KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-RV.2021.61
P 113

Urteil vom 20. Juli 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiber Ceni
Rekurrent 1	***A.***_____
Rekurrentin 2	***B.***_____
	beide vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt, Zelglistrasse 15, 5001 Aarau
Gegenstand	**Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 6. April 2021** betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.
Mit Verfügung vom 21. Oktober 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 946'200.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 6'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 5'247'000.00 veranlagt. Die Steuerkommission Q. rechnete dabei dem steuerbaren Einkommen CHF 800'000.00 als geldwerte Leistung aus unterpreislicher Privatentnahme hinzu.

2.
Gegen die Verfügung vom 21. Oktober 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 21. November 2019 Einsprache erheben. Sie stellten folgenden Antrag:

> "Das steuerbare Einkommen sei auf CHF 146'200.--, davon CHF 139'000.-- in Q. steuerbar, festzulegen. Das steuerbare Vermögen und der qualifizierte Beteiligungsertrag seien gemäss der definitiven Steuerveranlagung 2015 beizubehalten."

3.
Mit Entscheid vom 6. April 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.
Den Einspracheentscheid vom 6. April 2021 (zugestellt am 8. April 2021) haben A. und B. mit Rekurs vom 7. Mai 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende Anträge:

> "1. Der Einspracheentscheid vom 06.04.2021 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei auf CHF 146'200.00, davon CHF 139'000.00 in Q. steuerbar, festzulegen.
>
> 2. Das steuerbare Vermögen und der qualifizierte Beteiligungsertrag seien gemäss der definitiven Steuerveranlagung 2015 beizubehalten."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid 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 erstattet.

7.
Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Steueramt des Kantons R, Abteilung Juristische Personen, vorgenommen.

8.
A. und B. haben aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

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.
Der Rekurrent war Aktionär der 2004 gegründeten E. AG, verkaufte seine Anteile im Jahr 2011 jedoch an seinen Sohn, F. (vgl. die unbestritten gebliebenen Aussagen auf den Seiten 3 und 4 des Rekurses sowie die Wertschriftenverzeichnisse 2010 und 2011 der Rekurrenten und das Wertschriftenverzeichnis 2011 von F.). In der Steuerperiode 2015 war der Rekurrent Verwaltungsratspräsident und die Rekurrentin Mitglied des Verwaltungsrats der E. AG.

2.2.
Die E. AG kaufte im Jahr 2008 einen Personenwagen P (nachfolgend: P) zum Preis von CHF 533'177.00. Anlässlich der Einfuhr des P aus S in die Schweiz wurde auf der Bemessungsgrundlage von CHF 554'691.00 (Preis zuzüglich Zollabgaben von CHF 21'514.90) die Mehrwertsteuer im Betrag von CHF 42'156.50 erhoben (vgl. Veranlagungsverfügung MWST vom 25. Januar 2008).

2.3.
Am 23. Januar 2012 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der E. AG eine Mehrwertsteuer-Kontrolle durch (vgl. Art. 78 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [MWSTG]). Gemäss Verfügung der ESTV vom 14. Juli 2014 habe die E. AG in den Jahren 2007 bis 2010 Fahrzeuge für mehr als CHF 1'300'000.00 erworben. Da diese Geschäfte dem nicht-unternehmerischen Bereich der E. AG zuzuordnen seien, bestehe dafür kein Anspruch auf Abzug der Vorsteuern. Die Verfügung der ESTV ist gemäss Angaben des Vertreters der Rekurrenten (vgl. Rekurs S. 4) in Rechtskraft erwachsen.

2.4.
In der Folge verkaufte die E. AG die meisten Fahrzeuge an die G. AG, die vom Sohn der Rekurrenten, F., betrieben wird. Der P war jedoch nicht Teil der an die G. AG verkauften Fahrzeuge. Stattdessen erwarb der Rekurrent den P von der E. AG per 1. Januar 2015 privat zum Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00.

2.5.
Mit Kaufvertrag vom tt. Januar 2016 verkaufte der Rekurrent den P zum Preis von CHF 1'800'000.00 an die H. GmbH.

3.
3.1.
Die Differenz zwischen dem Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00 und dem späteren Verkaufspreis von CHF 1'800'000.00 hat die Steuerkommission Q. als geldwerte Leistung zugunsten des Rekurrenten beurteilt. Dagegen richtet sich der Rekurs.

3.2.
In der Folge ist deshalb nach einer Darstellung der Parteivorbringen (Erw. 4) zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung dieser Preisdifferenz als geldwerte Leistung erfüllt waren (Erw. 5).

4.
4.1.
In der Abweichungsbegründung zur Veranlagungsverfügung 2015 führte die Steuerkommission Q. aus, der aus der E. AG privat zum Preis von CHF 1'000'000.00 übernommene P sei am tt. Januar 2016 zum Preis von 1'800'000.00 weiterverkauft worden. Die Preisentwicklung auf dem Markt für Luxusfahrzeuge, unter anderem der Marke P, rechtfertige keinen derart markanten Preisanstieg von CHF 800'000.00 innert Jahresfrist. Deshalb sei nicht von einem privaten Kapitalgewinn, sondern von einer unterpreislichen Privatentnahme und einer geldwerten Leistung zugunsten des Aktionärs auszugehen. Die Preisdifferenz von CHF 800'000.00 stelle steuerbares Einkommen dar, wobei für die privilegierte Besteuerung keine gesetzliche Grundlage bestehe.

