



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 15. März 2018

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzler, Simon Leuenberger, lic. iur. Debora von Orelli, lic. iur. Adrian Rüegg, Jarkko Schäublin und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	Ehegatten X [...] vertreten durch lic. iur. A, Advokatin und lic. iur. B, Advokatin, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Nachsteuern zu den kantonalen Steuern pro 2010 und pro 2011 (Einkommen) und pro 2010 bis pro 2014 (Vermögen) (neue Tatsache als Voraussetzung eines Nachsteuer- und Strafverfahrens, Steuerbarkeit einer geldwerten Leistung beim Anteilseigentümer bei festgestellter verdeckter Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft; § 177, § 21 StG)

Sachverhalt

- A. Die Steuerverwaltung leitete am 12. Juli 2016 aufgrund einer Meldung der Abteilung Juristische Personen gegen die Rekurrenten, die Ehegatten X, aufgrund des Verdachts von bezogenen geldwerten Leistungen und nicht deklariertes Vermögen im Zusammenhang mit Beteiligungen des Rekurrenten an der C AG (Eigentum 90 Prozent), der D AG (in Liq.) und der E GmbH (in Liq.) ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerperioden pro 2010 bis 2014 ein.

Die D AG (in Liq.) und die C AG haben von der F Ltd. mit Sitz auf den British Virgin Islands (BVI) sogenannte „SMS Routen“ eingekauft und an Dritte weiterveräußert. Die F Ltd. ihrerseits erwarben die Rechte zur Nutzung der SMS Routen von den Herren G und H. Verträge zwischen der D AG (in Liq.) beziehungsweise der C AG und der F Ltd. sowie den beiden Herren G und H existieren nicht. Zudem liegen keine Angaben über die Beteiligungs- und Zeichnungsverhältnisse der F Ltd. vor. Die Abteilung Juristische Personen der Steuerverwaltung rechnete deshalb in den Veranlagungen der D AG (in Liq.) und der C AG die Leistungen an die F Ltd. und an die Herren G und H als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand auf. Ebenfalls wurden bei der C AG Beratungshonorare an den ausländischen Mitaktionär I mangels einer erbrachten Gegenleistung als geldwerte Leistung aufgerechnet. Im Rahmen der Veranlagung der E GmbH (in Liq.) wurde eine Zahlung an eine isländische Schwestergesellschaft für eine Löschanlage ebenfalls als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufgerechnet.

Zudem wurde im Nachsteuerverfahren beim Rekurrenten bei der Gründung der C AG ein Mantelhandel festgestellt, welcher bei ihm als Gesellschafter einen steuerbaren Vermögensertrag in Form einer geldwerten Leistung darstellt. Weiter wurde festgestellt, dass der Rekurrent die Beteiligungen an der C AG (Eigentum 90 Prozent), der D AG (in Liq.), der E GmbH (in Liq.) und der J GmbH nicht ordnungsgemäss als Vermögen deklarierte.

Am 17. August 2016 erliess die Steuerverwaltung eine Nachsteuerbefugung für die kantonalen Steuern pro 2010 und pro 2011 (Einkommen) und pro 2010 bis 2014 (Vermögen). Die Nachsteuer setzte sie dabei auf CHF 962'301.00 sowie einen Belastungszins von CHF 183'295.00 fest.

- B. Die Dagegen erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 19. Oktober 2016 insofern teilweise gutgeheissen, als in Bezug auf die D AG (in Liq.) neu von einer Beteiligung des Rekurrenten von 1 Prozent anstatt von 100 Prozent auszugehen war.

