



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 28. August 2019 (810 19 13)

Steuern und Kausalabgaben

**Staatssteuer 2013 und 2014 / Aberkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit / Auf-
rechnung geldwerter Leistungen**

Besetzung

Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Markus
Clausen, Daniel Häring, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiberin
Elena Diolaiutti

Beteiligte

A._____ und **B.**_____, Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Marcel R.
Jung, Rechtsanwalt

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerde-
gegnerin**

Einwohnergemeinde C._____, Beigeladene

Betreff

Staatssteuer 2013 und 2014
(Entscheide der Abteilung Steuergericht vom 7. September 2018)

A. Die Eheleute A.____ und B.____ leben in C.____. Der Ehemann ist Aktionär (Beteiligung 45 %) und einzelzeichnungsberechtigter Präsident des Verwaltungsrats der D.____ AG und zugleich Inhaber der Einzelfirma A.____, welche nicht im Handelsregister eingetragen ist. Seit Jahren ist die D.____ AG einzige Auftraggeberin der Einzelfirma. Mit der jährlichen Steuererklärung reichte A.____ jeweils eine Jahresrechnung seiner Einzelunternehmung ein. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) kam in ihrem Revisionsbericht Nr. 2017-071 vom 11. Juli 2017 zum Schluss, der Steuerpflichtige sei bei der D.____ AG angestellt und gehe keiner selbstständigen Erwerbstätigkeit nach. Überdies seien verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt worden. In der Buchhaltung der D.____ AG seien angebliche Projektkosten von Dritten ohne Beleg bzw. unvollständig verbucht und gleichzeitig dem Aktionärskontokorrent des Steuerpflichtigen gutgeschrieben worden.

Gestützt auf den Revisionsbericht wurde mit Veranlagungsverfügungen zur Staatssteuer 2013 und zur Staatssteuer 2014 vom 24. August 2017 dem Steuerpflichtigen jeweils ein Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit von Fr. 180'000.-- aufgerechnet. Zugleich wurde für das Jahr 2013 das vom Pflichtigen deklarierte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 141'120.-- gestrichen und es wurden Erträge aus qualifizierter Beteiligung in der Höhe von Fr. 75'027.-- aufgerechnet. Für das Jahr 2014 wurde ihm das von ihm deklarierte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 105'503.-- gestrichen und es wurden ihm Erträge aus qualifizierter Beteiligung in der Höhe von Fr. 81'677.-- aufgerechnet.

B. Mit Schreiben vom 21. September 2017 erhoben A.____ und B.____, nachfolgend immer vertreten durch Dr. Marcel R. Jung, Rechtsanwalt, Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen zu den Staatssteuern 2013 und 2014 und machten geltend, die Selbstdeklaration sei massgebend, da die Steuerverwaltung die Aberkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit sowie die Aufrechnung geldwerter Leistungen nicht rechtsgenügend begründet habe. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug habe entgegen der Behauptung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft bei der D.____ AG keine geldwerten Leistungen aufgerechnet. Deshalb liege der Aufrechnung eine unzutreffende und beweislose Behauptung zu Grunde.

C. Mit Feststellungsverfügung vom 18. Oktober 2017 in Sachen D.____ AG betreffend Hauptsteuerdomizil ab 1. Januar 2013 erkannte die Steuerverwaltung, dass das Hauptsteuerdomizil der D.____ AG ab 1. Januar 2013 in der Gemeinde E.____ (Basel-Landschaft) und ab dem 1. Juli 2014 in der Gemeinde F.____ (Basel-Landschaft) liege, da der statutarische Sitz in Zug ein Briefkastendomizil darstelle und die D.____ AG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Basel-Landschaft begründet habe. Nachdem gegen diese Verfügung am 23. Oktober 2017 Einsprache erhoben worden war, sistierte die Steuerverwaltung das Verfahren am 8. November 2017 mit der Begründung, aufgrund ihres Gesuchs bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) um Feststellung des Veranlagungsorts der Steuerpflichtigen für die direkte Bundessteuer nach Art. 108 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 sei die ESTV mit Abklärungen befasst.

