

**BStP | 2020 | Nr. 13**

Betreff:	Nachsteuern, Geldwerte Leistungen, Mitwirkungspflicht
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	8. Januar 2020
Verfahrensnummer:	VD.2019.1 und VD.2019.2

*Eine Nachbesteuerung setzt die Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung, aufgrund derer ein eigentlicher Steuerausfall entstanden ist, sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens voraus. Wenn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft eine geldwerte Leistung an die Anteilhaber oder diesen nahestehende Dritte aufgerechnet wird, setzt dies ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Ein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht aber nicht. In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat ein Anteilhaber, der gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Wenn er dies unterlässt oder sich auf pauschale Ausführungen beschränkt, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf der Ebene der Gesellschaft rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilhaber gegenüber ebenso berechtigt. Von einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht geht die Praxis bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen aus. Dieser Mitwirkungspflicht kann nicht dadurch entgangen werden, dass ohne jeglichen Beweis behauptet wird, es gebe keine schriftlichen Dokumente.*

**Sachverhalt:**

Gegen A. (nachfolgend Rekurrent) und B. (nachfolgend Rekurrentin; zusammen Rekurrierende) leitete die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) am 12. Juli 2016 für die kantonalen Steuern pro 2010 und pro 2011 (Einkommen) und pro 2010 bis pro 2014 (Vermögen) sowie die direkte Bundessteuer pro 2010 und pro 2011 ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren ein. Als Begründung führte sie an, dass betreffend die Steuerjahre 2010 und 2011 diverse in Rechtskraft erwachsene steuerliche Korrekturen bei den mittlerweile aufgrund Konkurseinstellung mangels Aktiven gelöschten Gesellschaften X.-AG, Y.-AG und Z.-GmbH durch die Abteilung Juristische Personen vorgenommen worden seien. Weil der Rekurrent als Aktionär bzw. Gesellschafter die Gesellschaften kontrolliert habe, seien ihm die entsprechenden geldwerten Leistungen als steuerbares Einkommen in den Steuerperioden pro 2010 und pro 2011 und die nicht deklarierten Beteiligungen als steuerbares Vermögen in den Steuerperioden pro 2010 bis pro 2014 aufzurechnen.

Mit Nachsteuerverfügungen vom 17. August 2016 erhob die Steuerverwaltung für die kantonalen Steuern pro 2010 und pro 2011 (Einkommen) und pro 2010 bis pro 2014 (Vermögen) eine Nachsteuer in der Höhe von CHF [...] zuzüglich eines Belastungszinses von CHF [...] und für die direkte Bundessteuer pro 2010 und pro 2011 eine Nachsteuer in der Höhe von CHF [...] zuzüglich eines Belastungszinses von CHF [...]. Dagegen erhoben die Rekurrierenden Einsprache, welche mit Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2016 von der Steuerverwaltung abgewiesen wurde. Der Rekurs und die Beschwerde, welche die Rekurrierenden gegen den Einspracheentscheid erhoben, hiess die Steuerrekurskommission Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuerrekurskommission) mit Entscheiden vom 15. März 2018 (begründete Entscheide zugestellt am 28. November 2018) teilweise gut.

Hiergegen erhoben die Rekurrierenden mit Eingabe vom 28. Dezember 2018 Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht, mit denen sie beantragen, es seien die angefochtenen Entscheide der Steuerrekurskommission betreffend die kantonalen Nachsteuern bezüglich der Jahre 2010 und 2011 (Einkommen) und bezüglich der Jahre 2010 bis 2012 (Vermögen) sowie betreffend die Nachsteuer zur direkten Bundessteuer pro 2010 und 2011 aufzuheben und die Rekurrierenden für die entsprechenden Steuerperioden ohne Aufrechnung – mit Ausnahme der anerkannten – Beträge zu veranlagern, eventualiter sei die Sache zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Mit Schreiben vom 24. Januar 2019 verzichtet die Steuerrekurskommission unter Verweis auf die angefochtenen Entscheide auf eine Vernehmlassung und beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde.