Im Übrigen wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte im Wesentlichen an, dass die in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungen der C AG (Eigentum 90 Prozent), der D AG (in Liq.) und der E GmbH (in Liq.) auf Stufe des Gesellschafters eine steuerbare geldwerte Leistung darstellten. Überdies habe der Rekurrent auch im Einspracheverfahren nicht nachgewiesen, dass die Aufrechnungen beim Vermögen zu Unrecht erfolgt seien. Die Nachsteuer wurde auf CHF 708'979.00 herabgesetzt und der Belastungszins entsprechend angepasst.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 2. November 2016. Die Rekurrenten akzeptieren die Aufrechnungen zum Mantelhandel. Die übrigen Aufrechnungen seien jedoch abzulehnen. Sie hätten alles getan um die Gesellschaften zu retten und viel eigenes Geld dafür aufgewendet. Bei den Aufrechnungen handle es sich um von der Steuerverwaltung vermutete fiktive Profite der Gesellschaften. Selbst wenn die Profite real gewesen wären, wären diese von den Gesellschaften und nicht vom Rekurrenten als Privatperson zu besteuern. Sie würden niemals in der Lage sein, die geforderten Steuerbeträge zu entrichten. Vielmehr sei eine einvernehmliche Lösung anzustreben, damit diese alte Geschichte endgültig abgeschlossen werden könne.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 5. Januar 2017 die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrenten, nunmehr vertreten durch lic. iur. A, Advokatin und dipl. Steuerexpertin und MLaw B, Advokatin, beantragen mit der Replik vom 4. Mai 2017 die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 19. Oktober 2016 betreffend Nachsteuerbefreiung zu den kantonalen Steuern pro 2010 und pro 2011 (Einkommen) und pro 2010 bis 2014 (Vermögen). Alles unter o/e-Kostenfolge. Im Rahmen der Replik akzeptieren die Rekurrenten überdies die Aufrechnung einer geldwerten Leistung für die Zahlung der E GmbH (in Liq.) an eine isländische Schwestergesellschaft für eine Löschanlage. Die Steuerverwaltung ihrerseits hält in der Duplik vom 2. Juni 2017 an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses fest.

Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. Oktober 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Es liegt ein gültiges Vertretungsverhältnis vor. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 2. November 2016 (Datum des Poststempels: 14. November 2016) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrenten beantragen die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 19. Oktober 2016 betreffend Nachsteuerverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2010 und pro 2011 (Einkommen) und pro 2010 bis 2014 (Vermögen). Alles unter o/e-Kostenfolge.

 - b) Die Rekurrenten akzeptieren die Aufrechnung einer geldwerten Leistung für den Mantelhandel im Zusammenhang mit der Gründung der C AG und für die Zahlung der E GmbH (in Liq.) an eine isländische Schwestergesellschaft für eine Löschanlage. Zu beurteilen ist demnach, ob die Steuerverwaltung zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet hat und die Höhe der Nachbesteuerung der geldwerten Leistungen aus den Beteiligungen der Rekurrenten an der C AG (Eigentum 90 Prozent), der D AG (in Liq.) und I korrekt ermittelt wurde. Weiter ist zu prüfen, ob die Aufrechnungen beim Vermögen der Rekurrenten für die Jahre 2010 bis 2014 korrekt erfolgt sind.

3.
 - a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 177 StG).

 - b) Die Voraussetzungen der Nachbesteuerung sind eine Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens. Die Unterbesteuerung muss dazu geführt haben, dass dem Gemeinwesen ein Steueraus-

fall entstanden ist, der infolge der rechtskräftigen Veranlagung nicht mehr im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann. Der Grund für die zu Unrecht vollständig unterbliebene oder objektiv zu tief ausgefallene Veranlagung der Steuerbehörde liegt darin, dass ihr im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wurden und die Steuerbehörde erst durch die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Die unterbliebene oder unvollständig ausgefallene Veranlagung kann sich auch aufgrund eines Verbrechens oder Vergehens ergeben (zum Ganzen vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 151 N 3 ff.).

c) Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, da sie sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen darf. Tatsachen und Beweismittel können nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 N 15, 21 ff. mit Hinweisen).

d) Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für diejenigen Tatsachen, welche die Nachsteuerpflicht begründen. Sie muss somit den Nachweis der Unterbesteuerung und der Falschdeklaration erbringen. Der steuerpflichtigen Person obliegen im Nachsteuerverfahren allerdings die gleichen Verfahrenspflichten wie im ordentlichen Verfahren, weshalb sie zur Mitwirkung verpflichtet ist. Die Anforderungen an die Beweislast der Steuerverwaltung dürfen somit nicht überspannt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 162 N 26 ff.).

4. Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens bei den Rekurrenten geht auf eine Meldung der Abteilung Juristische Personen der Steuerverwaltung vom 9. Mai 2016 an die Abteilung Natürliche Personen der Steuerverwaltung zurück. Wie die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid anführt, wandte sich die Abteilung Juristische Personen bereits mit Schreiben vom 19. August 2013 mit einer Rückfrage zu den besagten Gesellschaften an die Rekurrenten. Mit Revisionsberichten vom 17. Oktober

2013 für die C AG und die D AG (in Liq.) und vom 21. Oktober 2013 für die E GmbH (in Liq.) stellte die Steuerverwaltung die Verbuchung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand an die F Ltd. fest. Aus einer Besprechungsnotiz vom 2. Oktober 2013 zwischen der Abteilung Juristische Personen und dem Rekurrenten geht weiter hervor, dass dieser an der J GmbH beteiligt war. Spätestens seit dem Datum der Revisionsberichte muss sich die Steuerverwaltung das Wissen bezüglich der geldwerten Leistungen bei den Gesellschaften und folglich auch auf Stufe des Anteilshabers, des Rekurrenten, anrechnen lassen. Ebenso hatte sie ab diesem Zeitpunkt, und nicht erst seit der internen Mitteilung vom 9. Mai 2016, Kenntnis über die Beteiligungsverhältnisse der Rekurrenten an der C AG, der D AG (in Liq.), der E GmbH (in Liq.) und der J GmbH. Die Rekurrenten wurden mit Veranlagungsverfügung vom 22. September 2011 für die Steuerperiode 2010, mit Veranlagungsverfügung vom 13. September 2012 für die Steuerperiode 2011, mit Veranlagungsverfügung vom 12. September 2013 für die Steuerperiode 2012, mit Veranlagungsverfügung vom 18. September 2014 für die Steuerperiode 2013 und mit Veranlagungsverfügung vom 29. Oktober 2015 für die Steuerperiode 2014 veranlagt. Bei sämtlichen Veranlagungen handelte es sich um Ermessenstaxationen. Das Recht zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens setzt unter anderem das Vorliegen einer neuen Tatsache voraus. Liegen hingegen im Zeitpunkt der Veranlagung konkrete oder relativ konkrete Anhaltspunkte vor, ist nachträglich bezüglich der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens gegen eine rechtskräftige Veranlagung nicht mehr von einer neuen Tatsache auszugehen (vgl. E. 3.c)). Vorliegend bedeutet dies, dass für die Steuerperioden 2010 bis 2012 von einer neuen Tatsache auszugehen ist. Die Veranlagungen erfolgten vor den Revisionsberichten im Oktober 2013. Bei der Veranlagung der Steuerperioden 2013 und 2014 hatte die Steuerverwaltung jedoch Kenntnis von Aufrechnungen zu den geldwerten Leistungen bei den Gesellschaften und war über die Beteiligungsverhältnisse orientiert. Somit ist für diese beiden Steuerperioden nicht von einer neuen Tatsache auszugehen und die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erweist sich als unrechtmässig. Von einer Nachbesteuerung in den Steuerperioden 2013 und 2014 ist daher abzusehen und der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5. a) Gemäss § 21 StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (Abs. 1 lit. c) (vgl. auch § 67 der Verordnung vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (StV)).
- b) Nach der Bestimmung von § 21 Abs. 1bis StG, welche gem. § 234 Abs. 16 lit. c StG ab der Steuerperiode 2011 zur Anwendung kommt, sind Dividenden, Gewinn-

anteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipations-scheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen) im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossen-schaft darstellen.

c) Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistungen an Dritte gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann darin bestehen, dass die Gesellschaft fiktive Schulden begleicht, Zinsen für eine fiktive Schuld bezahlt oder fingierte Rechnungen tilgt (statt vieler: Richner/Frei/Kauffmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 86 ff.). Es liegt dabei ein Beziehungsverhältnis zwischen der Gesellschaft, dem Anteilsinhaber und dem Dritten vor. Die Leistung wird von der Gesellschaft an den Dritten erbracht. Sie hat ihren Grund aber im Verhältnis zwischen dem Anteilsinhaber und der Gesellschaft und in den beteiligungsrechtlichen Beziehungen zwischen dem Anteilsinhaber und dem Dritten. Somit sind die geldwerten Vorteile aus Beteiligungen das Gegenstück der verdeckten Gewinnausschüttung auf Seiten der leistenden Gesellschaft. Was eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Stufe der Gesellschaft ist, bildet bei den Anteilsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil (Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015, E. 2.5.6; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 20 N 121 ff.)