4.2.
4.2.1.
In der Einsprache liessen die Rekurrenten ausführen, der P sei – zusammen mit weiteren Fahrzeugen – ursprünglich Geschäftsvermögen der E. AG gewesen. Dann habe die Abteilung MWST der ESTV jedoch beanstandet, dass es sich bei der Fahrzeug-Sammlung um das Hobby des Rekurrenten handle und diese Fahrzeuge nicht geschäftsnotwendig seien. In der Folge sei die Auto-Sammlung (mit Ausnahme des P) per 25. September 2014 an die G. AG, eine vom Sohn des Rekurrenten betriebene Autogarage, übertragen worden. Der P sei hingegen aus persönlichen Gründen vom Rekurrenten in sein Privatvermögen überführt worden. Diese Vorgänge seien den Steuerbehörden kommuniziert worden, worauf es zu einer Buchprüfung durch die Hauptabteilung Direkte Bundesteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (DVS) gekommen sei, die ohne Beanstandung abgeschlossen worden sei.

Der Rekurrent habe nach der Überführung des P ins Privatvermögen keine Verkaufsbemühungen unternommen, da er das Fahrzeug selber habe behalten und benutzen wollen.

Die Marke P gelte als Luxusmarke und die bezahlten Preise für P des Modells M hätten im Jahr 2014 im mittleren 6-stelligen Bereich gelegen. So sei ein als Rarität geltendes Modell I von AF. 2014 zum Preis von EUR 448'000.00 versteigert worden.

Da nur wenige P auf dem Markt angeboten würden, sei es schwierig, einen repräsentativen Marktwert anhand einer Vielzahl von Angeboten und Verkäufen zu bestimmen. Bei der Festlegung des Übernahmepreises habe sich die E. AG deshalb auf die in einer Fachzeitschrift publizierten Kaufpreise abgestützt, wobei sie sich mit dem Betrag von CHF 1'000'000.00 am dort genannten Höchstpreis von EUR 920'000.00 orientiert habe.

Der Verkauf des P im Jahr 2016 habe sich daraus ergeben, dass ein Kunde das geparkte Fahrzeug zufällig gesehen und sich erkundigt habe, ob dieser käuflich sei. Dies sei verneint worden. Dennoch habe der Kunde in der Folge ein Kaufangebot von CHF bbb gemacht, das ausgeschlagen worden sei. Der Interessent habe sein Angebot auf CHF ccc erhöht, aber der Rekurrent habe auch dieses Angebot abgelehnt, weil er einerseits gar keine Verkaufsabsichten gehabt und andererseits auch angenommen habe, das Kaufinteresse würde bei Offenlegung der Vorgeschichte des Fahrzeuges ([...]) abflauen. Diese Annahme habe sich als falsch erwiesen: Trotz Kenntnis der Vorgeschichte habe der Interessent ein weiteres Angebot von CHF 1'800'000.00 abgegeben, worauf es zum Vertragsabschluss gekommen sei.

Dieser hohe Verkaufspreis sei zum Zeitpunkt der Übernahme des P durch den Rekurrenten nicht vorhersehbar gewesen. Stattdessen habe der Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00 dem damaligen Wissensstand der E. AG und des Rekurrenten entsprochen und auch dem Drittvergleich standgehalten.

4.2.2.
Im Rahmen des Einspracheverfahrens forderte das Gemeindesteueramt Q. weitere Unterlagen und Auskünfte ein (Aktenergänzungen vom 22. November 2019 und vom 2. März 2020). Darauf antwortete der Vertreter der Rekurrenten mit Schreiben vom 14. Februar 2020 und vom 31. März 2020. Bei dieser Korrespondenz ging es im Wesentlichen um den genauen Ablauf der Verkaufsverhandlungen des P (vor dem Verkauf an einen Dritten im Januar 2016), um Unterlagen zu den entsprechenden Buchungen, sowie um die Frage, ob bzw. welchen Buchgewinn die E. AG mit dem Verkauf des P an den Rekurrenten erzielt hatte.

4.2.3.
Im Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q. daran fest, dass im Umfang von CHF 800'000.00 eine unterpreisliche Privatentnahme des P erfolgt sei, die als geldwerte Leistung beim Rekurrenten zu besteuern sei.