Die Steuerverwaltung und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben innert Frist keine Vernehmlassung eingereicht.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2.1.1 Die Steuerverwaltung führte im August 2013 bei den Gesellschaften X.-AG, Y.-AG und Z.-GmbH eine Buchprüfung betreffend die Steuerjahre 2010 und 2011 durch und nahm gestützt darauf diverse steuerliche Korrekturen vor, die mittlerweile in Rechtskraft erwachsen sind. Dabei wurden bei der X.-AG für das Geschäftsjahr 2010 und 2011 insgesamt CHF [...] bei der Y.-AG für das Geschäftsjahr 2010 CHF [...] und bei der Z.-GmbH für das Geschäftsjahr 2011 CHF [...] als geldwerte Leistungen aufgerechnet.

2.1.2 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht Nachsteuern für die Einkommenssteuern pro 2010 und pro 2011 (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) und für die Vermögenssteuern pro 2010 bis pro 2012 im Zusammenhang mit den Aufrechnungen bei der X.-AG und der Y.-AG veranlagt hat.

2.1.2.1 Die Erhebung von Nachsteuern, die auf die Aufrechnungen bei der Z.-GmbH zurückgehen, haben die Rekurrierenden im vorinstanzlichen Verfahren anerkannt (Rekursbegründung, Rz. 14; Beschwerdebegründung, Rz. 13). Ebenso nicht mehr durch die Rekurrierenden bestritten wird die Nachbesteuerung der von den Rekurrierenden empfangenen geldwerten Leistungen für einen Mantelhandel im Zusammenhang mit der Gründung der X.-AG in der Höhe von CHF [...] (Rekursbegründung, Rz. 13; Beschwerdebegründung, Rz. 12; zum Ganzen vorinstanzliche Entscheide, E. 2b). Die Aufrechnungen bei der X.-AG betrafen durch die Gesellschaft verbuchte Aufwendungen im Zusammenhang mit Zahlungen zugunsten der Q.-Ltd im Umfang von CHF [...] im Geschäftsjahr 2010 und von CHF [...] im Geschäftsjahr 2011 sowie an Herrn R. im Geschäftsjahr 2011 geleistete Beraterhonorare von CHF [...]. Bei der Y.-AG rechnete die Steuerverwaltung ebenfalls zugunsten der Q.-Ltd verbuchte Aufwände auf, und zwar Zahlungen in der Höhe von CHF [...] im Geschäftsjahr 2010.

2.1.2.2 Ferner unbestritten ist, dass der Rekurrent die Gesellschaften X.-AG und Y.-AG aufgrund seiner Beteiligungen kontrollierte. In diesem Zusammenhang wird in den angefochtenen Entscheiden teilweise davon ausgegangen, der Rekurrent sei zu 90% an der X.-AG beteiligt gewesen. Dies ist unrichtig. Die Steuerverwaltung ist davon ausgegangen, dass der Rekurrent Inhaber von 100% der Aktien der X.-AG gewesen sei (Einspracheentscheid, E. 5a und 6a/bb [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.156, S. 8 und 11, sowie STRK.2016.157, S. 9 und 11]). Es ist erstellt und unbestritten, dass der Rekurrent zunächst Inhaber von 100% der Aktien der X.-AG gewesen ist (vgl. dazu Einspracheentscheid, E. 5b [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.156, S. 8 f., sowie STRK.2016.157, S. 9], und Kaufvertrag zwischen R.-AG und [dem Rekurrenten] vom 20. Juli 2010 [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.156, S. 80 ff.]). Der Kaufvertrag, mit dem der Rekurrent gemäss seiner Darstellung Herrn R. 10% der Aktien der X.-AG verkauft hat (Vorakten Vorinstanz

STRK.2016. 156, S. 182), wurde von keiner Partei unterzeichnet. Mit der Steuerrekurskommission (angefochtene Entscheide, E. 7) ist deshalb davon auszugehen, dass Herr C. nicht Aktionär gewesen ist.

2.1.3 In tatsächlicher Hinsicht verweisen die Rekurrierenden vorwiegend auf die Einsprache und den Rekurs vor der Vorinstanz. Sofern sich ihre weiteren Ausführungen auf Ergänzungen des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts beziehen (Rekursbegründung, Rz. 7 ff.; Beschwerdebegründung, Rz. 6 ff.), sind diese nicht rechtserheblich.