d) Eine verdeckte Gewinnausschüttung muss nicht zwingend gegenüber einem Anteilsinhaber erfolgen sondern kann auch vorliegen, wenn der geldwerte Vorteil einem nahestehenden Dritten zukommt. Als nahestehende Dritte sind natürliche oder juristische Personen zu bezeichnen, die zum beherrschenden Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche enge Beziehungen aufweisen. Zusätzlich ist zu diesem eine objektiv feststellbare Beziehung wie ein Freundschafts- oder Verwandtschaftsverhältnis oder eine geschäftliche Beziehung erforderlich. Beim Vorliegen von beteiligungsrechtlichen Verbindungen ist von einer wirtschaftlichen Beziehung auszugehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 20 N 145). Richtet eine Gesellschaft Vorteile an nahestehende Personen aus, kommt die sogenannte Dreieckstheorie zur Anwendung, sofern die Beteiligung der ausrichtenden Gesellschaft im Privatvermögen gehalten wird. Gemäss der Dreieckstheorie fliesst die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft zunächst an den Anteilsinhaber, wo diese als Ertrag aus beweglichem Vermögen erfasst wird und anschliessend als der Schenkungssteuer unterliegende, unentgeltliche Zuwendung

des Anteilinhaber an den nahestehenden Dritten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 20 N 146 ff.).

6. a) Vorliegend wurden die Aufrechnungen zu den verdeckten Gewinnausschüttungen der C AG und der D AG (in Liq.) für die Zahlungen an die F Ltd. rechtskräftig festgestellt (für die D AG (in Liq.) mit StRKE 2014-049 vom 23. April 2015). Bei der C AG wurde in der Steuerperiode 2010 eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 1'268'206.00 und in der Steuerperiode 2011 eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 2'283'36.00 aufgerechnet. Die Aufrechnungen bei der D AG (in Liq.) beliefen sich in der Steuerperiode 2010 auf CHF 847'000.00.
- b) Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass eine rechtskräftig bei der Gesellschaft festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung auf der Seite des Anteilinhabers eine steuerbare geldwerte Leistung i.S.v. § 21 Abs. 1 lit. c StG zur Folge hat. Das Bundesgericht hält jedoch fest, dass die von der Gesellschaft erbrachte geldwerte Leistung zwar ein gewichtiges Indiz darstellt, das bei der Veranlagung zu berücksichtigen ist. Zu einem Automatismus, der beim Anteilinhaber immer eine Einkommensaufrechnung zur Folge hat, darf dies aber nicht führen. Eine qualifikationsstreckende Wirkung scheidet daran, dass nur das Dispositiv einer Verfügung in Rechtskraft erwachsen kann, nicht aber die Erwägungen. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärsesebene ist daher unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und beim Anteilinhaber, trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit, um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015, E. 2.5.7). Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung führt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Stufe der Gesellschaft, wie dies vorliegend nachweislich der Fall ist, nicht zwangsläufig beim Anteilinhaber zu einem steuerbaren geldwerten Vorteil.
- c) Obschon nicht von einem Automatismus zwischen der Feststellung der geldwerten Leistung auf Seite der Gesellschaft und der Aufrechnung beim Anteilinhaber auszugehen ist, hat in Abweichung zu den üblichen Regeln der Beweislast ein Beteiligungsinhaber, soweit er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er eine Bestreitung oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei gegenüber dem Beteiligungsinhaber ebenso berechtigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015, E. 2.5.8 mit weiteren Hinweisen). Dies entspricht auch der gesetzlich verankerten Mitwirkungspflicht, welche insbesondere im Nachsteuerverfahren gilt (§ 179 Abs. 4

i.V.m. § 153 StG). Das Bundesgericht hält in besagtem Entscheid zusätzlich fest, dass bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen in ein Nicht-DBA-Land (soweit kein Doppelbesteuerungsabkommen nach dem heutigen OECD-Standard zur Informationsamtshilfe gem. Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung 2014 (OECD-MA) besteht) von einer „besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht“ der steuerpflichtigen Person auszugehen ist. Die Überlegung geht dahin, dass die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers sich der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. Dies gilt umso mehr, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015, E. 2.5.2 mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung und Literatur). Der Ansässigkeitsstaat der F Ltd., die British Virgin Islands (BVI), fallen offensichtlich in diese Kategorie von Staaten.