Der Marktwert des P habe am tt. Januar 2016 dem Verkaufspreis von CHF 1'800'000.00 entsprochen. Für die Bestimmung des Verkehrswertes per 1. Januar 2015 sei es nicht möglich, zeitnahe Verkäufe für ein gleiches Modell heranzuziehen, da es sich beim P um ein seltenes Fahrzeug ohne offenen Markt handle. Hingegen könne der Verkaufspreis aus dem Jahr 2016 auch zur Bestimmung des Marktwertes per 1. Januar 2015 verwendet werden. Das Fahrzeug habe nämlich im Verlaufe der Besitzesdauer beim Rekurrenten keine Änderungen oder Umbauten erfahren. Der Verkehrswert per 1. Januar 2015 orientiere sich daher am per tt. Januar 2016 erzielten Verkaufspreis, zumal das erste Kaufangebot nicht einmal ein Jahr nach der Privatentnahme erfolgt sei. Der Verkauf zu diesem hohen Preis weise auf eine bereits vor dem Verkauf bestehende Nachfrage hin, die lediglich infolge fehlender Angebote nicht sichtbar geworden sei. Deshalb sei der beim Verkauf erzielte Preis kein Sonderfall, sondern wiederspiegle den bereits vor dem Verkauf unterschwellig vorhandenen Markt. Schliesslich lägen auch keine Gründe vor, die eine Preissteigerung von CHF 800'000.00 innert Jahresfrist erklärten. Der Entnahmepreis von CHF 1'000'000.00 sei nicht der Marktwert, zumal keine Drittvergleiche dafür existierten.

Der Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00 sei wohl eher im Hinblick auf den Buchwert des P von CHF 940'000.00 festgelegt worden. Weshalb der Buchwert des P bei CHF 940'000.00 gelegen habe, sei im Übrigen nicht ersichtlich, sei der P doch im Jahr 2007 zu einem Preis von CHF 554'691 erworben worden. Nachfolgeinvestitionen seien keine bekannt.

Bei der Differenz zwischen Entnahmepreis und Marktwert von CHF 800'000.00 handle es sich um eine geldwerte Leistung zu Gunsten des Aktionärs, die nicht privilegiert zu besteuern sei.

4.3.
4.3.1.
Im Rekurs liessen die Rekurrenten vorbringen, sie seien 2015 nicht Aktionäre der E. AG gewesen. Der Rekurrent habe die Aktien der E. AG am 22. November 2011 seinem Sohn verkauft. Im Übrigen wurden im Wesentlichen die Argumente der Einsprache wiederholt.

Ergänzend führte der Vertreter der Rekurrenten aus, der Rekurrent habe im Zeitpunkt der Übernahme des P nicht voraussehen können, dass er später einen derart hohen Verkaufspreis würde erzielen können. Es sei falsch, den Verkaufspreis aus dem Jahr 2016 als Verkehrswert für das

Vorjahr heranzuziehen. Voraussetzung einer geldwerten Leistung sei, dass die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhalten habe und der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sei. Diese Erkennbarkeit könne sich nicht auf Umstände beziehen, die sich 14 Monate später ereignet hätten. Massgebend für die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung sei der Zeitpunkt, in dem die Gesellschaftsorgane den Verkaufsentscheid gefällt hätten. Die spätere Preisentwicklung sei für die Gesellschaftsorgane zu diesem Zeitpunkt nicht erkennbar gewesen.

Der Übernahmepreis sei keineswegs in der Höhe von CHF 1'000'000.00 gewählt worden, weil dies in etwa dem Buchwert entsprochen habe. Vielmehr sei für alle durch die E. AG verkauften Fahrzeuge, darunter der P, eine plausibel nachvollziehbare Preisgestaltung erforderlich gewesen. Die Auflösung des Buchhaltungskontos Fahrzeugbestand (1065) der E. AG müsse für den Zeitraum 2014 und 2015 gesamthaft betrachtet werden. Dabei sei ein (anfänglicher) Fahrzeugbestand von CHF 1'410'746.00 ausgewiesen, dem Verkaufserlöse von CHF 1'894'000.00 gegenüberstünden, woraus sich ein Gewinn von CHF 483'254.00 ergebe.

Auch die Buchprüfung durch die DVS habe zu keiner Aufrechnung aus verdeckter Gewinnausschüttung geführt, weil die Steuerbehörden mit den Rekurrenten davon ausgegangen seien, dass zum Zeitpunkt der Übernahme des P am 1. Januar 2015 ein Preis von CHF 1'000'000.00 nach Drittvergleichskriterien angemessen gewesen sei.

Zum Zeitpunkt des Verkaufs des P durch die Gesellschaft hätten sich die Organe der E. AG an jenen Informationen orientieren müssen, die ihnen zur Verfügung gestanden hätten. Jedoch gebe es auch bei Liebhaberobjekten einen Markt und Möglichkeiten zur Bestimmung eines Marktpreises. Insbesondere gebe es Gutachter, die den Verkehrswert fachmännisch einschätzen könnten. So seien bei Fachunternehmen zwei Bewertungen eingeholt worden, die bei der Kaufpreisentscheidung noch nicht zur Verfügung gestanden hätten. Diese Gutachten schätzten den Marktwert des P per 1. Januar 2015 auf CHF 800'000.00 bis CHF 850'000.00 (Bewertung J.) bzw. auf CHF 700'000.00 bis CHF 950'000.00 (Gutachten K._____). Vor diesem Hintergrund sei der Übernahmepreis mit CHF 1'000'000.00 eher zu hoch angesetzt worden. Eine unterpreisliche Privatentnahme liege nicht vor.