2.2 In den angefochtenen Entscheiden hat die Vorinstanz in zutreffender Weise die allgemeinen Erfordernisse für die Vornahme einer Nachbesteuerung umfassend dargelegt. Danach setzt eine Nachbesteuerung die Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung, aufgrund derer ein eigentlicher Steuerausfall entstanden ist, sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens voraus (vgl. § 177 StG, Art. 151 DBG). Als neu gelten Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und insofern erst nach der rechtskräftigen Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Für diejenigen Tatsachen, welche die Nachsteuerpflicht begründen, trägt die Steuerbehörde die objektive Beweislast (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 3).

2.3 In Bezug auf das Erfordernis des Auftretens von neuen Tatsachen und Beweismitteln sind die vorinstanzlichen Erwägungen zu bestätigen. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass sich die Steuerverwaltung spätestens seit dem Datum des Revisionsberichtes vom 17. Oktober 2013 für die X.-AG und die W.-AG das Wissen bezüglich der geldwerten Leistungen bei den Gesellschaften und in der Folge auch beim Anteilshaber, dem Rekurrenten, hat anrechnen lassen müssen. Seit diesem Zeitpunkt hatte sie auch Kenntnis über die Beteiligungsverhältnisse des Rekurrenten an den betroffenen Gesellschaften. Da die Veranlagungen der Rekurrierenden für die Steuerperioden 2010 bis 2012 mit Veranlagungsverfügungen vom 22. September 2011, vom 13. September 2012 und vom 12. September 2013 vor dem Revisionsbericht erfolgten und es sich dabei um Ermessenstaxationen im Sinne von § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG handelte, ging die Vorinstanz zu Recht davon aus, dass es sich bei den sich auf die geldwerten Leistungen und die Beteiligungsverhältnissen beziehenden Tatsachen um eigentliche neue Tatsachen handelte (zum Ganzen vorinstanzliche Entscheide, E. 4).

2.4.1 Nach § 21 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art als Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar. Zu unterscheiden sind grundsätzlich die offenen und die verdeckten Gewinnausschüttungen. Unter dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist im Allgemeinen die Zuweisung des Gewinnes einer Kapitalgesellschaft an die Anteilshaber oder diesen nahestehende Personen zu verstehen, welche buchmässig nicht als solche ausgewiesen, sondern durch Buchungen verdeckt worden sind, die diese Leistungen entweder überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen (VGE VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.3.3.1 mit Hinweisen). Mit der Ausrichtung der geldwerten Leistungen kommt die Gesellschaft insofern nicht ihren geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern sie verwendet den Gewinn im Interesse der Inhaber der Beteiligungsrechte. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn (i) die Gesellschaft eine Zuwendung tätigt, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten, (ii) die Zuwendung an einen Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person erfolgt, (iii) die Leistung zu diesen Bedingungen nicht einem aussenstehenden Dritten ausgerichtet worden wäre und (iv) Leistung und Gegenleistung offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander stehen, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92, in: Pra 103 [2014] Nr. 77, 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f., 131 II 593 E. 5.1 S. 607, in: Pra 95 [2006] Nr. 117, 119 Ib 116 E. 2 S. 119, in: Pra 83 [1994] Nr. 31; vgl.; siehe auch Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Besteuerung juristischer Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil 2004, Art. 58 N 97 und Richner et al., Handkommen-

tar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 58 N 99; zum Ganzen vgl. auch VGE VD.2018.170 und 171 vom 16. März 2019, E. 2.1).

2.4.2 Wenn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft eine geldwerte Leistung an die Anteilshaber oder diesen nahestehende Dritte aufgerechnet wird, setzt dies ein gewichtiges Indiz, das bei der Veranlagung des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Ein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht aber nicht (BGer 2C\_489 und 490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.5). Eine natürliche Vermutung für die Begründetheit einer analogen Aufrechnung auf der Ebene des Anteilshabers besteht ebenfalls nicht (BGer 2C\_736/2018 vom 15. Februar 2019 E. 2.2.1). Vielmehr greift die übliche Normentheorie auch im zweidimensionalen Verhältnis. Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen sind daher durch die Steuerverwaltung, steuermindernde und steueraus ausschliessende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen (BGer 2C\_489 und 490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.5). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweislast hat aber ein Anteilshaber, der gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe der von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Wenn er dies unterlässt oder sich auf pauschale Ausführungen beschränkt, darf die Veranlagungsbehörde annehmen, die auf der Ebene der Gesellschaft rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilshaber gegenüber ebenso berechtigt (BGer 2C\_489 und 490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.5, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.8; vgl. BGer 2C\_736/2018 vom 15. Februar 2019 E. 2.2.2). Dabei scheint das Bundesgericht zumindest in neueren Entscheiden blosser Behauptungen und Erklärungen nicht genügen zu lassen, sondern substantiierte Belege zu verlangen (vgl. BGer 2C\_489 und 490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.6). Eine weitere Abweichung von der üblichen Beweislastverteilung nach der Normentheorie kann sich bei grenzüberschreitenden Leistungen ergeben (vgl. BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4 und 3.4.2). Von einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht geht die Praxis bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen aus. Zu denken ist etwa an Leistungen, die von der Schweiz ins Nicht-DBA-Ausland erbracht werden, oder aber ins DBA-Ausland, soweit das DBA dem heutigen OECD-Standard 8 zur Informationshilfe (Art. 26 OEDC-MA) noch nicht genügt. Die Überlegung geht dahin, dass sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Wenn die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ableitet, treffen sie auch erhöhte Beweisforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Mass gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (zum Ganzen BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2).

2.4.3.1 Der Rekurrent war bis zu deren Löschung Alleinaktionär und einzelzeichnungsberechtigter einziger Verwaltungsrat sowohl der X.-AG als auch der Y.-AG. Aus diesem Grund haben die Rekurrierenden Bestand und Höhe der von der Steuerverwaltung behaupteten geldwerten Leistungen detailliert zu bestreiten. Die Zahlungen an die Q.-Ltd erfolgten [nach ...]. Dabei handelt es sich um ein Nicht-DBA-Land, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt. Aus diesem Grund trifft die Rekurrierenden eine besonders qualifizierte Mitwirkungspflicht und damit erhöhte Beweisforderungen und Auskunftspflichten.

2.4.3.2 Die Rekurrierenden machen geltend, sie hätten in den vorinstanzlichen Verfahren im Rahmen ihres Möglichen aufgezeigt, wie ihr Geschäftsmodell abgewickelt worden sei, wie sich die Zahlungsflüsse dargestellt haben und wer in diese Transaktionen involviert gewesen sei. So gebe es belegbare Tatsachen, die darauf hindeuten würden, dass die Gelder nicht von den Rekurrierenden, sondern eher von Dritten vereinnahmt wurden, was eine Aufrechnung bei den Rekurrierenden ausschliesse (Rekursbegründung, Rz. 26; Beschwerdebegründung, Rz. 25). In diesem Zusammenhang behaupten die Rekurrierenden, die Herren D. und E. hätten über diverse lukrative [Dienstleistungsangebote] verfügt und diese der Q.-Ltd zur Nutzung überlassen. Diese habe die beiden Herren für das Nutzen der [Dienstleistungen] bar bezahlt. Wie die beiden Herren das erhaltene Geld weiterverwendet hätten, sei den Rekurrierenden nicht bekannt. Jedenfalls habe es aber keinen Rückfluss an sie gegeben. Die X.-AG und die Y.-AG hätten bei der Q.-Ltd [Dienstleistungen] eingekauft und an ihre Kunden weiterverkauft. Dabei seien der entsprechende

