. Entsprechend sind die aus dem falschen Datum gezogenen Schlüsse unbeachtlich.

Mit der Aktenergänzung vom 21. August 2023 wurde im Veranlagungsverfahren um Einreichung einer "Vereinbarung betreffend die Zahlung von CHF 50'000 von H. _____" ersucht. Dazu nahm der Rekurrent mit E-Mail vom 30. August 2023 Stellung und verneinte das Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung. Mit der Aktenergänzung vom 2. November 2023 ersuchte das Gemeindesteueramts Q. _____ um "Begründung sowie Nachweis, weshalb es sich bei den CHF 50'000 um eine Schenkung handeln soll." Diese Anfrage war auf das Motiv für die Zahlung ausgerichtet

und wurde mit der Einreichung des von H._____ verfassten Schreibens vom tt.mm. 2021 beantwortet. Beide Aktenergänzungen waren klarerweise auf die Abklärung des entscheiderelevanten Sachverhaltes ausgerichtet.

Die eingereichten Angaben und Unterlagen hatte die Steuerkommission zu würdigen, was sie auch getan hat. Ob richtig oder falsch braucht unter formellen Aspekten nicht geprüft zu werden. Eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes liegt nicht vor.

4.

4.1.

4.1.1.

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar.

4.2.

Nebenleistungen unterliegen beim Empfänger auch dann der Einkommensbesteuerung, wenn sie nicht auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung, sondern freiwillig erfolgten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 26 StG N 10). Entscheidend ist, ob sich beim Leistenden ein vom Arbeitsverhältnis unabhängiger Schenkungswille manifestiert, seine Leistung also nicht – sei es auch freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung – eine Leistung des unselbstständig Erwerbenden abgeben soll, und in diesem Sinne wirklich "unentgeltlich" ist.

4.3.

Bei den steuerbaren Nebeneinkünften handelt es sich – mit Ausnahme der ausdrücklich erwähnten Trinkgelder – in aller Regel um solche, die vom Arbeitgeber ausgerichtet werden (AGVE 2000, S. 133 f.; VGE vom 25. August 1995 [BE.94.00318]). Dies stellt aber keine unabdingbare Voraussetzung dar. Ausnahmsweise fallen auch Leistungen Dritter darunter, sofern sie einem unselbstständig Erwerbenden im (unmittelbaren wirtschaftlichen) Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit – also auf Grund des Arbeitsverhältnisses – erbracht werden (VGE vom 20. Juni 2007 [WBE 2006.334], VGE vom 29. März 2007 [WBE.2006.172]; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 – 48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 17 DBG N 20 ff. mit zahlreichen Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 27, mit Hinweisen).

4.4.

Nach der Regelung des Steuergesetzes ist das gesamte Einkommen jeder Art zu versteuern. Ob es sich um eigentlichen Lohn, um vereinbarte oder

um freiwillige Nebenleistungen des Arbeitgebers oder um Leistungen Dritter handelt, ist unerheblich: Ein genügend enger Konnex zur Arbeitstätigkeit reicht für sich allein aus, damit steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 10). Die Motive beim leistenden Dritten spielen insoweit eine Rolle, als daraus auf den (bestehenden oder eben auch fehlenden) Konnex zur Arbeitstätigkeit geschlossen werden kann.

4.5.

Das Bundesgericht hat zur einkommenssteuerlichen Generalklausel im Urteil vom 19. März 2019 (2C_703/2017) ausgeführt:

"3.1 Der direktsteuerliche Begriff des Einkommens ist harmonisiert (Art. 7 Abs. 1 StHG) und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen wie im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 16 ff. DBG; vgl. BGE 143 II 402 E. 7.1 S. 407; 140 II 353 E. 6 S. 362). Nach der Generalklausel (Art. 7 Abs. 1 StHG; BGE 140 II 353 E. 6 S. 362; vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 16 Abs. 1 DBG; BGE 143 II 402 E. 5.1 S. 404) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, die nicht steuerbefreit sind (Art. 7 Abs. 4 StHG; Art. 24 DBG). Die Generalklausel wird zwar durch die beispielhafte Aufzählung verschiedener Einkommensbestandteile ergänzt und durch die Befreiung bestimmter Einkünfte präzisiert, schliesst aber nicht aus, dass eine bestimmte Einkunft steuerbar ist, auch wenn sie nicht unter eine der Präzisierungen fällt (BGE 143 II 402 E. 5.2 S. 404). Die Generalklausel umfasst grundsätzlich auch die hier streitigen Zuwendungen, unabhängig davon, ob sie als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind. Der steuerrechtliche Einkommensbegriff unterscheidet sich insofern vom AHV-rechtlichen, der ausschliesslich Einkommen aus Erwerbstätigkeit erfasst (Art. 4 AHVG). Steuerrechtliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können deshalb auch dann vorliegen, wenn AHV-rechtlich keine Beiträge zu erheben sind. Steuerrechtlich entscheidend ist einzig, ob die Zuwendungen unter einen der Ausnahmetatbestände von Art. 7 Abs. 4 StHG fallen, wobei vorliegend einzig eine Schenkung in Betracht fällt (Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; analog Art. 24 lit. a DBG)."

5.

5.1.

Nach § 142 Abs. 2 StG unterliegt der Besteuerung das Vermögen, das durch gesetzliche Erbfolge, Verfügung von Todes wegen, Schenkung oder eine andere Zuwendung anfällt, der keine oder keine gleichwertige Leistung der empfangenden Person gegenübersteht. § 142 Abs. 1 StG umfasst nach dem Wortlaut neben den erbrechtlichen Geschäften zwei Tatbestände: Die "Schenkungen" und die "andere Zuwendungen". Innerhalb des Schenkungstatbestandes ist zwischen der reinen Schenkung, der keine Leistung der empfangenden Person gegenübersteht und der gemischten Schenkung, der keine gleichwertige Leistung der empfangenden Person gegenübersteht, zu unterscheiden. Anlass zur Erhebung einer Schenkungssteuer sind, wie der Name der Steuer schon sagt, grundsätzlich nur

ganz oder teilweise unentgeltliche Geschäfte (VGE vom 11. September 2014 [WBE.2013.434]).

5.2.

5.2.1.

Das Verwaltungsgericht hat sich mit Urteil vom 20. Juni 2007 (WBE.2006.334) zur Abgrenzung von Einkommenssteuer und Schenkungssteuer bei Zuwendungen eines Hauptaktionärs an leitende Mitarbeiter wie folgt geäußert:

"1.2.3.

Ausgangspunkt bildet die Regelung des Steuergesetzes, wonach das gesamte Einkommen jeder Art zu versteuern ist. Ob es sich um eigentlichen Lohn, um vereinbarte oder um freiwillige Nebenleistungen des Arbeitgebers oder um Leistungen Dritter handelt: ein genügend enger Konnex zur Arbeitstätigkeit reicht für sich allein aus, damit steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen ist (vgl. Plüss, a.a.O., § 26 N 10). Die Motive beim leistenden Dritten spielen insoweit eine Rolle, als daraus auf den (bestehenden oder eben auch fehlenden) Konnex zur Arbeitstätigkeit geschlossen werden kann.