4.3.2.
In der Vernehmlassung hielten das Gemeindesteueramt Q. und das KStA fest, der Rekurrent gelte als Aktionär der E. AG, da er gemäss Aktienkaufvertrag auch nach dem Verkauf an den Sohn Nutzniesser der Aktien geblieben sei. Bezüglich der Höhe des Buchwertes der Fahrzeuge werde auf die Aussage des Vertreters der Rekurrenten im Schreiben vom

31. März 2020 verwiesen. Auf diese Aussage habe sich die Steuerkommission im Einspracheentscheid gestützt.

4.3.3.
In der Replik liessen die Rekurrenten ausführen, es sei nicht relevant, welcher Buchgewinn aus dem Verkauf des Fahrzeugbestandes der E. AG an die G. AG resultiert habe, sondern ob der Übernahmepreis des P von CHF 1'000'000.00 einem Drittvergleich standhalte. Dies sei aufgrund der eingereichten Unterlagen erstellt.

Im Übrigen (Ergänzung vom 8. September 2021) seien die Aktien der E. AG ohne Nutzniessungsvorbehalt an seinen Sohn übertragen worden. Der vom Gemeindesteueramt Q. vorgelegte Aktienkaufvertrag betreffe die L. AG, die in das Verkaufsgeschäft P nicht involviert gewesen sei.

4.3.4.
Mit der aufforderungsgemässen Einreichung weiterer Unterlagen führte der Vertreter der Rekurrenten ergänzend aus, es liege bei natürlichen Personen keine geldwerte Leistung vor, wenn auf Stufe der juristischen Person keine rechtskräftig veranlagte Aufrechnung vorliege. Dies gelte im vorliegenden Fall umso mehr, als sich auf Gesellschaftsebene gleich drei Revisoren qualifiziert mit dem Geschäftsvorfall beschäftigt hätten. Die Steuerbehörden hätten die Überführung des P ins Privatvermögen des Rekurrenten bereits überprüft, ohne eine geldwerte Leistung festzustellen.

Der P sei im September 2014 bei der D._____ mit einem Wert von CHF 600'000.00 versichert gewesen. Der Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00 sei gerade eher zu hoch angesetzt worden, um dem Vorwurf einer Vorteilsgewährung unter nahestehenden Personen zu entgehen.

Im Übrigen sei der Rekurrent zum Zeitpunkt der Übernahme des Fahrzeuges gar nicht mehr Aktionär der E. AG gewesen, weshalb es an der Steuerkommission Q. gelegen hätte, eine Begünstigungsabsicht nachzuweisen. Der Beizug des ein Jahr später erzielten Verkaufspreises als Verkehrswert per 1. Januar 2015 sei unhaltbar, da dies hellseherische Fähigkeiten vorausgesetzt hätte. Aufgrund der Vorgeschichte, insbesondere des Brandschadens, habe man im Zeitpunkt der Überführung nicht mit einer solchen Preisentwicklung rechnen können. Stattdessen sei der Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00 im Rahmen der dokumentierten Marktentwicklung ein fairer und angemessener Preis gewesen, womit auch belegt sei, dass keine Begünstigungsabsicht bestanden habe.

5.
5.1.
5.1.1.
Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile gelten alle geldwerten Listungen einer Gesellschaft an die Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 29 StG N 40 ff.).

5.1.2.
Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Urteile des Bundesgerichts vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Aus der Sicht des Anteilsinhabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2022 [2C_824/2021], Erw. 4.1. mit Hinweisen).

5.1.3.
Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (geldwerter Vorteil) setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,

- der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und

- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

5.1.4.
Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet das Bundesgericht eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (Urteil des Bundesgerichts vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.3.2., mit Hinweisen).

5.1.5.
Das Vorliegen einer geldwerten Leistung wird in der Regel zuerst bei der juristischen Person geprüft. Die geldwerte Leistung kann beim Anteilsinhaber oder der nahestehenden Person aber auch dann besteuert werden, wenn die geldwerte Leistung bei der juristischen Person aus irgendwelchen Gründen nicht erfasst wurde und wegen der Rechtskraft der Veranlagung auch nicht mehr zur Besteuerung kommen kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 51 f., mit Hinweis).

5.1.6.
Wird eine dem Beteiligungsinhaber nahestehende Person – auf dessen Disposition hin – zum Empfänger einer geldwerten Leistung der Kapitalgesellschaft, bleibt die Leistung auf Ebene des Beteiligungsinhabers dennoch steuerbar. An der Qualität der Leistung als Ertrag aus beweglichem Vermögen vermag der Auszahlungsmodus nichts zu ändern (Urteil des Bundesgerichts vom 6. August 2015 (2C_16/2015; Erw. 2.4.1., mit Hinweis).

Zu dieser Dreiecksтheorie hat das Bundesgericht mit Urteil vom 11. November 2019 (2C_32/2018) betreffend direkte Bundessteuer ausgeführt:

> **3.2.4.** (…) Befindet die Beteiligung sich im Privatvermögen des Anteilsinhabers, greift in jedem Fall die *reine Dreiecksтheorie*. Ihr zufolge fliesst die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) erfasst wird, und von da an die dem Beteiligungsinhaber nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2 S. 61 f.; 131 II 722 E. 4.1 S. 726 f.). Dort stellt sie sich regelmässig als unentgeltliche Zuwendung dar (verdeckte Kapitaleinlage, Schenkung und dergleichen [Urteile 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.4, in: ASA 87 S. 661, StE 2019 B 24.4 Nr. 90; 2C_177/2016 vom 30. Januar 2017 E. 5.3, in: ASA 85 S. 594, RDAF 2017 II S. 284; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.4]).

5.1.7.
Die (verrechnungssteuerrechtliche) Direktbegünstigungstheorie – wonach der Beteiligungsinhaber von vornherein ausgeblendet und die Aufrechnung auf Ebene der dem Beteiligungsinhaber nahestehenden Person vorgenommen wird – hat das Bundesgericht nur vereinzelt auch direktsteuerlich angewendet (Urteil des Bundesgerichts vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.4.4., mit Hinweisen, sowie Urteil des Bundesgerichts vom 30. Januar 2017 [2C_177/2016], Erw. 5.3., mit Hinweisen). Dies deshalb, weil die entsprechenden Leistungen nach den Erwägungen des Bundesgerichts letztlich nicht durch das Beteiligungsverhältnis motiviert waren (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Basel 2022, Art. 58 DBG N 155). Grundsätzlich wird in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei geldwerten Leistungen jedoch die Dreiecksтheorie angewendet (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2023 [9C_621/2022] Erw. 5.3., mit Hinweisen).

5.1.8.
Damit ist bei der Beurteilung, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, auf die Dreiecksтheorie abzustellen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Januar 2017 [2C_177/2016], Erw. 5.4.; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Basel 2022, Art. 58 DBG N 155, mit Hinweisen).

Da das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (StHG) dem Recht der direkten Bundessteuer entspricht, ist diese für die direkte Bundessteuer statuierte Praxis auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern aufgrund der identischen Rechtslage zu übernehmen (Urteil des Bundesgerichts vom 11. November 2019 [2C_32/2018], Erw. 4.1.).

5.2.
5.2.1.
Die steuerliche Behandlung als geldwerter Vorteil setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis bestand. Darauf beruft sich die Steuerkommission Q., wenn sie den im Jahr 2016 erzielten Verkaufspreis des P dem im Jahr 2015 vereinbarten Übernahmepreis gegenüberstellt.

Dass der P am tt. Januar 2016 einen Marktwert von CHF 1'800'000.00 aufwies, ist angesichts des erzielten Verkaufspreises nicht umstritten. Uneinigkeit besteht darüber, welcher Marktwert der P am 1. Januar 2015 hatte, als das Fahrzeug zum Preis von CHF 1'000'000.00 vom Rekurrenten aus der E. AG übernommen wurde. Dabei ist dem Vertreter des Rekurrenten beizupflichten, dass überhaupt nur dann von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung die Rede sein kann, sofern die Rekurrenten bzw. die Gesellschaftsorgane am

1. Januar 2015 erkannt haben oder hätten erkennen müssen, dass der Übernahmepreis deutlich unter dem Marktwert angesetzt worden war.

5.2.2.
Was zunächst die vom Spezialverwaltungsgericht eingeforderten Policen sämtlicher in den Jahren 2014 und 2015 im Zusammenhang mit dem P bestehenden Versicherungen betrifft, so haben die Rekurrenten diese nicht einreichen lassen.

Zwar ist in den Akten ersichtlich, dass eine Sach-Versicherung mit der Police Nr. aaa bei der N. bestand (Schreiben vom 12. Februar 2016), jedoch ist der Versicherungswert des P weder daraus noch aus den Schadenmeldungen vom 4. und 10. November 2015 ersichtlich.

Die von den Rekurrenten eingereichte "Fahrzeugliste Geschäftsversicherung D._____ Police Nr. aaa" weist den Versicherungswert des P sodann mit CHF 600'000.00 aus. Jedoch handelt es sich bei diesem Dokument um eine Selbstdeklaration der E. AG, der nicht die gleiche Beweiskraft zukommt wie einer Versicherungspolice. Aus den eingereichten Versicherungsunterlagen lassen sich somit keine Rückschlüsse auf den Wert des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Übernahme durch den Rekurrenten am 1. Januar 2015 ziehen.

5.2.3.
Die Rekurrenten legen ausserdem zwei Gutachten vor, die sich zum Wert des P per 1. Januar 2015 äussern. Zwar fehlt diesen Gutachten die erforderliche Unparteilichkeit, da sie im Auftrag einer Partei erstellt wurden. Ein solches Parteigutachten ist folglich als blosse Parteibehauptung zu betrachten (vgl. VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2010.227], Erw. 4.2. mit Hinweisen). Dennoch ist es wie jedes geeignete Beweismittel abzunehmen (§ 174 StG). Ob ein Parteigutachten als Beweismittel glaubwürdig ist, obliegt der freien Würdigung durch das Spezialverwaltungsgericht (vgl. § 174 StG und Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 147 StG N 27).

5.2.4.
Das Gutachten der K._____ vom tt.mm.2021 wurde von O. verfasst. O. ist Mitglied des AH. (AH.). Dies ist auf der Webpage des AH. ersichtlich (https://www.AH.).

O. äussert sich zur Geschichte des P und dokumentiert diese, unter anderem mit einem ausführlichen Zeitschriftenartikel zum Fahrzeug. Er führt aus, dass der aktuelle Fahrzeugzustand mangels Besichtigung nicht beurteilt werden könne. Der Zeitwert im Jahr 2015 werde unter anderem dadurch beeinflusst, dass das Original Fahrzeug als Typ "M" ausgeliefert worden, anschliessend jedoch auf die Spezifikationen des Typs "P"

umgebaut worden sei. Es handle sich deshalb weder um einen effektiven "P", noch um einen originalen "M". Zudem sei das Fahrzeug durch einen Unfall schwer beschädigt worden und habe dadurch den Status "unfallfrei" verloren.

Für die Ermittlung des Zeitwertes per 2015 stützt er sich auf Fachbücher und Fachzeitschriften, die er dem Gutachten auszugsweise als Kopien beilegt. Gemäss seinen Ausführungen sind die darin aufgeführten Fahrzeugwerte durch die Zusammenstellung von mit Fahrzeugen erzielten Verkaufspreisen entstanden (C. 2015, AB. 2015, Schweizer XY).

Er beschreibt die verschiedenen Klassen, in welche [...] Fahrzeuge je nach ihrem Zustand eingeteilt werden (Klassen 1 bis 3) und kommt zum Schluss, dass der P aufgrund des Umbaus und des Unfalls in die Klassen 2 bis 3 einzuteilen sei. In der Folge entnimmt er den drei Fachkatalogen die Werte des P per 2015, als Mittelwert einerseits je zwischen den Modellen M und P und andererseits je zwischen den Klassen 2 und 3. Aus den drei so ermittelten Fahrzeugwerten errechnet er wiederum einen Durchschnitt von CHF 825'000.00.

Daneben berechnet er einen Zeitwert des P für den Frühling 2015, räumt aber (ohne weitere Begründung) ein, dass sich dieser nicht nach den Richtlinien des AH. ermitteln lässt. Aufgrund der ihm vorliegenden Unterlagen wie Fachjournale, Zeitungsangebote sowie Nachforschungen in Insiderkreisen könne er einen Zeitwert zwischen CHF 700'000.00 und CHF 950'000.00 angeben.

Abschliessend hält er fest, dass Käufer solcher Fahrzeuge insbesondere auf die Originalität des Fahrzeuges achteten. Deshalb wirke sich die Tatsache, dass der P nicht mehr seinem ursprünglichen Typ entspreche, negativ auf den Wert aus.

5.2.5.
Das Gutachten vom 23. April 2021 stammt von der J.. Darin werden einleitend allgemeine Informationen zum Modell M festgehalten, danach wird auf die Geschichte des hier interessierenden Fahrzeuges eingegangen. Dieses sei am tt.mm.jjjj vom Erstbesitzer übernommen und in den späten 70er Jahren nach U verkauft worden. tt.mm.jjjj sei der M in T. gekauft und nach V importiert worden, wo er bis tt.mm.jjjj in einem offenen [...] gelagert worden sei.

tt.mm.jjjj sei das Fahrzeug verkauft worden. Der neue Besitzer habe den M zwischen tt.mm.jjjj und tt.mm.jjjj komplett neu aufbauen und auf P-Spezifikationen umrüsten lassen. Der Umbau sei im [...] Magazin "AC." im tt.mm.jjjj ausführlich dokumentiert worden. Nach der Fertigstellung sei das

Fahrzeug nach S verkauft worden, wo es die Unternehmung E. AG 2007 gekauft und in die Schweiz importiert habe.

Zum Fahrzeugzustand wird ausgeführt, der Umbau habe die Originalität des Fahrzeuges beeinträchtigt, zumal der Umbau nicht zeitgenössisch (während der Produktionszeit des M), sondern neuzeitlich vorgenommen worden sei. Das Fahrzeug bestehe zudem nur noch in beschränktem Masse aus Originalteilen und der Vergaserbrand im tt.mm.jjjj habe einen erheblichen Brandschaden angerichtet. Dies führe zu einer Zustandsnote von 2 bis 3.

Insgesamt seien die Preise für Fahrzeuge des Modells M – nach einer schleppenden Entwicklung in den Jahren 2011 bis 2014 – in der zweiten Jahreshälfte 2015 [...] sprunghaft angestiegen. Jedoch seien die bei Auktionen erzielten Preise stark vom Zustand, der Originalität und der Geschichte des jeweiligen Fahrzeuges abhängig. Der zur Bewertung stehende P habe sich wohl in gutem Zustand befunden, sei jedoch aufgrund mangelnder Originalität und nicht lückenlos nachvollziehbarer Geschichte kein absolutes Topfahrzeug [...] [...] gewesen. Der Marktwert per 1. Januar 2015 werde vor diesem Hintergrund auf CHF 800'000.00 bis CHF 850'000.00 geschätzt.

Dem Gutachten liegen von AD. (… [https://www.AD.]) in Zusammenarbeit mit AE. (Portal zur Bewertung von AF [https://www.AE.]) erstellte Tabellen bei, in welchen die Preisentwicklung des AA zwischen den Jahren 2011 und 2021 abgebildet ist.

5.2.6.
Das Gutachten der K._____ stützt die Ermittlung des Marktwertes per 2015 im Wesentlichen auf Fachkataloge mit nach Zustandsklassen abgestuften Preisen, die sich an tatsächlich erzielten Verkaufspreisen orientieren. Der so berechnete Mittelwert verschiedener Kataloge von CHF 825'000.00 bezieht sich auf eine Einteilung des P in die Zustandsklasse 2-3.

Ginge man zuungunsten der Rekurrenten davon aus, dass der Zustand des P stattdessen eine Zuteilung in Klasse 2 rechtfertigte, würde sich der Mittelwert aus den drei Katalogen (C. 2015, AB. 2015 sowie AD 2015, vgl. die dem Gutachten beiliegenden Unterlagen) auf CHF 957'167.00 erhöhen (CHF 1'074'000.00 + CHF 690'000.00 + CHF 1'107'500.00 = CHF 2'871'500 / 3 = CHF 957'167.00).

Bei einer Einteilung des P in die Zustandsklasse 1 würde der auf gleiche Art berechnete Mittelwert CHF 1'116'500.00 (CHF 1'308'000 + CHF 925'000 = CHF 2'233'000.00 / 2 = CHF 1'116'500.00 [aus dem dritten Katalog liegen für diese Klasse keine Daten vor]) betragen. Jedoch ist auf-

grund der glaubwürdig dargelegten Geschichte sowie des belegten Unfallschadens des Fahrzeuges ausgeschlossen, dass eine Einteilung in die Zustandsklasse 1 ("Makelloser Original-Zustand, keine Mängel, [...] sehr selten.") in Frage kommt.

Somit ergibt sich, dass jedenfalls gemäss den eingereichten Fachkatalogen im Jahr 2015 für vergleichbare Modelle ein durchschnittlicher Preis von höchstens rund CHF 960'000.00 erzielt worden ist. Die Fachkataloge sind aus Sicht des Spezialverwaltungsgerichts geeignet, den Marktwert von AF zu ermitteln, auch wenn die fehlende Besichtigung des Fahrzeuges den Beweiswert des Gutachtens etwas reduziert. Zu beachten ist weiter, dass sich die Fachkataloge zu den Preisen je für die Modelle M und P äussern, was voraussetzt, dass sich die verkauften Fahrzeuge einem Modell zuordnen lassen, folglich nicht umgebaut wurden. Ein solcher Umbau wurde beim hier interessierenden P jedoch vorgenommen. Es gibt keinen Anlass, die Äusserungen der Experten bezüglich wertmindernder Auswirkungen eines solchen Umbaus anzuzweifeln.

5.2.7.
Die dem Gutachten der J. beiliegenden Tabellen zur Preisentwicklung des M zwischen 2011 und 2021 beziehen sich lediglich auf das Modell M. Hierzu ist festzuhalten, dass die Preise für das Modell P gemäss Fachkatalogen rund 50-60 % höher liegen als die Preise für das M.

Für ein Modell M der Zustandsklasse 2 wird per 1. Dezember 2014 ein Preis von rund EUR 550'000.00 (CHF 660'000.00 / Eurokurs am 1. Januar 2015: CHF 1.20) angegeben. Am 1. März 2015 liegt der Preis bei EUR 700'000.00 (CHF 840'000.00). Bei einer Umrechnung auf das Niveau des um rund 60 % höher bewerteten Modells P gelangt man zu Werten zwischen CHF 1'056'000.00 (1. Dezember 2014) und CHF 1'344'000.00 (1. März 2015). Berechnet man hier wiederum einen Mittelwert der beiden Modelle (wie gemäss Gutachten der K._____), so gelangt man auf einen Preis zwischen CHF 858'000.00 (1. Dezember 2014) und CHF 1'092'000.00 (1. März 2015). Das hier massgebende Datum für die Bewertung des P vom 1. Januar 2015 liegt jedenfalls näher beim für den 1. Dezember 2014 mit CHF 858'000.00 ermittelten Durchschnitt. Auch gemäss diesen Berechnungen kann folglich für den 1. Januar 2015 kein deutlich höherer Marktwert des P als CHF 1'000'000.00 festgestellt werden.

