

28 Qualifikation zugeflossener Mittel

- **Qualifikation zugeflossener Mittel als Einkommen, sofern kein Nachweis eines steuerfreien Zuflusses erbracht werden kann (Schenkung, Kapitalgewinn, etc.).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 4. November 2009 in Sachen K.-D. (WBE.2009.5).

*Aus den Erwägungen***II.****1.****1.1.**

Unbestritten ist der im ordentlichen Steuerverfahren nicht deklarierte Ertrag aus dem Baggerbetrieb. Bestritten ist jedoch u.a. die Finanzierung der Anschaffung. Die Beschwerdeführer bringen vor, die Finanzierung sei durch ein Darlehen über Fr. 14'000.-- von D. erfolgt. D. bestätigte mit Erklärung vom 8. Juli 2008, dass er dem Beschwerdeführer auf den Jahreswechsel 2001 ein Darlehen von Fr. 14'000.-- für den Ankauf von Baggern usw. gewährt habe, und dass dabei auf einen schriftlichen Darlehensvertrag verzichtet worden sei.

Das von D. gewährte Darlehen wurde gemäss Angaben der Beschwerdeführer ohne Ausgabe einer Quittung bar ausbezahlt.

1.2.

Die Vorinstanz führte dazu aus, die Beschwerdeführer hätten das behauptete Darlehen in den Steuererklärungen 2001 bis 2003 nicht deklariert. Zudem sei unklar, aus welchem Grund das Darlehen bereits Anfangs Januar 2001 hätte gewährt werden sollen, seien doch der Bagger und der Anhänger erst am 18. bzw. 26. Mai 2001 gekauft worden. Die Bestätigung von D. reiche für sich nicht aus, um das Darlehen genügend nachzuweisen. Die Aufrechnung eines zu-

sätzlichen Einkommens über Fr. 14'000.-- sei daher zu Recht erfolgt (Vorinstanzliches Urteil, Erw. 3.3.4.).

1.3.

1.3.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG). Nach dem solchermassen formulierten Grundsatz der Gesamtreineinkommensteuer fallen alle Einkünfte, ob wiederkehrend oder einmalig, ob in der Form von Geld oder Naturalien, unter den Einkommensbegriff und unterliegen damit der Einkommenssteuer (vgl. Martin Plüss, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri/Bern 2009, § 25 N 7; ebenso im Ergebnis zur direkten Bundessteuer: Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil 2001, Art. 16 N 4). Die Einkommensgeneralklausel von § 25 Abs. 1 StG "überdacht" gewissermassen (ebenso wie jene von Art. 16 Abs. 1 DBG) die beispielhaften Aufzählungen in den § 26 bis 32 StG und ergänzt diese. Fällt eine Einkunft nicht unter eine der genannten Bestimmungen, so ist sie daher grundsätzlich unter die Generalklausel zu subsumieren und dementsprechend steuerbar (vgl. Locher, a.a.O., Art. 16 N 6).

1.3.2.

Hier wurde der Mittelzufluss von Fr. 14'000.- nicht bestritten, so dass an sich eine unter die Generalklausel fallende Einkunft anzunehmen wäre. Hingegen haben die Beschwerdeführer behauptet, es handle sich dabei nicht um Einkommen, sondern um die Gewährung eines Darlehens durch D.. Damit haben die Beschwerdeführer das Vorliegen eines steuermindernden Umstands geltend gemacht, für den sie beweispflichtig sind (StE 1990 B 13.1. Nr. 6; Conrad Walther, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri/Bern 2009, § 174 N 28; vgl. zur Qualifikation unbewiesener "Darlehen" als Einkommen: Martin Plüss, a.a.O., § 25 N 7 sowie Locher, a.a.O., Art. 23 N 2).

1.3.3.

Werden im Besteuerungsverfahren Tatsachen streitig, so ist für das Beweismass grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen (vgl. Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75, S. 192; Urteil des Verwaltungsgerichts des

Kanton Bern vom 2. März 2009, in: BVR 2009, S. 391, Erw. 4.3.2.). 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 (BVR 2009, S. 391, Erw. 4.3.2.; Thomas Merkli/Arthur Aeschlimann/Ruth Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, Bern 1997, Art. 19 N 6; René A. Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel 1996, N 913). Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung; vgl. dazu Berger, a.a.O., S. 195). 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 (BGE 130 III 321 Erw. 3.2.).

1.4.

Die Ausbezahlung des Darlehens erfolgte gemäss Angaben der Beschwerdeführer bar, ohne Quittung und ohne schriftlichen Darlehensvertrag. In den Akten finden sich keine Unterlagen über mögliche Barbezüge von einem Bank- oder Postkonto. Die Beschwerdeführer haben das Darlehen nie in einer Steuererklärung angegeben und auch nicht in die Buchhaltung integriert. Schon dies lässt die behauptete Darlehensgewährung als äusserst zweifelhaft erscheinen. Diese Zweifel verstärken sich noch bei genauerer Betrachtung der Verhältnisse beim angeblichen Darlehensgeber D.. Bereits das KStA machte die Beschwerdeführer darauf aufmerksam, dass D. in seiner Steuererklärung kein entsprechendes Darlehensguthaben ausgewiesen habe und dass er offenbar auch nicht über ein Kapitalvermögen verfüge, welches eine entsprechende Darlehensschuld zulassen würde.

Die Beschwerdeführer reichen einzig die Bestätigung von D. über die angebliche Darlehensgewährung ein. Die Bestätigung reicht

jedoch nicht aus, um die aufgezeigten Zweifel auszuräumen. Vielmehr ist aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführer nicht auszuschliessen, dass es sich um eine Gefälligkeitsbestätigung handelt.

Für das Nachsteuerverfahren gelten grundsätzlich dieselben Mitwirkungspflichten wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren (vgl. § 209 StG). Die Beweislast des Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen führt zwar nicht zur Aufhebung des Untersuchungsgrundsatzes, nach welchem die Steuerbehörde verpflichtet ist, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen. Die Steuerbehörde ist jedoch nicht gehalten, weitere Sachverhaltsabklärungen zu tätigen, wenn der Steuerpflichtige seine Vorbringen trotz Aufforderung nicht substantiiert oder wenn er die erforderlichen Belege nicht bringt, obwohl ihm dies zumutbar wäre (AGVE 1993, S. 297).

Die Beschwerdeführer haben im gesamten Nachsteuerverfahren die aufgezeigten Zweifel über das Bestehen des Darlehens nicht entkräften können. Im Einspracheverfahren hatte ihnen das KStA am 17. Juni 2008 mitgeteilt, dass es die behauptete Darlehensgewährung aufgrund verschiedener Umstände (keine Deklaration in der Steuererklärung von D., mangelndes Barvermögen von D., etc.) nicht als nachgewiesen betrachten könne. Angesichts dessen wäre es Sache der Beschwerdeführer gewesen, im Einsprache- bzw. spätestens im Rekursverfahren zusätzliche Beweismittel für das behauptete Darlehensverhältnis einzureichen bzw. entsprechende Beweisanträge zu stellen. Dies haben sie indessen versäumt und sie haben auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine entsprechenden Anträge gestellt. Das Verwaltungsgericht ist daher nicht gehalten, aus eigener Initiative weitere Abklärungen zu treffen. Das Darlehen als steuermindernde Tatsache kann somit nicht nachgewiesen werden. Eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs, wie dies die Beschwerdeführer vorbringen, liegt nicht vor. Die Beschwerdeführer erhielten mehrmals die Gelegenheit sich zu äussern und ihnen wurde aufgezeigt, weshalb Zweifel an dem Vorhandensein eines Darlehens bestehen. Die Aufrechnung von Fr. 14'000.-- ist daher gerechtfertigt.

29 Feststellungsverfügungen im Steuerrecht (Praxisverschärfung)

- In Veranlagungen sind über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen (Erw. 1).
- Selbstständige Feststellungsverfügungen sind im Steuerrecht, abgesehen vom Fall der Feststellung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen (Erw. 2 f.).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 17. Juni 2009 in Sachen R.M. (WBE.2008.328).

*Aus den Erwägungen***II.****1.**

Es fragt sich zunächst, ob und allenfalls wie weit Feststellungen wie die hier streitigen mit Bezug auf bestimmte für die Besteuerung wesentliche Rechtsfragen neben der Festlegung der Steuerfaktoren in einer Veranlagungsverfügung möglich sind.

1.1.

Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; sowohl die tatsächlichen als auch die rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 2001 [2A.192/2000], Erw. 1b/bb mit Rechtsprechungshinweisen, vgl. auch Entscheide vom 18. Juni 2007 [2A.775/2006] und vom 23. Juni 2008 [2C_761/2007]). Das Bundesgericht anerkennt somit neben der Festsetzung der Steuerfaktoren keine Festlegung unanfechtbarer Berechnungsgrundlagen in Veranlagungsverfügungen.

1.2.**1.2.1.**

Das Verwaltungsgericht hat in seiner Praxis wiederholt festgestellt, es bestehe im Steuerrecht – und zwar obwohl die blosser Anfechtung der Begründung einer Verfügung, ohne dass die Abände-