d) Seitens der Rekurrenten werden keine Angaben zu ihrer Verbindung zur F Ltd. und deren beteiligungsrechtlichen Verhältnisse gemacht. Es werden auch keine Angaben zu den wirtschaftlich berechtigten Personen an der F Ltd. erteilt. Damit kommen die Rekurrenten der vom Bundesgericht für besagte Fälle mit Auslandbezug geforderten besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht nicht nach.

e) Die Rekurrenten verweisen auf den im Steuerrecht geltenden Grundsatz, wonach steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von den Steuerbehörden und steueraufhebende und -mindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person zu beweisen seien. Wolle die Steuerverwaltung die bei den Gesellschaften aufgerechneten geldwerten Leistungen auch bei den Rekurrenten als Einkommen qualifizieren, hätte sie dies als beweispflichtige, steuererhöhende Tatsache nachzuweisen. In diesem Sinne habe auch das Bundesgericht in einem Entscheid vom 20. August 2015 entschieden, dass im Bereich der geldwerten Leistungen einer Aktiengesellschaft an nahestehende Personen grundsätzlich die gleichen Beweislastregeln wie sonst im Steuerrecht gelten. Im von den Rekurrenten zitierten Entscheid war nachweislich weder bewiesen noch widerlegt, ob die Gesellschaft eine Provisionszahlung für einen in Aussicht gestellten, jedoch nie zustande gekommenen Auftrag leistete. Entsprechend stellte das Bundesgericht fest, dass dies kein Beweis für den Zufluss des Betrages beim Anteilsinhaber darstellt. Es obliegt der Steuerbehörde den Nachweis zu erbringen, dass die Gesellschaft eine Leistung an den Anteilsinhaber erbracht hat und dieser aber keine oder keine angemessene Gegenleistung gegen-

übersteht (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2015 vom 20. August 2015, E. 5.2).

f) Die beiden von den Parteien zitierten Bundesgerichtsentscheide sind innerhalb von 14 Tagen gefällt worden und widersprechen sich in Bezug auf die Mitwirkungspflicht und die objektive Beweislastverteilung. Allerdings liegen den beiden Entscheiden des Bundesgerichts verschiedene Sachverhalte zu Grunde. Der Entscheid des Bundesgerichts vom 6. August 2015 handelte, wie das vorliegend zu beurteilende Verfahren auch, von einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine Gesellschaft mit einem Sitz in einem Nicht-DBA-Land. Der von den Rekurrenten zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 20. August 2015 behandelt jedoch eine Konstellation ohne Auslandbezug. In diesem Fall kommt die im Steuerrecht allgemein geltende Regel der objektiven Beweislastverteilung zur Anwendung. Dies führte im zitierten Entscheid vom 20. August 2015 zur Feststellung, dass die Steuerverwaltung die geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber nachzuweisen habe. Somit können die Rekurrenten aus diesem Entscheid nichts für sich ableiten. Das vorliegend zu beurteilende Verfahren hingegen weist einen Auslandbezug mit einem Nicht-DBA-Land auf. Für solche Sachverhalte schreibt das Bundesgericht gemäss dem Entscheid vom 6. August 2015 eine besonders qualifizierte Mitwirkungspflicht seitens des Anteilsinhabers vor. Es wäre demnach an den Rekurrenten gewesen, u.a. die Beteiligungsverhältnisse an der F Ltd. offen zu legen. Die Aufrechnungen von einkommenssteuerrelevanten geldwerten Leistungen durch die Steuerverwaltung in den Jahren 2010 und 2011 bei den Rekurrenten erweisen sich somit als rechtmässig und der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

g) Infolge der qualifizierten Beteiligung des Rekurrenten an der C AG und der Umqualifizierung der verdeckten Gewinnausschüttung in Beteiligungsertrag kommt ab der Steuerperiode 2011 das Teilbesteuerungsverfahren gem. § 21 Abs. 1bis StG zur Anwendung.

7. Bezüglich der geschäftsmässig nicht begründeten Zahlungen der C AG an I in der Höhe von CHF 65'117.00 steht fest, dass dieser mangels Unterzeichnung des Aktienkaufvertrages nicht an der C AG beteiligt war. Die Zahlungen können somit nicht, wie von den Rekurrenten behauptet, bei diesem aufgerechnet werden. Vom Rekurrenten wäre seine Beziehung zu I und die Beziehung von I zur C AG aufzuzeigen und nachzuweisen gewesen. Dies hat er unterlassen, weshalb davon auszugehen ist, dass es wirtschaftliche Beziehungen gegeben hat und I als nahestehender Dritter zu qualifizieren ist. Damit stellen die Ausschüttungen der C AG an I steuerbare

geldwerte Leistungen beim Rekurrenten dar. Die Aufrechnung der Steuerverwaltung ist somit zu Recht erfolgt und der Rekurs ist in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

8.
 - a) Gemäss § 45 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Das Vermögen wird grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet (§ 46 Abs. 1 StG). Wertpapiere und Forderungen werden nach ihrem Kurswert und in Ermangelung eines solchen nach dem Verkehrswert oder nach dem inneren Wert bewertet. Falls deren Gesamtertragswert (Summe der Erträge, kapitalisiert zu einem vom Regierungsrat festzulegenden Satz) niedriger ist als deren Gesamtverkehrswert (Summe der zu Kurs-, Verkehrs- oder inneren Werten bewerteten Wertpapiere und Forderungen), wird das Mittel der beiden Werte besteuert (§ 46 Abs. 2 StG).
 - b) Gemäss § 48 Abs. 1 lit. c StV ist der Verkehrswert von nicht kotierten Wertpapieren nach der von der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen „Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“ zu ermitteln; ausserbörsliche Kursnotierungen sind dabei angemessen zu berücksichtigen.
9.
 - a) Die Steuerverwaltung rechnete in der Steuerperiode 2010 mangels Deklaration der Beteiligungsrechte an der D AG (1 Prozent), an der E GmbH (100 Prozent) und an der J GmbH (100 Prozent) insgesamt ein zusätzliches Vermögen bei den Rekurrenten von CHF 174'945.00 auf. In der Steuerperiode 2011 rechnete die Steuerverwaltung mangels Deklaration der Beteiligungsrechte an der E GmbH (100 Prozent) und an der J GmbH (100 Prozent) insgesamt ein zusätzliches Vermögen von CHF 63'000.00 auf. In der Steuerperiode 2012 rechnete die Steuerverwaltung mangels Deklaration der Beteiligungsrechte an der C AG (100 Prozent) ein zusätzliches Vermögen von CHF 7'300'000.00 auf.
 - b) Hinsichtlich der Vermögenssteuer beantragen die Rekurrenten, von einer Nachbesteuerung des Vermögens für die Jahre 2010 bis 2014 abzusehen. Allerdings verzichten sie weitgehend auf Ausführungen zu diesem Punkt. Ein Nachweis, dass die Aufrechnungen zu Unrecht erfolgt sind, liegt damit nicht vor. Somit erweist sich die Nachbesteuerung des Vermögens in den Jahren 2010 bis 2012 als rechtmässig. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen. Für die Jahre 2013 und 2014 wurde, wie ausgeführt (vgl. oben E. 5), das Nachsteuerverfahren zu Unrecht eingeleitet.
10. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Nachbesteuerung für die Jahre 2013 und 2014 als unrechtmässig erweist und davon abzusehen ist. In Bezug auf

die Jahre 2010 bis 2012 erweisen sich die Aufrechnungen einer steuerbaren geldwerten Leistung bei den Rekurrenten aufgrund der nicht geschäftsmässig begründeten Zahlungen der C AG (in Liq.) und der D AG (in Liq.) an eine ausländische nahe-stehende Gesellschaft sowie die geschäftsmässig nicht begründeten Ausschüttungen der C AG (in Liq.) an I als rechtmässig. Die Vermögensaufrechnungen für die Jahre 2010 bis 2012 sind mangels Bestreitung als rechtmässig einzustufen. Der Rekurs ist somit insgesamt teilweise gutzuheissen.

11. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr in der Höhe von CHF 1'500.00 aufzuerlegen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Rekurrenten eine Parteientschädigung von CHF 300.00 zuzüglich Mehrwertsteuer zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. Oktober 2016 insofern aufgehoben, als für die Steuerperioden 2013 und 2014 auf eine Nachbesteuerung zu verzichten ist. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
 2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1'500.00.
 3. Den Rekurrenten wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 300.00 zzgl. MWST zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird den Vertreterinnen der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2019.1 vom 8. Januar 2020 abgewiesen.