D. In den abweisenden Einspracheentscheiden betreffend Staatssteuern 2013 und 2014 vom 14. Februar 2018 wurde unter anderem ausgeführt, gemäss Revisionsbericht würden zahl-

reiche, eindeutige Hinweise auf das Bestehen eines Anstellungsverhältnisses vorliegen. Zudem wurde klargestellt, dass im Revisionsbericht keineswegs auf eine Aufrechnung von geldwerten Leistungen im Kanton Zug abgestellt worden sei.

E. Mit Rekursen vom 15. März 2018 machten die Steuerpflichtigen beim Steuer- und Entseignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), des Kantons Basel-Landschaft hinsichtlich der Aberkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit geltend, der Steuerpflichtige sei mit einer Beteiligung von 45 % nur Minderheitsaktionär und damit nicht Alleinaktionär. Deshalb sei davon auszugehen, dass der Auftrag zwischen der D.____ AG und dem Pflichtigen bzw. dessen Einzelunternehmen zu Marktkonditionen geschlossen worden sei. Verträge zwischen einer AG und einem der Aktionäre seien grundsätzlich zulässig. Es gebe keinen Grund, das zivilrechtliche Rechtsverhältnis nicht auch steuerlich anzuerkennen. Hinsichtlich der Aufrechnung geldwerter Leistungen machten die Steuerpflichtigen geltend, die verbuchten Projektkosten seien geschäftsmässig begründet. Des Weiteren stellten die Pflichtigen den Antrag, das Verfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Feststellungsverfahrens zum Bestand und Umfang der Steuerpflicht der D.____ AG zu sistieren.

F. Mit Verfügung vom 27. März 2018 in Sachen Feststellung des Veranlagungsorts für die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2013 - 2016 entschied die ESTV, dass der Kanton Basel-Landschaft für die Veranlagung der direkten Bundessteuer der D.____ AG zuständig sei, da es sich beim statutarischen Sitz der D.____ AG in Zug lediglich um ein Briefkastendomizil handle. Diese Verfügung wurde beim Bundesverwaltungsgericht angefochten.

G. Mit Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 1. Juni 2018 wurde das im Verfahren betreffend Staatssteuer 2013 und 2014 gestellte Sistierungsgesuch mit der Begründung abgewiesen, der Ausgang des Feststellungsverfahrens betreffend Steuerdomizil der D.____ AG sei nicht entscheiderelevant, zumal die Steuerpflichtigen ihr Steuerdomizil unbestrittenermassen im Kanton Basel-Landschaft hätten und letzterer nicht an Einschätzungen anderer Kantone gebunden sei.

H. Mit Entscheiden Nr. 510 18 14 und 510 18 15 vom 7. September 2018 wies das Steuergericht die Rekurse in Sachen Staatssteuer 2013 und Staatssteuer 2014 ab. Es qualifizierte die vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit als Managing Partner bei der D.____ AG als unselbstständige Erwerbstätigkeit und schützte des Weiteren die Aufrechnung der Zahlungen der D.____ AG auf das Aktionärskonto des Steuerpflichtigen als geldwerte Leistungen.

I. Mit Eingabe vom 23. Januar 2019 erhoben die Steuerpflichtigen gegen die Entscheide des Steuergerichts beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde und beantragten, es seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und betreffend Staatssteuer 2013 die Aberkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers und die Aufrechnung der geldwerten Leistungen von Fr. 75'027.-- aufzuheben und ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 140'956.-- festzusetzen sowie betreffend Staatssteuer 2014 die Aberkennung der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers und die Aufrechnung der geldwerten Leistungen von Fr. 81'677.-- aufzuheben.

ben und ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 105'303.-- festzusetzen; alles unter o/e-Kostenfolge. In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellten sie die Anträge, es seien die Verfahren zur Staatssteuer 2014 (recte wohl 2013) und zur Staatssteuer 2014 zu vereinen sowie es sei eventuell das vorliegende Verfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des sistierten Feststellungsverfahrens zum Bestand und Umfang der Steuerpflicht der D.____ AG für die Zwecke der Staatssteuern für die Steuerjahre 2013 und 2014 zu sistieren.

Mit präsidialer Verfügung vom 25. Januar 2019 vereinigte das Kantonsgericht die Verfahren betreffend Staatssteuer 2013 und Staatssteuer 2014 und wies den Antrag der Beschwerdeführer auf Sistierung des Verfahrens ab.

Das Steuergericht und die Steuerverwaltung beantragten in ihren Vernehmlassungen vom 5. Februar 2019 bzw. vom 22. Februar 2019 die Abweisung der Beschwerde. Die beigeladene Einwohnergemeinde C.____ liess sich nicht vernehmen.

J. Das Präsidium überwies mit Verfügung vom 26. März 2019 den Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung und erklärte, dass das vorliegende Verfahren Nr. 810 19 13 betreffend Staatssteuern 2013 und 2014 und das Beschwerdeverfahren Nr. 810 19 14 gegen die Entscheide des Steuergerichts vom 7. September 2018 betreffend die direkten Bundessteuern 2013 und 2014 zusammen behandelt würden.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde gegen die Steuerentscheide betreffend Staatssteuer 2013 und Staatssteuer 2014 eingetreten werden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Einen solchen Ausnahmefall statuiert § 45 Abs. 2 VPO, gemäss welchem mit der Beschwerde in Steuersachen alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. auch § 6 Abs. 3 VPO und § 18 Abs. 3 VPO). Demzufolge kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen.

3.1. Strittig ist vorerst, ob die vom Beschwerdeführer als Managing Partner bei der D._____ AG ausgeführte Tätigkeit als selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist.

3.2. Die Einkünfte aus unselbständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit unterliegen gemäss § 24 Abs. 1 lit. a und b StG und Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 der Besteuerung.

3.3.1. Der Terminus "selbstständige Erwerbstätigkeit" ist ein steuerrechtlicher Begriff, der in der Praxis aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht klar definiert ist. Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital, in einer frei gewählten Organisation, auf eigenes Risiko, anhaltend und planmässig zum Zweck der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Im Übrigen wird nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbstständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird.

3.3.2. Ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen; die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Auch wenn der Begriff im Normalfall die oben genannten Elemente umfasst, so bedeutet dies nicht, dass eine Tätigkeit, bei der einzelne dieser Elemente fehlen, automatisch nicht mehr selbstständig ist (zum Ganzen 125 II 113 E. 5.b mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 2.2). Ausschlaggebend ist stets das Gesamtbild der vollzogenen Tätigkeiten (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Rz 13 ff. zu Art. 8 StHG; MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Rz 14 f. zu Art. 18 DBG).

3.3.3. Der Begriff der unselbstständigen Erwerbstätigkeit muss gegenüber demjenigen der selbstständigen Erwerbstätigkeit abgegrenzt werden. Die beiden Begriffe sind zwangsläufig komplementär zueinander. Ausgangspunkt für den Begriff der unselbstständigen Erwerbstätigkeit ist ein Arbeitsverhältnis der steuerpflichtigen Person i.S. von Art. 319 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911. In der Rechtsprechung wird allerdings zuweilen nicht auf die zivilrechtliche Abgrenzung abgestellt oder die Abgrenzung nicht gegenüber der existierenden Rechtsprechung zur selbstständigen Tätigkeit im Steuerrecht vorgenommen, sondern (zu Unrecht) die Auslegung im Sozialversicherungsrecht übernommen (vgl. BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Rz 2 zu Art. 17 DBG).