Im genannten VGE vom 29. März 2007 hat das Verwaltungsgericht Erwerbseinkommen bei folgendem Sachverhalt bejaht: Der Alleinaktionär beabsichtigte, 'seinen' Industriebetrieb in Form einer Aktiengesellschaft zu verkaufen. Den langjährigen und erfolgreichen Geschäftsführer, dem er schon früher eine Beteiligung in Aussicht gestellt hatte, beteiligte er am Gewinn, indem er diesem vor dem Verkauf des Betriebs ein Aktienpaket zu einem Vorzugspreis übertrug. Dabei verhinderten entsprechende Nebenbestimmungen, dass der Geschäftsführer aus seinen Aktien anders als durch gemeinsamen Verkauf mit dem Hauptaktionär einen Gewinn erzielen konnte. Für die Qualifikation der beim Aktienwerb zum Vorzugspreis erfolgten Zuwendung als Erwerbseinkommen des Geschäftsführers stützte sich das Verwaltungsgericht namentlich auf die folgenden Aspekte: Der Alleinaktionär hatte schon früher eine Anerkennung der guten Leistungen des Geschäftsführers in Aussicht gestellt. Er war daran interessiert, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit für die Aktiengesellschaft erfolgreich weiterführte: bis zu deren Verkauf, um einen hohen Preis zu erwirken, im Anschluss an den Verkauf, um die Erzielung der – wie häufig – der Preisfestsetzung zugrunde gelegten und vom Verkäufer noch für eine gewisse Zeitdauer garantierten Erträge zu gewährleisten. Die Zuwendung des Aktionärs stand so in Verbindung mit der bisherigen wie auch der künftigen Tätigkeit des Geschäftsführers für die Aktiengesellschaft. Dank der Beteiligung am Veräusserungsgewinn war der Geschäftsführer nicht nur interessiert, seinen (gut bezahlten) Posten behalten zu können, sondern auch das Seine zu einem hohen Verkaufserlös beizutragen."

5.2.2.

Im von der Vorinstanz angerufenen Urteil vom 3. Juli 2017 (WBE.2016.446) hat sich das Verwaltungsgericht zur Abgrenzung von Einkommen und Schenkung wie folgt geäußert:

"2.1.1.

Wie auch die Beschwerdeführer zutreffend anmerken, gehören Leistungen Dritter ebenso zum Einkommen, sofern sie einem unselbstständig Erwerbenden im (unmittelbaren wirtschaftlichen) Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit, also aufgrund des Arbeitsverhältnisses, ausgerichtet werden, und zwar auch dann, wenn die Leistung freiwillig erbracht wurde. Auch bei Leistungen Dritter reicht ein genügend enger Konnex zur Arbeitstätigkeit für sich alleine aus, damit steuerpflichtiges Einkommen zu bejahen ist. Die Motive bei einem leistenden Dritten spielen ausschliesslich insoweit eine Rolle, als daraus auf den (bestehenden oder fehlenden) Konnex zur Arbeitstätigkeit geschlossen werden kann (MARTIN PLÜSS, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri/Bern 2015, § 26 N 27)."

5.2.3.

Das Bundesgericht hat diese vorinstanzliche Auffassung mit Urteil vom 15. März 2019 (2C_703/2017) wie folgt relativiert:

"3.2.3 Allerdings ist die Auffassung der Vorinstanz, wonach Zuwendungen Dritter im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis immer steuerbares Einkommen seien, falls der Konnex zum Arbeitsverhältnis genügend eng sei, in dieser absoluten Form nicht richtig. Dies trifft nur zu, wenn zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige von Dritten erhält, und seiner Tätigkeit ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, derart, dass die Leistung die Folge der Tätigkeit ist und der Steuerpflichtige die Leistung im Hinblick auf seine Tätigkeit erhält (Urteil 2A.55/1988 vom 3. März 1989 E. 2a, in: ASA 60 S. 247; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 20 zu Art. 17 DBG). Dies kann beispielsweise bei Trinkgeldern der Fall sein (Urteil A.369/1976 vom 22. März 1978 E. 3b, in: ASA 48 S. 139; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 36 zu Art. 17 DBG; JEANBLAISE ECKERT, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 18 zu Art. 17 DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 21 zu Art. 24 DBG). Nach der ursprünglich im Gastgewerbe geltenden Regelung waren diese nicht eine freiwillige Leistung des Gastes, sondern zusätzlich zu dem auf der Karte ausgewiesenen Preis zu bezahlen; sie galten damit als (umsatzabhängiger) Lohnbestandteil und nicht als Schenkung (Urteil 2C_251/2012 vom 17. August 2012 E. 3.1.2; LOCHER, a.a.O., N. 47 zu Art. 17 DBG). Seit 'Service inbegriffen' gilt, bildet das Trinkgeld eine freiwillige Leistung des Gastes und hat somit eher Schenkungscharakter. Sein Einbezug ins Lohnsystem ist arbeitsrechtlich unzulässig (vgl. Urteil B 83/06 vom 26. Januar 2007 E. 7.2). Nach Art. 5 Abs. 2 AHVG gelten Trinkgelder nur als massgeblicher Lohn, wenn sie einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgelts darstellen (vgl. Art. 7 lit. e AHVV; Bundesamt für Sozialversicherung [Hrsg.], Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO, Fassung vom 1. Januar 2019, Ziff. 2044 ff.). Für die direkte Bundessteuer übernimmt die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11), hrsg. von der SSK und der ESTV, in Ziff. 32, diese Regelung ausdrücklich. Danach sind Trinkgelder nur zu deklarieren, wenn sie 'einen wesentlichen Teil des Lohnes ausmachen'. Im Übrigen führt das Trinkgeld somit zu keiner Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, obwohl der Konnex zum Arbeitsverhältnis offensichtlich ist. Ebenso dürfte eine Schenkung anzunehmen sein, wenn beispielsweise

Arbeitskollegen für einen internen Anlass oder den Abschied eines Kollegen unter sich eine Geldsammlung durchführen und dem Kollegen den gesammelten Betrag überreichen, obwohl die Zuwendung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis steht und neben der beruflichen kaum eine persönliche Beziehung zwischen den Zuwendenden und dem Bedachten besteht. Zumindest wenn die Leistung von Dritten ausgeht, kann somit nicht ohne Weiteres bereits aus dem Konnex zum Arbeitsverhältnis auf Erwerbseinkommen geschlossen werden. 3.2.4 Vorliegend war C. allerdings kein 'beliebiger Dritter', sondern wirtschaftlich der ehemalige Arbeitgeber der Beschwerdeführer. Auch unter solchen Umständen ist eine Schenkung nicht völlig ausgeschlossen, aber doch eher ausnahmsweise anzunehmen, wenn der Entgeltscharakter völlig in den Hintergrund tritt (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 13 N. 8). 3.3 Zu prüfen bleibt, ob die vorliegend streitigen Zuwendungen als Schenkung zu qualifizieren sind. 3.3.1 Eine Schenkung im steuerrechtlichen Sinne (vorbehältlich einer anderslautenden kantonrechtlichen Definition im nicht-harmonisierten Bereich; vgl. Urteil 2P.114/1995 vom 20. Oktober 1997 E. 1c) liegt vor, wenn eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht (animus donandi) vorgenommen wird. Die Schenkungsabsicht ist gegeben, wenn die Vermögenszuwendung nicht mit dem Willen, eine Gegenleistung zu empfangen, ausgerichtet wird. Dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff sind die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens gemeinsam. Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn der Zuwendungsempfänger für seinen Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass der Zuwendende Wissen und Willen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit (ohne Gegenleistung) haben muss (BGE 118 Ia 497 E. 2b/aa S. 500; Urteile 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; 2P.296/2005 vom 29. August 2006 E. 3.2.2; 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.3; 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 E. 3c, je mit Hinweisen; zum zivilrechtlichen Schenkungsbegriff: Urteil 5A_404/2018 vom 6. November 2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

3.3.2 Ein Schenkungswille kann bei nahestehenden Personen vermutet werden, wenn die übrigen Voraussetzungen einer Schenkung gegeben sind (vgl. Urteile 2C_294/2018 vom 26. Juni 2018 E. 4.3; 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.1.2; 2C_91/2011 vom 5. Juli 2011 E. 2.1; 2C_224/2008 vom 1. April 2009 E. 2.2). Kein Schenkungswille kann vorliegen, wenn die Leistung nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgt (Urteil 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3)."

