Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 719/2021

Urteil vom 7. Dezember 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwältin Rebecca Wyniger-Gärtner,

gegen

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

Gemeinderat Reinach,
Hauptstrasse 66, 5734 Reinach AG.

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

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 12. Juli 2021 (WBE.2020.419).

Sachverhalt:

A.
Der im Kanton Aargau wohnhafte A._____ gründete am 11. Januar 2012 als Alleinaktionär die B._____ AG (nachfolgend: Gesellschaft) mit Sitz in U._____ (Kanton Schwyz), worauf diese am 24. Januar 2012 im Handelsregister des Kantons Schwyz eingetragen wurde. Ab dem Gründungszeitpunkt bis zu seinem Ausscheiden am 6. Mai 2015 war er einziges Verwaltungsratsmitglied der Gesellschaft.
Am 23. Mai 2012 erwarb die Gesellschaft von C._____, dem Vater von A._____, eine mit einem Mehrfamilienhaus und einer Doppelgarage bebaute Liegenschaft am V._____ in W._____ (Kanton Aargau) zu einem Preis von Fr. 1'100'000.--. Gleichentags veräusserte die Gesellschaft die Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 1'980'000.-- an eine Drittperson. In der Veranlagung der Steuerperiode 2012 wurde der Gesellschaft mit Verfügung vom 8. Juli 2014 ein Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft im Betrag von Fr. 800'000.-- aufgerechnet (Gewinn von Fr. 880'000.-- abzüglich der Transaktionskosten von Fr. 80'000.--). Dagegen erhob die Gesellschaft Einsprache. Im Einspracheentscheid vom 29. Juli 2015 hielt das Kantonale Steueramt Aargau, Sektion juristische Personen, an der Aufrechnung fest. Dieser Entscheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B.
Mit Steuermeldung vom 24. Juni 2014 unterrichtete das Kantonale Steueramt das Gemeindesteueramt Reinach über die Aufrechnung von Fr. 800'000.-- bei der Gesellschaft, bei der A._____ Alleinaktionär war.

B.a. Mit Verfügung vom 14. Februar 2017 veranlagte die Steuerkommission Reinach A._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2012. Gegen die Veranlagungsverfügung vom 14. Februar 2017 erhob A._____ Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 29. Mai 2018 wies

die Steuerkommission die Einsprache ab. Sie berücksichtigte bei A._____ einen geldwerten Vorteil von Fr. 800'000.-- als Einkommen. Der Betrag wurde als (qualifizierter) Beteiligungsertrag der privilegierten Besteuerung unterworfen. Zudem setzte sie das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 67'200.-- fest. Mit Rekurs gelangte A._____ an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau.
Während des Rekursverfahrens verurteilte die Kantonale Staatsanwaltschaft Aargau A._____ mit in Rechtskraft erwachsenem Strafbefehl vom 20. Juni 2019 wegen mehrfacher Urkundenfälschung sowie vollendeten Steuerbetrugs zu einer bedingten Geldstrafe von 160 Tagessätzen zu je Fr. 60.-- bei einer Probezeit von drei Jahren sowie zu einer Busse von Fr. 1'900.--. A._____ hatte den Steuerbehörden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Gesellschaft im Namen der Gesellschaft Rechnungen für Renovations- und Gipserarbeiten des Gipserunternehmens D._____ eingereicht, die sich als Totalfälschungen herausgestellt und dem Zweck gedient hatten, die Steuerfolgen aus dem Verkauf der Liegenschaft am 23. Mai 2012 zu reduzieren und die Bargeldabflüsse aus der Gesellschaft zu rechtfertigen.