3.3.4. Von Scheinselbstständigkeit spricht man, wenn die Parteien keinen Arbeitsvertrag beabsichtigen, das eingegangene Rechtsverhältnis jedoch bei genauer Prüfung alle notwendigen Elemente eines Arbeitsvertrages erfüllt und von Behörden oder Gerichten im Falle einer Auseinandersetzung auch als Arbeitsvertrag qualifiziert wird. Nicht zuletzt aufgrund der Entwicklungen der Arbeitswelt in den letzten Jahren erscheint dieses Problem heute sehr häufig (THOMAS GEISER/ROLAND MÜLLER/KURT PÄRLI, Arbeitsrecht in der Schweiz, 4. Aufl., Zürich 2019, Rz 134a f.). Die Abgrenzung von echter und scheinbarer Selbstständigkeit ist oft schwierig. Indizien für das Vorliegen von Scheinselbstständigkeit sind:

- Die Person ist auf Dauer und im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber tätig.
- Die Person tritt nicht unternehmerisch am Markt auf (keine Buchführung, kein Marketing usw.).
- Die Person hat einen festen zugewiesenen Arbeitsplatz und feste Arbeitszeiten.
- Andere Personen im gleichen Unternehmen verrichten eine ähnliche Arbeit als Arbeitnehmer.
- Die Person hatte schon früher einen Arbeitsvertrag mit dem gleichen Vertragspartner.

3.4.1. Die D.____ AG ist seit Jahren die einzige Auftraggeberin des Beschwerdeführers bzw. seines Einzelunternehmens. Für sie ist er gemäss Homepage als Managing Partner tätig. Damit ist der Beschwerdeführer auf Dauer und im Wesentlichen nur für die D.____ AG tätig. Eine andere Auftraggeberin hat der Beschwerdeführer nicht. Als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident und Geschäftsführer der D.____ AG (vgl. Verfügung der ESTV vom 27. März 2018 E. 5.2) kann der Beschwerdeführer Aufträge an sich selber bzw. an sein Einzelunternehmen erteilen. Diese Vorgehensweise spricht gegen ein Auftragsverhältnis, da Auftraggeber und Auftragnehmer vorliegend die gleiche Person sind. Das Argument des Beschwerdeführers, dass der zweite Verwaltungsrat, G.____, den Auftrag mit der Einzelfirma A.____ jederzeit hätte kündigen können, mag zwar zutreffen. Faktisch ist aber der Beschwerdeführer seit Jahren "Auftragnehmer", so dass das Argument des Beschwerdeführers eher theoretisch ist. Im Übrigen könnte sich der einzelzeichnungsberechtigte Beschwerdeführer den Auftrag auch wieder erteilen. Überdies ist rechtsprechungsgemäss nicht die rechtliche Möglichkeit, Arbeiten von mehreren Auftraggebern anzunehmen, massgeblich, sondern die tatsächliche Auftragslage (BGE 122 V 169 E. 3.c). Die tatsächliche Auftragslage gestaltet sich vorliegend klar so, dass der Beschwerdeführer nur für die D.____ AG tätig ist.

3.4.2. Des Weiteren ist der Beschwerdeführer als Managing Partner tätig und einzelzeichnungsberechtigt. Ein Managing Partner übernimmt Führungsaufgaben der obersten Ebene von Unternehmen und Organisationen. Managing Direktoren bzw. Partner sind für die strategische Unternehmensplanung zuständig und tragen die Verantwortung für den Erfolg des Betriebes. Sie stellen die Leistungsfähigkeiten ihres Unternehmens sicher und kümmern sich um die Ressourcenverteilung auf die entsprechenden Abteilungen. Ein Managing Direktor bzw. Partner ist betriebswirtschaftlich für Finanzen und Geschäfte sowie für Mitarbeiter und Planungen verantwortlich (www.jobisjob.de/managing-director/job-description; vgl. zur Definition des Managing Partner: www.businessdictionary.com/definition/managing-partner.html). Wie die Steuerverwal-

tung in ihrer Vernehmlassung vom 22. Februar 2019 ausführt, ist es wenig glaubhaft und wirkt deshalb konstruiert, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Geschäftsführer quasi lediglich im Auftragsverhältnis für die D.____ AG erfülle. Zudem ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit als Managing Partner mit einem Vollzeitpensum ausgeübt wird und wenig bis gar keine Zeit bleibt, nebenbei noch andere Mandate zu führen, was im Übrigen auch aus arbeitsrechtlicher Sicht problematisch sein dürfte (konkurrenzierende Tätigkeit).