Aufwand und Ertrag korrekt verbucht worden. Die Q.-Ltd habe die [Dienstleistungen] über die von D. und E. erworbenen [Dienstleistungsangebote vertrieben]. Auf Wunsch von D. und E. seien fast alle Geschäfte mündlich eingegangen und nicht dokumentiert und alle Zahlungen bar ausgeführt worden. Daher sei es nicht möglich, den geschilderten Sachverhalt zu belegen (Replik vom 4. Mai 2017, Rz. 7 – 10 [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.156, S. 178 f., sowie STRK.2016.157, S. 112 f.]). Abgesehen von den vorstehenden Behauptungen machten die Rekurrierenden keine Angaben zu ihrem Verhältnis zur Q.-Ltd. Zudem machten sie keinerlei Angaben dazu, wer an dieser Gesellschaft beteiligt und wirtschaftlich berechtigt ist. Auch dies begründeten sie damit, dass sie keine sachdienlichen Unterlagen hätten (Rekursbegründung, Rz. 25; Beschwerdebegründung, Rz. 24). Die Behauptung, es stehe fest, dass die Rekurrierenden nicht an der Q.-Ltd beteiligt seien (Rekursbegründung, Rz. 25; Beschwerdebegründung, Rz. 24), entbehrt jeglicher Grundlage. Mit den vorstehenden durch kein einziges Beweismittel belegten reinen Parteibehauptungen sind die Rekurrierenden zumindest ihrer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht offensichtlich nicht nachgekommen. Dieser Mitwirkungspflicht können sie sich nicht einfach dadurch entziehen, dass sie wiederum ohne jeglichen Beweis einfach behaupten, es gebe keine schriftlichen Dokumente und es sei ihnen unbekannt, wer an der Q.-Ltd beteiligt und wirtschaftlich berechtigt ist. Dementsprechend nahm das Bundesgericht im Urteil 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 an, beim Leistungsempfänger handle es sich um eine dem Beteiligungsinhaber nahestehende Person, obwohl dieser behauptete, die wirtschaftliche Berechtigung an dieser sei ihm unbekannt (vgl. BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 3.2.3 und 3.4.2). Aufgrund der eklatanten Verletzung der besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht der Rekurrierenden darf angenommen werden, dass die auf der Stufe der Gesellschaft rechtskräftig veranlagten Aufrechnungen der Zahlungen an die Q.-Ltd auch auf der Stufe der Rekurrierenden gerechtfertigt sind.

2.4.3.3 Entgegen der Auffassung der Rekurrierenden (Rekursbegründung, Rz. 26; Beschwerdebegründung, Rz. 25) ist die im Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 festgehaltene Praxis auf den vorliegenden Fall anwendbar. Im vom Bundesgericht beurteilten Fall gab es keinen direkten Beweis dafür, dass der Beteiligungsinhaber Eigentümer oder wirtschaftlich Berechtigter der Leistungsempfängerin war (vgl. BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 3.4.4). Dass es sich bei dieser um eine dem Beteiligungsinhaber nahestehende Person handelte, war gemäss dem Bundesgericht bereits deshalb anzunehmen, weil der Beteiligungsinhaber behauptete, die wirtschaftliche Berechtigung an der Leistungsempfängerin sei ihm nicht bekannt, und eine plausible anderweitige Erklärung fehlte (vgl. BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 3.4.2 – 3.4.4).

2.4.3.4 Die Rekurrierenden bringen weiter vor, dass eine Aufrechnung der Zahlungen als Einkommen mangels Nachweises eines Zuflusses nicht zulässig sei, was im Ergebnis auch dem Urteil des Bundesgerichts vom 20. August 2015 entspreche. Der Entscheid enthalte keine Einschränkung der Beweislast mit Blick auf Auslandsbeziehungen oder Organstellungen, obwohl die Steuerpflichtigen auch im beurteilten Fall eine Organstellung innegehabt hätten (Rekursbegründung, Rz. 18; Beschwerdebegründung, Rz. 17). Aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_232 und 233/2015 vom 20. August 2015 können die Rekurrierenden allerdings nichts zu ihren Gunsten ableiten. Bezüglich der Zahlungen an die Q.-Ltd unterscheiden sich die beiden Fälle zumindest insoweit wesentlich, als im vorliegenden Fall eine besonders qualifizierte Mitwirkungspflicht besteht und eine solche im vom Bundesgericht beurteilten Fall nicht festgestellt worden ist. Bezüglich der Zahlungen an Herrn R. unterscheiden sich die beiden Fälle zumindest insoweit, als der Beteiligungsinhaber im vom Bundesgericht beurteilten Fall die von der Steuerverwaltung behauptete geldwerte Leistung detailliert bestritten hat (vgl. BGer 2C\_232 und 233/2015 vom 20. August 2015 E. 3.1) und diese im vorliegenden Fall als solche nicht bestritten wird, sondern bloss gestützt auf die unbelegte Behauptung, Herr C. sei Aktionär gewesen, geltend gemacht wird, sie sei diesem zuzurechnen.

2.4.3.5 Wenn sich die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person befindet, greift in jedem Fall die reine Dreieckstheorie. Ihr zufolge fliesst die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der leistenden Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber, wo sie als Ertrag aus be-

weglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) nach § 21 Abs. 1 lit. c StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG erfasst wird (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.2). Das Bundesgericht setzt keinen Kreislauf voraus, der darin besteht, dass letztlich die Mittel von der leistungsempfangenden nahestehenden Person an den Beteiligungsinhaber weiter- bzw. zurückfliessen. Ausschlaggebend für die Realisation ist, dass die Mittel für eine logische Sekunde dem Beteiligungsinhaber zufließen. Dies erlaubt bei Beteiligungen, die im Privatvermögen gehalten werden, die Erfassung als Ertrag aus beweglichem Vermögen. In welcher Weise der Beteiligungsinhaber im Anschluss an diese logische Sekunde über die Mittel verfügt, ist bedeutungslos (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 3.5). Ob die aufgerechneten Leistungen den Rekurrierenden tatsächlich zugeflossen sind oder ob diese darüber verfügen können (vgl. dazu Rekursbegründung Rz. 17 f., 26 und 31 ff. sowie Beschwerdebegründung Rz. 16 f., 25 und 30 ff.), ist deshalb irrelevant.

2.4.4.1 Hinsichtlich der Zahlungen der X.-AG an Herrn R. entbehren der Rekurs und die Beschwerde jeglicher Begründung. Bereits aus diesem Grund sind die angefochtenen Entscheide insoweit ohne Weiteres unter Verweis auf die Erwägungen der Vorinstanz (angefochtene Entscheide, E. 7) zu bestätigen.

2.4.4.2 Aus den folgenden Gründen sind die angefochtenen Entscheide insoweit auch materiell nicht zu beanstanden. Herr C. ist [Land] Staatsbürger. Gemäss dem Handelsregisterauszug der Y.-AG wohnte er in [Ort, Land]. In diesem Fall wären die Zahlungen an Herrn R. in ein Land erbracht worden, mit dem ein dem heutigen OECD-Standard zur Informationsamtshilfe entsprechendes DBA besteht. Jedenfalls war der Rekurrent aber bis zu ihrer Löschung Aktionär und einzelzeichnungsberechtigter einziger Verwaltungsrat der X.-AG, welche die Zahlungen an Herrn R. erbracht hat. Abgesehen davon, dass er geltend macht, die Zahlungen seien nicht ihm anzurechnen, weil Herr C. zu 10% an der X.-AG beteiligt gewesen sei, begründete der Rekurrent nicht, weshalb die Zahlungen an Herrn R. keine geldwerten Leistungen an den Rekurrenten darstellen sollten. Er gesteht vielmehr ausdrücklich zu, dass die Zahlungen an Herrn R. nicht geschäftsmässig begründet sind (Replik vom 4. Mai 2017, Rz. 17 f. [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.156, S. 180, sowie STRK.2016.157, S. 114 f.]). Da der vom Rekurrenten als Beweis für die Aktionärsstellung von Herrn R. eingereichte Aktienkaufvertrag von keiner Partei unterzeichnet ist (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.156, S. 182), ist mit der Steuerrekurskommission davon auszugehen, dass Herr C. nicht Aktionär gewesen ist. Die Bezeichnung von Herrn R. als Mitaktionär (angefochtene Entscheide, Sachverhalt A) ist unrichtig. Folglich darf mangels einer detaillierten Bestreitung angenommen werden, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Rekurrenten gegenüber ebenso berechtigt.

3.1 Zusammenfassend ist die Vorinstanz damit zu Recht zum Schluss gelangt, dass sich die Aufrechnungen steuerbarer geldwerter Leistungen bei den Rekurrierenden aufgrund der nicht geschäftsmässig begründeten Zahlungen der X.-AG an die Q.-Ltd und Herrn R. sowie der Y.-AG an die Q.-Ltd als rechtmässig erweisen.

3.2 Der Rekurs und die Beschwerde sind somit abzuweisen. [Kosten]

*Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):*

Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.

[...]