6.

6.1.

Es ist unbestritten, dass H._____ (als natürliche Person) gegenüber den Rekurrenten nie direkt Arbeitgeberstellung hatte. Der Rekurrent stand im Jahr 2021 bei der K._____ AG in einem Arbeitsverhältnis. Jedoch handelte H._____ gegenüber dem Rekurrenten auch nicht als unbekannter Dritter.

6.2.

Es steht auch fest, dass die Zahlung von CHF 50'000.00 durch H._____ freiwillig erfolgte. Da die Zahlung durch H._____ (und nicht durch die Gesellschaft) vorgenommen wurde, wurde – entgegen der Darstellung im

Rekurs (Ziff. 7) – auch keine Klausel des Aktienkaufvertrages vom tt.mm. 2021 verletzt. Die Zusicherung in Ziff. 5 des Kaufvertrages, wonach die "Gesellschaft [...]", bezieht sich nicht auf eine von H._____ geleistete Zahlung an den Rekurrenten.

6.3.

Gegen einen massgeblichen Bezug zum Arbeitsverhältnis und für die Annahme einer Schenkung sprechen die offenbar bestehenden persönlichen Beziehungen zum Rekurrenten. Doch lässt sich daraus – wie nachfolgend gezeigt wird – nicht auf einen vom Arbeitsverhältnis unabhängigen Schenkungswillen schliessen. Es finden sich in den Akten denn auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Zahlung auch dann erbracht worden wäre, wenn der Empfänger nicht in einem Arbeitsverhältnis zur K._____ AG gestanden hätte.

6.4.

Zwischen H._____ und dem Rekurrenten bestanden klare wirtschaftliche Verflechtungen. H._____ war einerseits der Vorgesetzte des Rekurrenten bei der K._____ AG, anderseits waren H._____ Hauptaktionär und der Rekurrent Mitaktionär der K._____ AG. Der Rekurrent war zudem vom tt.mm. 2012 bis zum tt.mm. 2022 Mitglied des Verwaltungsrates, H._____ im gleichen Zeitraum Präsident des Verwaltungsrates. Ab dem tt.mm. 2022 bis heute fungiert der Rekurrent als Delegierter des Verwaltungsrates (Internet-Auszug aus dem Handelsregister vom 30. September 2025). Eine klare wirtschaftliche Verbindung zwischen der K._____ AG, H._____ und dem Rekurrenten ist damit im Jahr 2021 manifest. Diese geht über ein reines Arbeitsverhältnis hinaus.

6.5.

Entgegen der Auffassung des Rekurrenten schliesst die Beteiligung an der Arbeitgeberin als Mitaktionär aber keinesfalls den in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die Einkommensqualifikation verlangten direkten Zusammenhang zwischen der Leistung, die der Steuerpflichtige von Dritten erhält, und seiner Tätigkeit ("Leistung als Folge der Tätigkeit") aus.

Zwar hatte der Rekurrent gleich wie H._____ auch aufgrund seiner Aktionärsstellung ein Interesse daran, den Unternehmenswert und damit den Wert der Beteiligung durch gute unternehmerische Entscheide im Verwaltungsrat zu steigern. Für den entsprechenden wirtschaftlichen Erfolg wurde der Rekurrent als mitarbeitender Aktionär aber mit Dividenden abgefunden, so gerade im Jahr 2021 mit einem [...]igen Anteil an der im Kaufvertrag vom tt.mm. 2021 vereinbarten Dividende von CHF 300'000.00 ([...]). Insofern kann die Zuwendung von H._____ nicht mit der – als Mitaktionär ohnehin nicht massgeblichen – Aktionärsstellung in Zusammenhang gebracht werden.