3.4.3. Der Beschwerdegegner führt aus, dass die Einzelfirma des Beschwerdeführers überhaupt keinen Aussenaustritt habe und damit unternehmerisch nicht am Markt auftrete. Die Einzelfirma des Beschwerdeführers sei für potentielle Arbeitgeber gar nicht ersichtlich, da sie insbesondere weder einen Eintrag im Telefonbuch noch eine Homepage habe. Der Beschwerdeführer bestreitet dies in seiner Rechtsschrift nicht, sondern macht geltend, das Bundesgericht setze für eine selbstständige Erwerbstätigkeit keinen Aussenaustritt am Markt voraus. Das Bundesgericht berücksichtige in seiner Rechtsprechung zum gewerbsmässigen Liegenschaftshändler und gewerbsmässigen Wertschriftenhändler dieses Indiz nicht. Richtig ist, dass das Bundesgericht für die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbstständiger Marktauftritt vorliegt. Dieses Merkmal bleibt aber gemäss Rechtsprechung ein Indiz für die Unselbstständigkeit und fällt als Teil der Gesamtbeurteilung ins Gewicht. Auch in den angefochtenen Urteilen wird dieses Element lediglich als weiteres Indiz für die Unselbstständigkeit und Scheinselbstständigkeit erachtet.

3.4.4. Das Steuergericht hält in seinen Entscheiden fest, dass gemäss Verfügung der ESTV vom 27. März 2018 Rechnungen an die D.____ AG für von ihr bezogene Dienstleistungen und Güter aktenkundig seien. Diesen Dokumenten sei allen gemeinsam, dass sie mit der Anschrift der D.____ AG in E.____ versehen seien. Überdies sei eine Fotokopie eines Schreibblocks bei den Akten. Dieser Schreibblock sei ebenso (wie im Übrigen auch Rechnungen für erbrachte Dienstleistungen der D.____ AG an die H.____ Ltd. auf den Britischen Jungfraueninseln) mit der Adresse in E.____ beschriftet. Die D.____ AG zeige damit ihre "Basler-Adresse" in den Jahren 2013 und 2014 sowohl ihren Kunden als auch ihren Gläubigern offen an, was ein weiteres starkes Indiz für das Vorhandensein eigener Büroräume in E.____ Basel-Landschaft sei und in diesem Zusammenhang ebenfalls dafür spreche, dass der in der Region wohnhafte Beschwerdeführer seine Aktivitäten für die D.____ AG in deren Räumlichkeiten ausübe. Damit ist auch das Element des festen zugewiesenen Arbeitsplatzes in den Büroräumen der D.____ AG erfüllt, womit ein weiteres Indiz für die Scheinselbstständigkeit vorliegt.

3.4.5. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er in den massgeblichen Steuerperioden mit einer Beteiligung von 45 % nur Minderheitsaktionär und nicht Alleinaktionär der D.____ AG gewesen sei. Es sei daher davon auszugehen, dass der Auftrag zwischen dem Beschwerdeführer und der D.____ AG in den massgeblichen Steuerperioden zu marktkonformen Konditionen abgeschlossen worden sei. Zivilrechtliche Verträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem Aktionär seien zulässig, weshalb kein Grund bestehe, ein zivilrechtliches Verhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen oder davon abzuweichen.

3.4.6. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme an das Kantonsgericht ausführt, ist die Tatsache, dass der Beschwerdeführer "lediglich" über 45 % der Aktien verfügt und nicht Alleinaktionär ist, von untergeordneter Bedeutung, da die ausschlaggebenden Kriterien, nämlich dass der Beschwerdeführer als Verwaltungsratspräsident einzelzeichnungsberechtigt ist und die D.____ AG alleinige Auftraggeberin seit Jahren ist, erfüllt sind. Aus diesen Kriterien wird ersichtlich, dass der Beschwerdeführer "Auftraggeber" und "Auftragnehmer" in einer Person vereint, was per se keine selbstständige Tätigkeit begründen kann.