B.b. Das Spezialverwaltungsgericht hiess den Rekurs von A._____ mit Urteil vom 3. November 2020 teilweise gut. Es setzte das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2012 auf Fr. 67'200.-- zum Steuersatz von Fr. 818'000.-- zuzüglich eines steuerbaren Beteiligungsertrags von Fr. 750'800.-- zu 40 % des Steuersatzes des gesamten Einkommens von Fr. 818'000.-- fest.
Gegen das Urteil vom 3. November 2020 reichte A._____ beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau Beschwerde ein. Das Verwaltungsgericht stellte die Leistungen der Gesellschaft an A._____ ohne korrespondierende gleichwertige Gegenleistung in Abweichung vom Spezialverwaltungsgericht neu fest und rechnete bei A._____ einen geldwerten Vorteil in der Höhe von Fr. 514'746.10 als Einkommen auf. Mit Urteil vom 12. Juli 2021 hiess es die Beschwerde von A._____ entsprechend teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2012 auf Fr. 67'200.-- zum Steuersatz von Fr. 581'946.10 zuzüglich eines steuerbaren Beteiligungsertrags von Fr. 514'746.10 zu 40 % des Steuersatzes des gesamten Einkommens von Fr. 581'946.10 fest.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 14. September 2021 gelangt A._____ an das Bundesgericht. Er beantragt die Aufhebung des Urteils vom 12. Juli 2021. Es sei die "geldwerte Leistung" von Fr. 514'746.10 ersatzlos zu streichen sowie das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 67'200.-- zu reduzieren. Eventualiter sei die "geldwerte Leistung" auf Fr. 185'777.45 zu reduzieren und das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen entsprechend anzupassen. Subeventualiter sei die "geldwerte Leistung" auf Fr. 479'746.10 zu reduzieren und das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen entsprechend anzupassen.
Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt das Kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat Reinach lässt sich nicht vernehmen.

Erwägungen:

1.
Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Der Beschwerdeführer ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch das angefochtene Urteil in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Er ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.
Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung

von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).
Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6; 140 III 16 E. 1.3.1). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6; 133 II 249 E. 1.4.3).

3.
Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die Vorinstanz beim Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2012 zu Recht einen (qualifizierten) Beteiligungsertrag von Fr. 514'746.10 als Einkommen der (privilegierten) Besteuerung unterworfen und bei der Besteuerung des übrigen Einkommens satzbestimmend berücksichtigt hat.

3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz war der Beschwerdeführer in der vorliegend zu beurteilenden Steuerperiode 2012 Alleinaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der von ihm gegründeten Gesellschaft (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG; E. 5.2 des angefochtenen Urteils). Auf der Ebene der Gesellschaft kam es im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft vom 23. Mai 2012 zur Aufrechnung eines Gewinns in der Höhe von Fr. 800'000.--. Diese Aufrechnung erwuchs in Rechtskraft (vgl. Bst. A hiervor). Im Anschluss daran nahm die Steuerkommission auf der Ebene des Gesellschafters - beim Beschwerdeführer - gestützt auf denselben Sachverhalt infolge Zuflusses eines geldwerten Vorteils ebenfalls eine Aufrechnung im gleichen Umfang als Einkommen vor (vgl. Bst. B.a hiervor). Die Vorinstanz reduzierte die Aufrechnung auf Fr. 514'746.10 (vgl. Bst. B.b hiervor). Ausgangspunkt bildet damit ein zweidimensionaler Sachverhalt, der sich durch die Gesellschaft und ihren alleinigen Beteiligungsinhaber auszeichnet.

3.2. Zu zweidimensionalen Sachverhalten hat das Bundesgericht mehrfach entschieden, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus besteht. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgen auf der Ebene der Gesellschaft einerseits und der Ebene der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers anderseits jeweils einer eigenen Logik (vgl. Urteile 2C 756/2020 vom 3. Mai 2021 E. 4.4; 2C 400/2020 vom 22. April 2021 E. 6.5.1; 2C 736/2018 vom 15. Februar 2019 E. 2.2.1).

3.2.1. Haben die Steuerbehörden im Rahmen der (gewinnsteuerlichen) Veranlagung der Gesellschaft festgestellt, dass die Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine Beteiligungsinhaberin oder einen Beteiligungsinhaber vorgenommen hat, dürfen sie nach der Rechtsprechung im Rahmen der (einkommenssteuerlichen) Veranlagung der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers zwar vermuten, dass dieser geldwerte Vorteil der Beteiligungsinhaberin oder dem Beteiligungsinhaber zugeflossen ist und deshalb der Einkommenssteuer untersteht (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG). Jedoch besteht kein Aufrechnungsautomatismus. Die von der Gesellschaft vorgenommene verdeckte Gewinnausschüttung begründet zwar ein gewichtiges Indiz, das bei der Beurteilung des geldwerten Vorteils im Rahmen der Veranlagung der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers zu berücksichtigen ist. Ein Automatismus scheitert aber daran, dass zwar das Dispositiv einer Veranlagung (Steuerfaktoren) von der Rechtskraft, nicht jedoch die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage erfasst werden. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers ist daher unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person - trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit - um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (vgl. Urteile 2C 1071/2020 und 2C 1072/2020 vom 19. Februar 2021 E. 3.2.2; 2C 750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.2; 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6 ff.).