Jedoch war für die Bewertung der Aktien und damit für die Kaufpreisbestimmung der Beteiligung aus der Sicht des Hauptaktionärs H._____ offensichtlich die andauernd gute Arbeitsleistung des Rekurrenten mitentscheidend. Mit der Bestätigung vom tt.mm. 2021 wird dies von H._____ klar zum Ausdruck gebracht, indem die "jahrelange sehr gut Zusammenarbeit" und die "Anerkennung der Zusammenarbeit" ausdrücklich genannt werden und damit offensichtlich Motiv für die Zuwendung von CHF 50'000.00 waren. Auch wenn das Schreiben vom tt.mm. 2021 mit "Schenkung an Dich" betitelt wurde, ergibt sich daraus rein grammatikalisch ("Zusammenarbeit") die Kausalität zwischen Zuwendung und Tätigkeit. Das Bundesgericht hat denn auch im Urteil vom 15. März 2019 (2_C 703/2017), Erw. 3.3.5, festgehalten, dass durch den Verkauf der Aktionär den Wert des Unternehmens realisiert habe. Es könne sodann willkürfrei angenommen werden, dass die langjährige treue Mitarbeit sich im Wert des Unternehmens niedergeschlagen habe und die Zuwendung eine Gegenleistung dafür bilde. "Die Annahme, der wirtschaftliche Eigentümer des Unternehmens, dem dieser Wert schliesslich zugeflossen ist, habe die ehemaligen Mitarbeiter mit der Zuwendung an diesem Wert partizipieren lassen wollen, liegt in der Tat nahe." Es ist damit von einer – wie ein "Quasi-Bonus" – einkommenssteuerpflichtigen Belohnung des Rekurrenten auszugehen.

Zum gleichen Ergebnis führen die von H._____ an weitere Personen am tt.mm. 2021 als Schenkungen bezeichneten Zuwendungen. Der betragsliche Unterschied zwischen den am tt.mm. 2021 von H._____ als Schenkungen deklarierten Zahlungen und der am tt.mm. 2021 zeitnah zum Vollzug an den Rekurrenten überwiesenen CHF 50'000.00 zeigt gerade die Leistung als Folge der wertvollen Arbeit des Rekurrenten auf.

Es kann daher offengelassen werden, wann und aus welchen Gründen das Schreiben vom tt.mm. 2021 ausgefertigt wurde, zumal in der Belastungsanzeige zur Anweisung der CHF 50'000.00 durch H._____ mit Buchungsdatum tt.mm. 2021 als Zahlungszweck "gemäss Besprechung" ausgewiesen wurde. Das gilt auch deshalb, als der Rekurrent in der E-Mail vom 30. August 2023 auf Aufforderung des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 21. August 2023 angegeben hatte, über keine "schriftliche Vereinbarung der Schenkung von H._____" zu verfügen.

6.6.

Zusammenfassend spricht das Gesagte im Rahmen einer Gesamtbetrachtung dafür, bei den Leistungen den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Rekurrenten zu bejahen. Es ist davon auszugehen, dass ein massgeblicher Konnex zur langjährigen Arbeitstätigkeit – nach der bundesgerichtlichen Diktion "Leistung als Folge der Tätigkeit" – besteht. Vor diesem Hintergrund tritt eine die Einkommenssteuer aufhe-

bende Schenkung – als Ausnahmetatbestand – in den Hintergrund. Die Zuwendung unterliegt der Einkommenssteuer. Der Rekurs ist abzuweisen.

7.

Mangels Antrages ist im Rekursverfahren nicht über das Schicksal der Schenkungssteuerveranlagung vom 6. Juni 2023 zu befinden. Das KStA wird diese infolge der fehlenden Zuständigkeit für die Veranlagung einer Schenkungssteuer auf der Zahlung von CHF 50'000.00 wohl aufzuheben haben.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens von den Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 615.00, (unter solidarischer Haftbarkeit) zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche