

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_139/2020**

**Urteil vom 1. Februar 2021**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Gerichtsschreiberin de Sépibus.

Verfahrensbeteiligte  
A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Rechtsanwalt Remo Busslinger,

*gegen*

Kantonales Steueramt Aargau,  
Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau,

Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 11. Dezember 2019 (WBE.2019.199).

### **Sachverhalt:**

**A.**  
A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) hatte in der Steuerperiode 2012 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in U.\_\_\_\_\_/AG und ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der B.\_\_\_\_\_ GmbH, mit Sitz in V.\_\_\_\_\_/AR (nachfolgend: die Gesellschaft). Die Gesellschaft bezweckt Management, Leitung und Führung von Betrieben, insbesondere im Sportbereich, die Erbringung von Beratungs- und Ausbildungsdienstleistungen, Planung und Durchführung von Veranstaltungen und Events sowie Vertrieb inklusive An- und Verkauf sowie Import und Export von Handelswaren. Die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell-Ausserrhododen nahm bei der Veranlagung der Gesellschaft für die Steuerperiode 2012 Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 159'090.-- vor. Sie ging davon aus, dass es sich bei dieser Summe um private Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen handelte. Die Veranlagungsverfügung vom 12. August 2016 ist in Rechtskraft erwachsen. Gestützt auf die Steuermeldung des Kantonalen Steueramts Appenzell Ausserrhododen vom 19. Juni 2017 rechnete die Steuerkommission U.\_\_\_\_\_/AG (nachfolgend: Steuerkommission) ohne weitere Prüfung die Summe von Fr. 159'090.-- in der Veranlagungsverfügung vom 22. August 2017 zur Steuerperiode 2012

des Steuerpflichtigen auf. Die gegen diesen Entscheid eingereichte Einsprache wies die Steuerkommission am 23. Oktober 2017 ab.

## B.

Nachdem das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau den Rekurs gegen den Entscheid der Steuerkommission vom 23. Oktober 2017 gutgeheissen hatte und die Sache an die Steuerkommission U. \_\_\_\_\_/AG zurückgewiesen hatte, reduzierte diese am 2. Juli 2018 das steuerbare Einkommen von A. \_\_\_\_\_ auf Fr. 224'700.--. An der Aufrechnung der Summe von Fr. 159'090.-- hielt sie fest. Den vom Steuerpflichtigen gegen den Entscheid der Steuerkommission vom 2. Juli 2018 erhobenen Rekurs wies das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau am 18. April 2019 ab. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau am 11. Dezember 2019 ab.

## C.

Mit Eingabe vom 3. Februar 2020 erhebt der Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 11. Dezember 2019 aufzuheben, eventualiter den Entscheid zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Präsidialverfügung vom 6. Februar 2020 wurde das Gesuch um aufschiebende Wirkung abgewiesen. Es wurde keine Vernehmlassung eingeholt.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz auf dem Gebiet der direkten Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2012. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht erhoben (vgl. Art. 42 und Art. 46 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 BGG). Mit seinem formellen Begehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, eventuell sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, stellt der Beschwerdeführer an sich ein rein kassatorisches Rechtsbegehren (Art. 42 Abs. 1 BGG). Ein blosser Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Entscheids ist nicht zulässig. Aus der Beschwerdebegründung ergibt sich jedoch, in welchem Umfang die Steuerveranlagung angefochten wird. Das Rechtsbegehren ist in diesem Sinn aufzufassen und auf die Beschwerde daher einzutreten.

**1.2.** Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, wozu auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt (Art. 129 BV), vom Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 155** E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 141 V 234** E. 2 S. 236). Abweichend davon untersucht das Bundesgericht die angebliche Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) sowie von kantonalem Recht nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; **BGE 142 I 99** E. 1.7.2 S. 106).

### 2.

**2.1.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig (willkürlich; **BGE 145 V 326** E. 1 S. 328) sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50** E. 4.1 S. 52 f.). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1 S. 18).

**2.2.** Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG; unechte Noven), was in der Beschwerde näher darzulegen ist (**BGE 133 III 393** E. 3 S. 395). Der vorinstanzliche Verfahrensausgang allein bildet noch keinen hinreichenden Anlass im Sinne von Art. 99 Abs. 1 BGG für die Zulässigkeit von unechten Noven, die bereits im kantonalen Verfahren ohne Weiteres hätten vorgebracht werden können (**BGE 143 V 19** E. 1.2 S. 22 f. mit Hinweisen).

Die vom Steuerpflichtigen vor Bundesgericht eingereichten Unterlagen lagen schon der Vorinstanz vor, weshalb sie im bundesgerichtlichen Verfahren nicht weiter zu berücksichtigen sind.

### 3.

**3.1.** Streitig und zu prüfen sind vor Bundesgericht Aufrechnungen in der Veranlagungsverfügung des Steuerpflichtigen in der Höhe von Fr. 8'809.70 betreffend die Anzahlung eines dritten geleasteten Fahrzeugs (E. 4.1, hiernach), Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 13'260.-- betreffend das Konto 4050 "Aufwand Cycling" (E. 4.2, hiernach) sowie Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 108'833.90 betreffend Barbezüge mit Auslandsbezug (E. 4.3, hiernach). Diese Aufwendungen waren durch die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden in der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung der Gesellschaft, mit dem Hinweis, es handle sich um private Lebenshaltungskosten, aufgerechnet worden.

**3.2.** Zu den zweidimensionalen Sachverhalten, wie hier einer vorliegt, hat das Bundesgericht wiederholt festgestellt, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus herrsche. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf Ebene der Gesellschaft einerseits und des Anteilnehmers andererseits einer jeweils eigenen Logik. Entsprechend herrscht die übliche Beweislastverteilung. Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen hat die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen die steuerpflichtige Person zu beweisen (sog. Normentheorie; **BGE 142 II 488** E. 3.8.2 S. 508). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat aber ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung, welche die Veranlagungsbehörde zu einem Ermessenszuschlag veranlasst (Urteil 2C\_316/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 2.1), detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilhaber gegenüber ebenso berechtigt (unter vielen Urteil 2C\_461/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.2; zum Ganzen Martin Kocher, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität - Gedankensplitter im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 593, insb. 595).

### 4.

**4.1.** Die Vorinstanz hat betreffend die Aufrechnung von Fr. 8'809.70 für das Bundesgericht verbindlich festgehalten, dass der Steuerpflichtige nicht ansatzweise belegt habe, dass durch die Anschaffung eines dritten Fahrzeugs die Mehrkosten, die bei Überschreitung von gewissen, in den Leasingverträgen der Fahrzeuge der Gesellschaft festgelegten Kilometerbeschränkungen entstehen, vermieden werden konnten. Sie bestätigte insofern die Würdigung der Unterinstanz, welche die geschäftsmässige Begründetheit der Anschaffung eines dritten Fahrzeugs bei einer Gesellschaft mit nur einem Mitarbeiter verneint hatte. Diese Situation legt nahe, dass das Fahrzeug dem Steuerpflichtigen privat zur Verfügung stand. Diese Beurteilung ist nicht zu beanstanden. Was der Steuerpflichtige vor Bundesgericht vorträgt, erschöpft sich weitgehend in unzulässiger appellatorischer Kritik. So hat die Vorinstanz sich sehr wohl mit seinen Begründungen auseinandergesetzt. Die Tatsache, dass das angefochtene Urteil mit seiner Sichtweise nicht übereinstimmt, begründet zudem noch keine Willkür. Nicht zu hören ist ferner die Kritik des Steuerpflichtigen, die Vorinstanz habe gegen die Verfassung des Kantons Aargau verstossen, weil sie von ihm dasselbe Mass an Substantiierung hinsichtlich seiner Rügen verlangt habe wie von einem Anwalt. So kann der als Geschäftsmann tätige Steuerpflichtige insbesondere nichts zu seinen Gunsten aus § 22 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (KV/AG; SR 110.000) ableiten, welcher die Benachteiligung Unbeholfener in Verfahren verbietet. Es steht in der Tat ausser Frage, dass der Steuerpflichtige über kaufmännisches Wissen verfügte bzw. sich schon in den vorinstanzlichen Verfahren durch einen Anwalt hätte vertreten lassen können.

**4.2.** Die Vorinstanz hat ferner festgestellt, dass der Steuerpflichtige die Aufrechnung einer Summe von Fr. 13'260.-- im Zusammenhang mit dem Konto 4050 "Aufwand Cycling" der Gesellschaft nicht bestritten habe, weshalb sie auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen ist. Im Übrigen hat sie festgehalten, dass die hälftige Kürzung des unter diesem Konto aufgeführten Aufwands angemessen sei. Auch diese Würdigung ist nicht zu beanstanden. Die Steuerkommission hat festgehalten, dass unter diesem Konto Aufwendungen für Velos, Veloausrüstung, Flickzeug usw. verbucht worden seien, welche nicht in einem direkten Zusammenhang mit dem Kerngeschäft der Gesellschaft standen. Da der Steuerpflichtige privat ein begeisterter Fahrradfan und aktiver Fahrradfahrer sei, erachtete sie es als naheliegend, dass die verbuchten Aufwendungen nicht rein geschäftsmässig begründet waren. An dieser Beurteilung ändert die vornehmlich appellatorische Kritik des Steuerpflichtigen nichts, gemäss welcher der in diesem Konto aufgeführte Aufwand Promotionsartikel, Werbegeschenke und Ähnliches betreffen soll, welcher privat kaum zweckmässig zu verwenden gewesen sei bzw. er keinen zusätzlichen Privatbedarf an Radsportartikeln gehabt hätte. Angesichts dessen, dass er es versäumt hat, im

vorinstanzlichen Verfahren in präziser Weise die Feststellungen der Steuerkommission zu bestreiten, hat er sich die auf Gesellschaftsebene erfolgte hälftige Aufrechnung dieses Kontos entgegenhalten zu lassen.

**4.3.** Die Vorinstanz hat weiter festgehalten, dass Barbezüge in der Höhe von Fr. 108'833.90, welche im Zusammenhang mit im Ausland durchgeführten Radsportveranstaltungen getätigt worden sind, dem Steuerpflichtigen aufzurechnen seien. Sie begründete dies namentlich damit, dass für die Barbezüge in einer Höhe von Fr. 40'300.-- lediglich Quittungen mit unterschiedlichen Unterschriften vorlägen und für die Zahlung von Fr. 60'000.-- zwar ein Testimonialvertrag und eine E-Mail-Bestätigung des im Ausland ansässigen Zahlungsempfängers ins Recht gelegt worden seien, letztere jedoch aus dem Jahre 2018 stamme, nicht unterzeichnet und erst sechs Jahre nach der mutmasslichen Zahlung erstellt worden sei. Mangels weiterer Angaben oder Unterlagen, die aufzeigten, worin die Leistungen im Einzelnen bestanden hätten, befand die Vorinstanz, dass dem Steuerpflichtigen die Barbezüge aufzurechnen seien. Bei grenzüberschreitenden Rechtsverhältnissen wie dem vorliegenden geht die Praxis von einer «besonders qualifizierten» Mitwirkungspflicht aus, weil die direkte Beweisführung bei Auslandssachverhalten sich oftmals als unmöglich oder unzumutbar erweist und die Steuerbehörde in ihrer Beweisführung deshalb verstärkt angewiesen ist, auf Indizien zurückzugreifen (**BGE 144 II 427 E. 2.3.2 S. 433**; Urteil 2C\_32/2018 vom 11. November 2019 E. 3.2.2).

Insofern der Steuerpflichtige den Ausführungen der Vorinstanz vornehmlich entgegensetzt, dass die in bar erfolgende Bezahlung von Spinning-Instruktoren an internationalen Radsportveranstaltungen eine Grundvoraussetzung für sein Geschäftsmodell darstelle, vermag er die Vermutung, dass mit den Barbezügen private Lebenshaltungskosten bestritten worden seien, nicht in genügender Weise zu widerlegen. Mangels präziser und beweismässig unterlegter Angaben, welche Aufschluss über die genauen Leistungen der Spinning-Instruktoren geben und die Umstände ihres Einsatzes klären, ist den nicht über pauschale Angaben hinausgehenden Ausführungen des Steuerpflichtigen nicht zu folgen. Fehl geht in diesem Zusammenhang auch der Einwand, die Vorinstanz habe überhöhte Anforderungen an das Beweismass gestellt, wenn sie weitere Nachweise bzw. Erklärungen zu den Umständen der Barzahlungen verlangte. Schliesslich ist die Aussage des Steuerpflichtigen unbegründet, dass aufgrund der Branchenüblichkeit von Barzahlungen im Sportbereich keine Veranlassung bestanden habe, schriftliche Zahlungsbestätigungen zu verfassen. In Abwesenheit einer nachvollziehbaren Erklärung, weshalb bei internationalen Radsportveranstaltungen auf Zahlungsbestätigungen von Spinning-Instruktoren verzichtet wird, kann auch diese Rüge nicht gehört werden.

**4.4.** Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Würdigung der Vorinstanz rechtlich nicht zu beanstanden ist, weshalb es bei der vorinstanzlichen Beweiswürdigung der Aufrechnung in der Höhe von Fr. 108'833.90 beim Steuerpflichtigen bleibt. Die Beschwerde ist unter dem Gesichtswinkel des harmonisierten Steuerrechts der Kantone und Gemeinden unbegründet und abzuweisen.

## **5.**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

## **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2012, wird abgewiesen.

### **2.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

### **3.**

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Februar 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: de Sépibus