3.2.2. Die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen hat die Steuerbehörde nachzuweisen, während die steuerpflichtige Person mit Bezug auf die steuermindernden und -ausschliessenden Tatsachen (objektiv) beweisbelastet ist (zur Normentheorie vgl. BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488

E. 3.8.2). Aufgrund der vorgenannten zulässigen Vermutung bei verdeckten Gewinnausschüttungen einer Gesellschaft hat jedoch die steuerpflichtige Person, die gleichzeitig Organ und/oder beherrschende Beteiligungsinhaberin dieser Gesellschaft ist, Bestand und Höhe eines von der Steuerbehörde auf der einkommenssteuerlichen Ebene aufgerechneten geldwerten Vorteils detailliert zu bestreiten. Unterlässt sie dies oder begnügt sie sich mit pauschalen Ausführungen, darf die Steuerbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte (gewinnsteuerliche) Aufrechnung sei der Beteiligungsinhaberin oder dem Beteiligungsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (vgl. Urteile 2C 1071/2020 und 2C 1072/2020 vom 19. Februar 2021 E. 3.2.3; 2C 886/2020 vom 23. November 2020 E. 3.2.1; 2C 461/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.2).

4.
Im Hauptantrag beantragt der Beschwerdeführer, auf die Aufrechnung einer "geldwerten Leistung" sei vollumfänglich zu verzichten.

4.1. Der Beschwerdeführer begründet seinen Hauptantrag mit dem Vorliegen eines unzulässigen Methodendualismus. Die kantonalen Steuerbehörden hätten im Jahr 2010 einen vergleichbaren Sachverhalt als Steuerumgehung betrachtet. Deshalb hätten sie damals die Besteuerung nicht wie vorliegend auf der Ebene der kaufenden und gleichentags veräussernden Gesellschaft, sondern beim Vater des Beschwerdeführers vorgenommen, der ursprünglich Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei. Es sei damit nach dem wirtschaftlichen Hintergrund und nicht nach der äusseren rechtlichen Form besteuert worden. Dadurch, dass die Steuerbehörden in der vorliegenden Angelegenheit hingegen den Veräusserungsgewinn bei der kaufenden und gleichentags veräussernden Gesellschaft besteuerten, verfielen sie in einen verpönten Methodendualismus. Sie würden damit gegen das Gebot von Treu und Glauben sowie gegen die Gebote der rechtsgleichen Behandlung und Rechtssicherheit verstossen.

4.2. Zum Vorwurf des Methodendualismus erwägt die Vorinstanz zu Recht, das Vorliegen eines solchen bedinge im Grundsatz, dass in der gleichen Sache auf zwei sich widersprechende Betrachtungsweisen abgestellt würde (vgl. Urteile 2C 138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 3.6.3; 2C 371/2013 und 2C 372/2013 vom 18. Juli 2014 E. 3.2.3). Der Beschwerdeführer beruft sich in der vorliegenden Angelegenheit für seine Auffassung auf die Veräusserung einer anderen Liegenschaft in einer früheren Steuerperiode. Auch damals hat der Vater des Beschwerdeführers eine Liegenschaft an eine vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaft verkauft und Letztere die Liegenschaft gleichentags weiter veräussert. Der Beschwerdeführer lässt ausser Acht, dass die Vorinstanz im angefochtenen Urteil nicht auf zwei unterschiedliche Betrachtungsweisen abstellt. Vielmehr argumentiert die Vorinstanz, die beiden Sachverhalte, die nach Ansicht des Beschwerdeführers gleich zu beurteilen seien, beträfen die Transaktionen zweier unterschiedlicher Liegenschaften in verschiedenen Steuerperioden (vgl. E. 3 des angefochtenen Urteils). Die Anwendung eines unzulässigen Methodendualismus kann der Vorinstanz folglich nicht vorgeworfen werden.

4.3. Überdies waren bei der vom Beschwerdeführer angeführten Liegenschaftsveräusserung im Jahr 2010 andere Steuersubjekte betroffen. Die vorliegend massgebende Gesellschaft gründete der Beschwerdeführer erst im Jahr 2012. Mit Blick auf das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV liegen damit nicht ohne Weiteres vergleichbare Sachverhalte vor (vgl. BGE 144 I 113 E. 5.1.1; vgl. auch Urteil 2C 506/2019 vom 14. Mai 2020 E. 6.1). Ferner ist der Rechtskraft einer Verfügung das Dispositiv, nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage zugänglich. Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können in einer späteren Periode daher abweichend beurteilt werden (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.2 f.; vgl. auch E. 3.2.1 hiervor). Deshalb stösst auch die Rüge des Beschwerdeführers ins Leere, wonach der Grundsatz von Treu und Glauben und das Gebot der Rechtssicherheit verletzt sei. Die Veranlagung in der Steuerperiode 2010 stellt keine Vertrauensgrundlage für die (spätere) Steuerperiode 2012 dar, auf die der Beschwerdeführer hätte vertrauen dürfen (zu den Voraussetzungen des Vertrauensschutzes vgl. BGE 137 I 69 E. 2.5.1; vgl. auch Urteile 2C 109/2020 und 2C 115/
2020 vom 7. Oktober 2020 E. 3.3).

4.4. Nach dem Dargelegten ist der Hauptantrag des Beschwerdeführers abzuweisen.

5.
Mit dem Eventualantrag beantragt der Beschwerdeführer die Reduktion der für die Zwecke der Einkommenssteuer berücksichtigten "geldwerten Leistung" von Fr. 514'746.10 auf Fr. 185'777.45 (recte: Fr. 185'777.75).

5.1. Der Beschwerdeführer bringt vor, er sei zwar mit dem Strafbefehl vom 20. Juni 2019 aufgrund von gefälschten Rechnungen im Wert von Fr. 448'972.-- rechtskräftig wegen Urkundenfälschung und vollendeten Steuerbetrugs verurteilt worden. Die gefälschten Rechnungen im Betrag von Fr. 448'972.-- beträfen aber nur im Umfang von Fr. 99'600.-- die im vorliegenden Verfahren geltend gemachten Anlagekosten von Fr. 713'822.25. Er habe hierzu eine Übersicht über die im Zusammenhang mit dem Umbau der betreffenden Liegenschaft angefallenen Aufwendungen eingereicht. Die ausführlich dokumentierten Aufwendungen in der Höhe von Fr. 614'222.25 habe die Vorinstanz nicht überprüft (Differenz zwischen Fr. 713'822.25 und Fr. 99'600.--). Folglich habe die Gesellschaft bloss einen Betrag von Fr. 185'777.75 an den Beschwerdeführer verdeckt ausgeschüttet (Differenz zwischen dem Veräusserungsgewinn von Fr. 880'000.-- abzüglich der Transaktionskosten von Fr. 80'000.-- und den nicht berücksichtigen Anlagekosten von Fr. 614'222.25).

5.2. Die vorliegende Angelegenheit betrifft nicht die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft als Anlagekosten vom Beschwerdeführer geltend gemacht werden können, zumal der Veräusserungsgewinn (nach Abzug der zulässigen Aufwendungen) auf der Ebene der Gesellschaft zu besteuern war. Massgebend ist vorliegend vielmehr die verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft, die beim Beschwerdeführer als geldwerter Vorteil zufloss. Im Strafbefehl vom 20. Juni 2019 wird in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, dass der Beschwerdeführer gefälschte Rechnungen für Renovations- und Gipserarbeiten des Gipserunternehmens D._____ im Wert von Fr. 448'972.-- hergestellt habe, um die Bargeldabflüsse aus der Gesellschaft zu rechtfertigen. Das Gipserunternehmen habe seine Geschäftstätigkeit indes bereits im Jahr 2011 eingestellt (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer legt weder im vorinstanzlichen noch im bundesgerichtlichen Verfahren dar, wohin diese Bargelder - wenn nicht an ihn - geflossen sein sollten. Vor diesem Hintergrund durfte die Vorinstanz im Rahmen ihrer Beweiswürdigung gestützt auf den Strafbefehl vom 20. Juni 2019 in haltbarer Weise davon ausgehen, dass mindestens ein Betrag von Fr. 448'972.-
- aus der Gesellschaft ab- und dem Beschwerdeführer (bar) zugeflossen sei (vgl. E. 5.2 des angefochtenen Urteils). Nicht massgebend ist, dass nur ein Teil dieses Betrags - gemäss Angaben des Beschwerdeführers Fr. 99'600.-- - auf der vom Beschwerdeführer erstellten Übersicht über die im Zusammenhang mit dem Umbau der betreffenden Liegenschaft angefallenen Aufwendungen aufgeführt sei. Diese Übersicht gibt in tatsächlicher Hinsicht keinen Aufschluss über die Beträge, die aus der Gesellschaft abflossen.