3.5.1. Die Beschwerdeführer erklären in ihrer Beschwerdebegründung weiter, die Schwelle zur Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit sei im Steuerrecht tief angesetzt, sie werde angenommen, wenn beim Steuerpflichtigen eine Gewinnerzielungsabsicht vorhanden sei. Die Aberkennung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit und die "Um-Qualifikation" in eine unselbstständige Erwerbstätigkeit sei im Steuerrecht nur im Falle des Rechtsmissbrauchs zulässig. Die Beschwerdeführer verweisen dabei auf KNÜSEL/SUTER, a.a.O., Rz 4 zu Art. 17 DBG.

3.5.2. In der Literaturstelle, auf welche der Beschwerdeführer seine Schlussfolgerung stützt, wird ausgeführt, dass sich Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Abgrenzung zwischen der selbstständigen und unselbstständigen Erwerbstätigkeit insbesondere bei Einzelunternehmen im Dienstleistungsbereich ergäben. Zu denken sei beispielsweise an Informatik-Spezialisten, die formell als Einzelfirma auftreten würden, jedoch in längerfristigen Projekten eines Bestellers und damit auch in dessen Organisation tätig seien. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass eine im Handelsregister eingetragene Einzelfirma auch tatsächlich zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit führe. Davon sollte nur bei Rechtsmissbrauch unter Beachtung der entsprechenden Voraussetzungen abgewichen werden. Da im vorliegenden Fall das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht im Handelsregister eingetragen ist, kann der Beschwerdeführer aus der zitierten Stelle nichts zu seinen Gunsten ableiten. Des Weiteren ist durchaus fraglich, ob bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Scheinselbstständigkeit nicht auch die Voraussetzungen des Rechtsmissbrauchs vorliegen bzw. vorliegen können.

3.6. Aufgrund der obigen Darlegungen ist nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdegegner den Beschwerdeführer als unselbstständig erwerbstätig qualifiziert haben, weshalb die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen ist.

4.1. Weiter ist zu prüfen, ob die Zahlungen der D.____ AG auf das Aktionärskonto des Beschwerdeführers als geldwerte Leistung aufzurechnen sind.

4.2. Gemäss § 24 Abs. 1 lit. e StG gehören geldwerte Leistungen aus Beteiligungen aller Art zum steuerbaren Einkommen. Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen an sich Gewinnausschüttungen dar, welche aber von der ausschüttenden Gesellschaft nicht als solche offen ausgewiesen werden. Als verdeckte Gewinnausschüttung ist dabei die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang gewähren würde und die deshalb nicht geschäftsmässig begründet sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnver-

wendung verbucht. Die Gesellschaft erhält von ihren Anteilshabern (oder diesen Nahestehenden) für ihre eigene Leistung keine oder keine angemessene Gegenleistung (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Rz 141 zu Art. 20 DBG).

Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und insoweit sie einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre; massgebend ist somit der Drittvergleich. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre. Bei von der Gesellschaft getätigten Ausgaben kann mitunter das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen die Funktion des Drittvergleichs übernehmen. Ob eine versteckte Gewinnbeteiligung bei der Gesellschaft tatsächlich erfasst wurde, ist für die Besteuerung des Beteiligungsinhabers unerheblich. Ebenso wenig kommt es für die steuerliche Erfassung auf Seiten der Gesellschaft darauf an, ob der geldwerte Vorteil beim Beteiligungsinhaber besteuert wurde (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Rz 142 f. und 147 zu Art. 20 DBG).

4.3. Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen sind durch die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen hingegen durch die steuerpflichtige Person zu beweisen (Normentheorie). Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde, doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Macht die steuerpflichtige Person geltend, es seien Zahlungen ins Ausland geflossen, so sind die Untersuchungsmöglichkeiten der Veranlagungsbehörde naturgemäss eingeschränkt. Erhöhte Mitwirkungspflichten und damit erhöhte Anforderungen an den Nachweis gelten daher, wenn die Mittel in einen anderen Staat geflossen sein sollen. Entsprechend unterliegen die steuerpflichtigen Personen in solchen Fällen einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht. Sie haben nicht nur den Empfänger der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände darzulegen, die zur Zahlung geführt haben. Von der steuerpflichtigen Person wird verlangt, dass sie die Verträge, die Korrespondenz und die Bankbelegte vorlegt (Urteile des Bundesgerichts 2C_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.2 und 2.2.3; 2C_276/2018 vom 15. Juni 2018 E. 2.6.2, jeweils mit weiteren Hinweisen).

4.4. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2013 Leistungen in der Höhe von Fr. 75'027.-- (Fr. 73'522.-- [I._____] und Fr. 1'505.-- Reisespesen) auf das Aktionärskonto erhalten, welche zugleich bei der D.____ AG als Projektkosten Dritter verbucht wurden. Wie das Steuergericht in seiner Entscheiderwägung Ziff. 3.2 i.S. Staatssteuer 2013 ausführt, macht der Beschwerdeführer eine nicht nachgewiesene Verwendung dieser Zahlung geltend, indem er behauptet, einen Betrag in derselben Höhe in Russland bezahlt zu haben. Wie dort ortsüblich sei, habe er die Zahlung bar beglichen. Eine Quittung, welche den Erhalt bestätigt oder Korrespondenz, die auf eine vertragliche Grundlage deutet, ist nicht ins Recht gelegt worden (siehe Beilagen E des Revisionsberichts).

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2014 Leistungen in der Höhe von Fr. 81'667.-- (Fr. 46'890.-- D.____, Fr. 34'777.26 J.____) auf das Aktionärskonto erhalten, welche zugleich bei der D.____ AG als Projektkosten Dritter verbucht wurden. Wie das Steuergericht in seiner Entscheiderwägung Ziff. 3.2 i.S. Staatssteuer 2014 ausführt, macht der Beschwerdeführer auch diesbezüglich eine nicht nachgewiesene Verwendung dieser Zahlung geltend, indem er behauptet, einen Betrag in derselben Höhe in Russland wie dort üblich bar bezahlt zu haben. Eine Quittung, welche den Erhalt von USD 35'000.-- bestätigen soll, liegt vor, diese ist aber von Frau J.____ nicht unterschrieben, hat weder eine genaue Adressangabe noch ist diese exakt datiert. Auch die Quittung, welche den Erhalt von USD 50'000.-- durch I.____ bestätigen soll, ist nur mit einer ungenauen Adressangabe versehen und nicht exakt datiert (siehe Beilagen E zum Revisionsbericht).

4.5. Nachdem der Beschwerdeführer keinen näheren Aufschluss über die genannten Zahlungen gab, ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen von einer geldwerten Leistung an den Gesellschafter ausgehen. Wie das Steuergericht in seinen jeweiligen Urteilsabwägungen Ziff. 3.2 ausführt, legen die Buchungen bei der D.____ AG und beim Aktionärskonto kein anderes Ergebnis nahe. Daran ändert auch der in der Beschwerde an das Kantonsgericht wiederholte Einwand, der Kanton Zug habe bei der D.____ AG offenbar keine entsprechende Aufrechnung vorgenommen, nichts. Ebenso wenig überzeugt das Argument des Beschwerdeführers vor Kantonsgericht, die Aufwendungen würden angesichts seines Minderheits-Aktienanteils von 45 % nicht in seinem Alleininteresse erfolgen und es sei daher davon auszugehen, dass die Projektkosten geschäftsmässig begründet seien. Der Beschwerdeführer ist Verwaltungsratspräsident und einzelzeichnungsberechtigt und hat damit in der D.____ AG offenkundig einen massgebenden Einfluss. Des Weiteren vermag der Aktienanteil eines Steuerpflichtigen nichts an seiner oben dargestellten Darlegungspflicht bezüglich Zahlungen ins Ausland zu ändern.

4.6. Aufgrund der obigen Darlegungen ist die Beschwerde folglich auch in diesem Punkt und damit vollumfänglich abzuweisen.

5. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- den unterlegenen Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Die Parteikosten werden gemäss § 21 VPO wettgeschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid wurde am 6. November 2019 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C_929/2019) erhoben.