5.2.8.
Was die Vorinstanz dagegen vorbringt, verfängt nicht. Sie argumentiert im Wesentlichen damit, dass der Verkaufspreis vom tt. Januar 2016 den Marktwert per 1. Januar 2015 bestimmt, begründet diese Vermutung aber nicht substantiiert. Die von den Rekurrenten vorgelegten Gutachten geben demgegenüber sehr viel konkretere und nachvollziehbare Hinweise auf den möglichen Marktwert des P per 1. Januar 2015, die sich zudem auf

öffentlich zugängliche Quellen stützen. Demgemäss ist nicht ersichtlich, dass der P am 1. Januar 2015 einen Marktwert hatte, der den Übernahmepreis von CHF 1'000'000.00 (überhaupt, geschweige denn deutlich) überstiegen hat. Vor diesem Hintergrund ist die Übernahme des P zu Marktkonditionen erfolgt, die einem Drittvergleich standhalten. Es besteht kein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.

5.2.9.
Im Übrigen waren die Rekurrenten in der Steuerperiode 2015 nicht an der E. AG beteiligt. Der Rekurrent hatte die Aktien im Jahr 2011 seinem Sohn verkauft. Dies ist in den Deklarationen und Veranlagungen ersichtlich: Die 100 Namenaktien der E. AG waren per 31. Dezember 2010 noch im Wertschriftenverzeichnis der Rekurrenten verzeichnet. Per 31. Dezember 2011 war die gesamte Beteiligung jedoch nur noch im Wertschriftenverzeichnis des Sohnes der Rekurrenten zu finden. Die Rekurrenten deklarierten Aktien der E. AG in den Steuerperioden 2012 bis 2015 nicht mehr.

Jedoch sind die Rekurrenten als Eltern des Beteiligungsinhabers sowie als Präsident und Mitglied des Verwaltungsrates der E. AG zweifellos nahestehende Personen.

5.2.10.
Bei Anwendung der Dreiecksthеorie wird der Beteiligungsertrag einer (wie hier) im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung dem Beteiligungsinhaber als Einkommen zugerechnet.

Zwar ist das Bundesgericht im Urteil vom 26. Februar 2019 (2C_449/2017) von der Dreiecksthеorie abgewichen. Beim zu beurteilenden Sachverhalt handelte es sich um einen Steuerpflichtigen, der als faktischer Geschäftsführer einer Gesellschaft mit einer derartigen Machtfülle ausgestattet war, dass er – und nicht die als "Strohfrau" eingesetzte Anteilsinhaberin und Schwester des Steuerpflichtigen – vom Bundesgericht als treibende Kraft hinter den geldwerten Leistungen angesehen wurde. Deshalb beurteilte das Bundesgericht das Nahestehendenverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Beteiligungsinhaberin für die Zurechnung der Leistungen als zweitranging. Es schloss, dass für eine Zurechnung der Leistungen an die Schwester des Steuerpflichtigen unter dem Titel der Dreiecksthеorie kein Raum bleibe (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2019 [2C_449/2017], Erw. 2.5.4. und 2.7.).

Dass vorliegend vergleichbare Umstände gegeben sind – der Rekurrent etwa die Übernahme des P aus der E. AG ohne Mitwirkung des Anteilsinhabers durchgeführt hätte – macht die Vorinstanz nicht geltend. Solche Umstände sind auch nicht aktenkundig. Im erwähnten Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2019 war hingegen erstellt, dass der

Steuerpflichtige die fraglichen Transaktionen im Alleingang, ohne Mitwirkung seiner Schwester, vorgenommen hatte (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2019 [2C_449/2017], Erw. 2.5.3.). Die beiden Sachverhalte sind nicht vergleichbar. Deshalb besteht kein Anlass, vorliegend von der Dreiecksteorie abzuweichen.

Selbst wenn die Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als geldwerter Vorteil erfüllt wären, wäre ein allfälliger Beteiligungsertrag aus geldwerter Leistung bei Anwendung der Dreiecksteorie somit nicht bei den Rekurrenten, sondern beim Sohn der Rekurrenten steuerlich zu erfassen. Eine anschliessende Weiterleitung der allfälligen geldwerten Leistung an die Rekurrenten könnte steuerlich ebensowenig bei diesen erfasst werden, da eine Schenkung an Eltern gemäss § 142 Abs. 3 lit. c StG steuerfrei bleibt.

5.2.11.
Zusammenfassend ist vorliegend keine geldwerte Leistung der E. AG an die Rekurrenten erkennbar, da die Übernahme des P durch den Rekurrenten zu Drittvergleichskonditionen erfolgt ist. Vor diesem Hintergrund ist nicht entscheidend, ob für die steuerliche Zurechnung eines allfälligen geldwerten Vorteils die Dreiecksteorie zur Anwendung kommt oder nicht. Die Voraussetzungen der steuerlichen Behandlung als geldwerter Vorteil sind ohnehin nicht erfüllt.

Damit ist der Rekurs gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen gemäss Einspracheentscheid von CHF 946'200.00 sinkt um CHF 800'000.00 auf CHF 146'200.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 6'600.00). Das steuerbare Vermögen von CHF 5'247'000.00 bleibt unverändert.

6.
6.1.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.
Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 200'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine maximal mittlere Bedeutung. Zudem

ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 6'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.
In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 146'200.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 6'600.00) festgesetzt.

2.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.
Es wird eine Parteientschädigung von CHF 6'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter 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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 20. Juli 2023

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Heuscher	Ceni