5.3. Ausserdem lässt der Beschwerdeführer ausser Acht, dass die Vorinstanz den Sachverhalt frei prüfte (vgl. Art. 110 BGG) und die Feststellungen des Strafbefehls vom 20. Juni 2019 mit der Buchhaltung der Gesellschaft abglich. Dabei berücksichtigte sie, dass sich sogar Buchungen von insgesamt Fr. 473'972.-- auf die gefälschten Rechnungen des Gipserunternehmens D._____ bezogen. Wie den Kontoauszügen der Bankkonten der Gesellschaft zu entnehmen sei, so die Vorinstanz, seien die verbuchten Beträge jeweils am Tag des angeblichen Ausstellungsdatum der gefälschten Rechnung oder an den Tagen davor sowie danach auch tatsächlich (bar) abgehoben worden. Damit stehe fest, dass im Steuerjahr 2012 flüssige Mittel im Umfang von Fr. 473'972.-- aus der Gesellschaft abgeflossen seien. Im Rahmen ihrer Beweiswürdigung gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass diese Mittel an ihn oder zumindest eine ihm nahestehende Person geflossen seien, ohne dass die Gesellschaft hierfür eine Gegenleistung erhalten habe (vgl. E. 5.3 des angefochtenen Urteils; zum Nachweis der Leistung und Gegenleistung als Sachverhaltselement vgl. Urteile 2C 400/2020 und 2C 405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1.2; 2C 414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3). Dieser Schluss ist im
Lichte des Umstands, dass der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt Alleinaktionär und einziges Verwaltungsratsmitglied der Gesellschaft war und diesen Bargeldabfluss gegenüber den Steuerbehörden durch die Einreichung gefälschter Rechnungen nachträglich zu verdecken versuchte, nicht offensichtlich unrichtig.

5.4. Der Beschwerdeführer bringt auch vor Bundesgericht keine Anhaltspunkte vor, dass die Gesellschaft mit Bezug auf die Buchungen und korrespondierenden Bargeldabflüsse von total Fr. 473'972.-- entsprechende Gegenleistungen erhalten hätte. Dies wäre für eine erfolgreiche Sachverhaltsrüge jedoch erforderlich, da der Beschwerdeführer als Organ und Alleinaktionär der Gesellschaft Bestand und Höhe eines von der Steuerbehörde auf der einkommenssteuerlichen Ebene aufgerechneten geldwerten Vorteils detailliert zu bestreiten hat (vgl. E. 3.2.2 hiervor). Mangels solchen Vorbringen besteht im bundesgerichtlichen Verfahren keine Veranlassung, vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen. In tatsächlicher Hinsicht ist damit erstellt, dass den Bargeldabflüssen von Fr. 473'972.-- keine Gegenleistungen gegenüberstanden und dieser Betrag

mangels gegenteiliger Anhaltspunkte dem Beschwerdeführer zufloss. In rechtlicher Hinsicht ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz in diesem Umfang einen geldwerten Vorteil als Einkommen der Besteuerung unterworfen hat (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG; zum fehlenden kantonalen Gestaltungsspielraum bei den geldwerten Vorteilen als Objekt der Einkommenssteuer vgl. Urteile 2C 400/2020 und 2C 405/
2020 vom 22. April 2021 E. 7; 2C 1071/2020 und 2C 1072/2020 vom 19. Februar 2021 E. 3.4; 2C 812/2018 vom 20. August 2019 E. 3.1 und E. 4.2). Der Eventualantrag ist abzuweisen.

6.
Über die Bargeldabflüsse im Zusammenhang mit den Rechnungen des Gipserunternehmens D._____ hinaus stellte die Vorinstanz weitere Buchungen und Bargeldabflüsse aus der Gesellschaft in der Höhe von Fr. 40'774.10 fest, bei denen eine Gegenleistung zugunsten der Gesellschaft ebenfalls nicht ersichtlich sei. Der Beschwerdeführer anerkennt die vorinstanzlichen Erwägungen im Umfang von Fr. 5'774.10, bestreitet diese aber mit Blick auf drei Rechnungen im Gesamtwert von Fr. 35'000.--. Er beantragt daher subeventualiter, die der Einkommensteuer aufgerechneten "geldwerten Leistungen" von Fr. 514'746.10 seien auf Fr. 479'746.10 zu reduzieren.

6.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, allein gestützt auf runde Beträge könne entgegen der vorinstanzlichen Ansicht nicht von einer "geldwerten Leistung" an ihn ausgegangen werden. Weshalb sodann das Fehlen der Nummer des Gegenkontos auf dem Bankkontoauszug ein Hinweis darauf sein sollte, dass das Geld dem Beschwerdeführer zugeflossen sei, sei unverständlich. Die empfangende Person sei auf dem Bankkontoauszug namentlich genannt und würde mit der Buchhaltung und den Belegen übereinstimmen. Dass es sich bei den genannten Beträgen im Gesamtumfang von Fr. 35'000.-- um "geldwerte Leistungen" an den Beschwerdeführer handle, habe die Vorinstanz nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nachweisen können.

6.2. Die Vorinstanz erwägt, die Aufwendungen von zwei Mal Fr. 15'000.-- sowie Fr. 5'000.-- seien im Konto 1021 verbucht und gleichentags dem Bankkonto belastet worden. Es falle dabei auf, dass es sich um runde Beträge handle, die angeblich als Vergütung an Drittpersonen bezahlt worden seien. Auf dem Auszug des Bankkontos seien indes keine Gegenkonten der empfangenden Drittpersonen genannt. Belege dafür, dass und welche konkreten Gegenleistungen an die Gesellschaft den verbuchten Aufwänden gegenüberstünden, seien vom Beschwerdeführer nicht beigebracht worden. Mangels weiterer Angaben des Beschwerdeführers sei deshalb davon auszugehen, dass diese Leistungen der Gesellschaft an ihn oder an ihm nahestehende Personen ohne entsprechende Gegenleistung geflossen seien (vgl. E. 5.4 des angefochtenen Urteils).

6.3. Auch im Zusammenhang mit diesen drei Aufwendungen erweist sich die vorinstanzliche Beweiswürdigung mit Blick auf die festgestellten Leistungen und fehlenden Gegenleistungen nicht als willkürlich. Der Beschwerdeführer bringt zwar zutreffend vor, dass aufgrund des blossen Umstands gerader Rechnungsbeträge nicht ohne Weiteres auf einen geldwerten Vorteil geschlossen werden kann. Indessen begründet die Vorinstanz das Vorliegen des geldwerten Vorteils vornehmlich damit, dass keine entsprechenden Gegenleistungen zugunsten der Gesellschaft ersichtlich und die Gegenkonten der empfangenden Personen nicht genannt seien. Vor Bundesgericht gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, aufzuzeigen, dass die vorinstanzliche Feststellung, den Leistungen von Fr. 35'000.-- stünden keine Gegenleistungen gegenüber, offensichtlich unrichtig wäre. Hierfür hätte der Beschwerdeführer zumindest darlegen müssen, welche Gegenleistungen der Gesellschaft für den Abfluss der flüssigen Mittel von Fr. 35'000.-- effektiv erbracht worden sein sollten (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG). Solche Ausführungen fehlen.

6.4. Mangels Veranlassung, vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen, ist auch mit Blick auf die Leistungen von Fr. 35'000.-- in rechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz in diesem Umfang einen geldwerten Vorteil als Einkommen der Besteuerung unterworfen hat (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG; vgl. auch E. 5.4 i.f. hiervor). Der Subeventualantrag ist abzuweisen.

7.
Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensergebnis entsprechend trägt der Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, E._____, X._____, Y._____, und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Dezember 2021

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger