Kantonsgericht
Basel-Landschaft

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 10. Januar 2024 (810 23 187)

Steuern und Kausalabgaben

Staatssteuer 2015 / Diverse Aufrechnungsstaatbestände / Steuerfreie Rückzahlung einer direkten Kapitaleinlage / Vornahme eines Drittvergleichs bei Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften / Nicht geschäftsmässig begründete Bezahlung von externen Dienstleistungen / Nicht geschäftsmässig begründete Lohnzahlungen

Besetzung	Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Stefan Schulthess, Markus Clausen, Daniel Häring, Daniel Noll, Gerichtsschreiber Sandro Jaisli
Beteiligte	**A.____ und B.____**, Beschwerdeführer, vertreten durch Cédric-Olivier Jenoure, Rechtsanwalt gegen **Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht)**, Vorinstanz **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Beschwerdegegnerin **Einwohnergemeinde C.____**, Beigeladene
Betreff	Staatssteuer 2015 (Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 24. März 2023)

A. Mit Veranlagungsverfügung für die Staatssteuer 2015 vom 23. August 2018 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) das steuerbare Einkommen von A.____ und B.____ auf Fr. 421'294.-- fest, wobei diverse Ziffern gemäss dem Revisionsbericht Nr. 2018-141 vom 30. April 2018 (nachfolgend Revisionsbericht) korrigiert wurden.

B. Mit Eingabe vom 26. September 2018 erhoben A.____ und B.____ Einsprache gegen diese Veranlagungsverfügung, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 30. Mai 2022 teilweise guthiess.

C. Den gegen diesen Einspracheentscheid erhobenen Rekurs vom 30. Juni 2022 hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheid vom 24. März 2023 im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Auf die vorinstanzlichen Erwägungen wird soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

D. Gegen diesen Entscheid erhoben A.____ und B.____, beide vertreten durch lic. iur. Cédric-Olivier Jenoure, Advokat bei der Bratschi AG in Basel, mit Eingabe vom 21. August 2023 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den folgenden Anträgen: (1) Das Urteil des Steuergerichts vom 24. März 2023 sei (teilweise) aufzuheben. (2) Es sei auf die gemäss dem Revisionsbericht Nr. 2018-141 (recte: vorgenommenen) Aufrechnungen der geldwerten Leistungen im Gesamtbetrag von Fr. 771'095.-- resultierend aus Aufrechnungen in der D.____ AG und der E.____ SA gänzlich zu verzichten. (3) Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Auf die Ausführungen und Begründung der Beschwerdeführer wird soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

E. Mit Schreiben vom 20. September 2023 lässt sich die Steuerverwaltung vernehmen und beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Auf die weiteren Ausführungen wird soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

F. Mit Eingabe vom 20. September 2023 verzichtet das Steuergericht auf eine Vernehmlassung und beantragt die Abweisung der Beschwerde.

G. Mit Verfügung vom 12. Oktober 2023 wird der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und verfügt, dass die Beschwerdeverfahren 810 23 187 und 810 23 188 zusammen behandelt werden.

H. Mit Eingabe vom 10. November 2023 reicht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer seine Honorarnote ein. Auf die weiteren Ausführungen wird soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

I. Mit Eingabe vom 23. November 2023 reicht die Steuerverwaltung eine weitere Stellungnahme ein, auf welche soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen wird.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g** :

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO). Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Zulässig sind auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel (§ 6 Abs. 3 VPO; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

2.1 Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, ob die Vorinstanzen bei den Beschwerdeführern zu Recht die nachfolgenden Aufrechnungen vorgenommen hatten:

- Erhöhung Darlehen/Übernahme Steuerschuld zugunsten der F.____ GmbH (Deutschland) in der Höhe von Fr. 525'053.--,
- Rechtsberatungskosten in der Höhe von Fr. 67'841.--,
- Löhne und Gehälter/Sponsoring in der Höhe von Fr. 170'187.--.

Diesen Aufrechnungen liegt zusammengefasst folgender Sachverhalt zugrunde:

2.2 Die Beschwerdeführenden besitzen eine Gesellschaftsstruktur mit zahlreichen Gesellschaften, die ebenfalls untereinander Geschäftsbeziehungen pflegen. Für das vorliegende Verfahren sind insbesondere die Zusammenhänge zwischen den Schwestergesellschaften G.____ Ltd. und H.____ Ltd. als J.____ Doppelstruktur (Sitz in J.____, nachfolgend I.____ Ltd.), D.____ AG (Sitz in K.____, nachfolgend D.____ AG) sowie F.____ GmbH (Sitz in Deutschland, nachfolgend F.____ GmbH) von Interesse. Die I.____ Ltd. wurde einzig zum Zweck gegründet, eine Entschädigungszahlung aus einer Rechtstreitigkeit betreffend eine so genannte L.____-Gruppe, an welcher A.____ beteiligt war, zu empfangen. Davon gewährte die I.____ Ltd. der D.____ AG ein Darlehen in der Höhe von Fr. 3'720'232.--. Bereits mit Einspracheentscheid betreffend die Veranlagung der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2014 entschied die Steuerverwaltung, die I.____ Ltd. steuerlich transparent zu behandeln.

2.3 Für die Steuerperiode 2015 liegen aus Sicht der Steuerverwaltung im Zusammenhang mit Transaktionen durch die D.____ AG zwei Aufrechnungstatbestände vor. Einerseits habe die D.____ AG eine Steuerschuld ihrer Schwestergesellschaft F.____ GmbH bezahlt und dieser zusätzliche Darlehen gewährt, obwohl die F.____ GmbH zu diesem Zeitpunkt überschuldet ge-

wesen sei. Insgesamt belaufe sich der daraus resultierende streitige Betrag auf Fr. 525'053.--. Andererseits habe die D.____ AG mehrere Honorarrechnungen ("Rechtsberatungskosten") in einer Gesamthöhe von Fr. 67'841.-- beglichen, welche nicht geschäftsmässig begründet seien, sondern private Verpflichtungen des Beschwerdeführers betreffen würden.

2.4 Der letzte Aufrechnungstatbestand betrifft Aufwendungen der E.____ SA (nachfolgend E.____ SA) in der Höhe von Fr. 170'187.--. Der Beschwerdeführer, der im fraglichen Zeitpunkt Alleinaktionär der E.____SA war, macht geltend, dass es sich dabei um geschäftsmässig begründete Lohnzahlungen der E.____ SA an ihre Mitarbeiter für ausgeführte Bauarbeiten handle. Für die Steuerverwaltung ist die geschäftsmässige Begründetheit dieser Aufwendungen dagegen nicht hinreichend nachgewiesen.

3.1 Im Veranlagungsverfahren gilt der Untersuchungsgrundsatz. Gleichzeitig muss die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde die von ihr verlangten Belege und Beweise zur Überprüfung der selbstdeklarierten Angaben vorlegen (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, N 3 ff. und 38 zu Art. 42; § 101 ff. StG). Die Steuerpflichtigen tragen dabei die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung (Art. 42 StHG; KRISTIAN A. MEIER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, Rz. 10 zu § 101 StG). Im Ergebnis wird die Untersuchungspflicht durch die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person einerseits unterstützt und andererseits begrenzt. Untersuchungs- und Mitwirkungspflicht stehen somit in einer wechselseitigen Beziehung (PETER LOCHER, in: Locher [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2. Auflage, Basel 2015, N 20 zu Einführung zu Art. 122 ff.). Dies ist entsprechend der gesetzlichen Konzeption des ordentlichen gemischten Veranlagungsverfahrens, das in gleicher Weise vom Untersuchungs- wie vom Mitwirkungsgrundsatz geprägt ist, systemimmanent (MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75, S. 187). Von einer "besonders qualifizierten" Mitwirkungspflicht geht die Praxis bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen aus (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N 5a zu Art. 42). Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie deshalb erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten (LOCHER, a.a.O., N 33 zu Einführung zu Art. 122 ff.).

3.2 Wirkt die steuerpflichtige Person an der Sachverhaltsermittlung nicht oder nicht gehörig mit, indem sie den Aufforderungen der Veranlagungsbehörde nicht nachkommt, ist die Behörde meist ausserstande, ihrer Untersuchungspflicht weiterhin nachzukommen und den in Frage stehenden Sachverhalt abzuklären. Sie gerät dadurch gleichsam in einen Untersuchungsnotstand. Auch wenn die behördliche Pflicht, die materielle Wahrheit festzustellen, aus faktischen Gründen nicht mehr aufrechterhalten werden kann, bleibt die Steuerbehörde dennoch zur Aufklärung des für die Veranlagung erforderlichen Sachverhalts verpflichtet, indem sie insbesondere den Steuerpflichtigen aufzufordern hat, dessen Behauptungen zu substantiieren und jene Beweismittel beizubringen, die eine vollständige und richtige Veranlagung ermöglichen (MARTIN

ZWEIFEL, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ASA 49, S. 518; URS R. BEHNISCH, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56, S. 626; BERGER, a.a.O., S. 185, 190; LOCHER, a.a.O., N 37 zu Einführung zu Art. 122 ff.). Können die Ungewissheiten danach immer noch nicht beseitigt werden, sind diese über die Regeln der objektiven Beweislast zu lösen. Die Untersuchungspflicht muss dagegen in einer solchen Konstellation angesichts der fundamentalen Bedeutung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen an der Sachverhaltsermittlung zwangsläufig erlöschen (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N 12 f. und N 38c zu Art. 46).

3.3 Vom Untersuchungs- und vom Mitwirkungsgrundsatz losgelöst ist die Frage zu beantworten, wem die objektive Beweislast zukommt. Die Beweislastregeln folgen dem sog. "Alles-oder-Nichts-Prinzip". Entsprechend wird bei Beweislosigkeit zulasten der beweisbelasteten Person angenommen, der fragliche Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht. Gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (vgl. statt vieler BGE 140 II 248 E. 3.5; LOCHER, a.a.O., N 36 zu Einführung zu Art. 122 ff. m.w.H.). Im Rahmen von Art. 8 ZGB kommt weiter derjenigen Partei, welche nicht mit dem Beweis belastet ist, das Recht zum Gegenbeweis zu.

3.4 Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht (Urteil des Bundesgerichts 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3). Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Hat hingegen die Steuerbehörde ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, welches sich geschäftsmässig nicht begründen lässt, so ist es Sache der Steuerpflichtigen, die damit begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit zu beweisen. Gelingt dies den Steuerpflichtigen nicht, tragen sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteil des Bundesgerichts 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3).

4. Nachfolgend sind die einzelnen Aufrechnungstatbestände (vgl. E. 2.1 hiervor) gesondert zu prüfen.

5.1.1 Zunächst ist zu untersuchen, ob die Darlehenserhöhung beziehungsweise die Übernahme einer Steuerschuld der D.____ AG zugunsten der F.____ GmbH in der Höhe von insgesamt Fr. 525'053.-- zu Steuerfolgen führt. Die Beschwerdeführer bemängeln unter Verweisung auf BGE 149 II 158 die Aufrechnung dieser durch die D.____ AG geleisteten Zahlungen, weil das Darlehen der I.____ Ltd. an die D.____ AG in der Höhe von Fr. 3'720'232.-- eine direkte verdeckte Kapitaleinlage in Letztere darstelle.

5.1.2 Zur Begründung führen die Beschwerdeführer aus, dass A.____ bei der L.____-Gruppe mit Sitz in M.____ nicht nur in leitender Funktion tätig gewesen, sondern auch indirekt an der

Gruppe beteiligt gewesen sei. Je nach Berechnungsweise hätte er aus dieser Beteiligung bis zu EUR 97.4 Millionen erzielen können. Soweit sei es nie gekommen, denn seine Aktienanteile seien ihm "gestohlen" worden. Dies habe zu einem Rechtsstreit geführt, für welchen ein Prozessfinanzierer habe beauftragt werden müssen. Dieser habe erreicht, dass eine Zahlung von über EUR 7'650'000.-- an die I.____ Ltd. zugunsten des Beschwerdeführers getätigt worden sei. Die Beschwerdeführer hätten alle ihre Finanzströme korrekt in den jeweiligen Gesellschaften verbucht und hätten bis zum Schluss ihre Gesellschaftsstrukturen sauber entflechten und die nicht benötigten Einheiten anschliessend liquidieren wollen. Aufgrund diverser Rechtsstreitigkeiten im Ausland sei es jedoch zu Verzögerungen gekommen, weshalb diese Strukturen bis heute weiterbestünden. Im Einspracheverfahren habe die Veranlagungsbehörde nun aber entschieden, die I.____ Ltd. transparent zu behandeln und die Entschädigungszahlungen aus dem Rechtsstreit im Zusammenhang mit der L.____-Gruppe direkt den Beschwerdeführern zuzurechnen. Diese Entscheidung passe zwar nicht in die Strategie der Beschwerdeführer, sei aber wirtschaftlich betrachtet wohl richtig. Somit stehe aber auch fest, dass die Beschwerdeführer vermögender gewesen seien, als die Veranlagungsbehörde im Zeitpunkt der Buchprüfungen (Revision) im Sommer 2017 noch der Meinung gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe die D.____ AG somit mit seinem eigenen Vermögen finanziert und nicht mit Fremdkapital der I.____ Ltd. Aufgrund der transparenten Behandlung der I.____ Ltd. im Vermögen der Beschwerdeführer müsse dies logischerweise bedeuten, dass die beiden in der Bilanz der D.____ AG für das Geschäftsjahr 2015 enthaltenen Darlehen über Fr. 2'970'232.-- beziehungsweise Fr. 750'000.--, welche ihr formaljuristisch von der I.____ Ltd. gewährt worden seien, eigentlich als direkte Einlagen des Beschwerdeführers in die D.____ AG zu qualifizieren seien.

5.1.3 Die Beschwerdeführer bringen weiter vor, dass sie die Zahlungen an die F.____ GmbH auch direkt selber hätten finanzieren können. Dies ergebe sich daraus, dass aus der Verrechnung des Aktionärsdarlehens zugunsten der I.____ Ltd. in der Höhe von Fr. 3'720'232.-- mit dem Kontokorrent der Beschwerdeführer bei der D.____ AG in der Höhe von Fr. 2'252'200.-- eine Differenz zugunsten der Beschwerdeführer in der Höhe von Fr. 1'468'032.-- resultiere, durch welche sämtliche Zahlungen an die F.____ GmbH abgedeckt seien. Diese Verrechnung, zu welcher die Beschwerdeführer aufgrund der transparenten Behandlung der I.____ Ltd. heute durchaus bereit seien, führe zum gleichen Ergebnis, wie wenn die D.____ AG das Darlehen direkt an die Beschwerdeführer zurückerstattet hätte.

5.1.4 Im Ergebnis sei daher die Rückzahlung einer von den Beschwerdeführern direkt in die D.____ AG geleisteten verdeckten Kapitaleinlage zu beurteilen, welche ganz im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 149 II 158) nicht der Einkommenssteuer unterliege.

5.2 Die Steuerverwaltung vertritt dagegen den Standpunkt, dass die Übernahme der Steuerschulden durch die D.____ AG zugunsten der F.____ GmbH eine herkömmliche "horizontale Transaktion" zwischen zwei Schwestergesellschaften darstelle, bei welcher sich wie immer in solchen Fällen die Frage nach der geschäftsmässigen Begründetheit beziehungsweise dem Drittvergleich stelle. Die Beschwerdeführer versuchten nun eine vertikale Kapitaleinlage zu konstruieren, welche es so nie gegeben habe. Eine Rückführung des Darlehens gegenüber der I.____ Ltd. habe gerade nicht stattgefunden. Schon daher könne von einer Kapitaleinlage keine

Rede sein. Zudem habe das zitierte Bundesgerichtsurteil die Rückzahlung einer verdeckten Kapitaleinlage im Liquidationsfall betroffen. Schliesslich weist die Steuerverwaltung darauf hin, dass das Schweizer Steuerrecht eine solche konsolidierte Betrachtungsweise der Beschwerdeführer nicht vorsehe.

5.3.1 Es ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das Darlehen der I.____ Ltd. an die D.____ AG eine verdeckte Kapitaleinlage der Beschwerdeführer in Letztere darstellt.

5.3.2 Gemäss Ziffer 2.1 des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung (KS ESTV) Nr. 29a vom 9. September 2015 gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche direkt von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen), als Reserven aus Kapitaleinlagen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (so gleichlautend auch das aktuelle KS ESTV Nr. 29c vom 23. Dezember 2022 in Ziffer 2.1). Nach der praktisch einhelligen Lehre erfasst der Begriff "Kapitaleinlage" neben den exemplarisch aufgezählten Aufgeldern und Zuschüssen auch alle anderen Arten und Formen von Einlagen in das Eigenkapital einer Gesellschaft (BGE 149 II 158 E. 4.1 m.w.H.). Die Rückzahlung solcher Kapitaleinlagen, welche direkt vom Beteiligungsinhaber geleistet worden sind, wird gleichbehandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital (für die direkte Bundessteuer vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG, für die Staatssteuer vgl. Art. 7b Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 27^{quinquies} Abs. 1 StG). Diese Kapitaleinlagen können demzufolge ohne Steuerfolge den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden und sind nach Art. 20 Abs. 3 DBG dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgestellt (PETER LOCHER, in: Locher [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019, N 167 zu Einführung zu Art. 20). In Weiterentwicklung dieser Grundsätze hat das Bundesgericht in einem jüngeren Urteil entschieden, dass eine steuerfreie Rückzahlung (entgegen der Ansicht der ESTV) nicht nur für offene, sondern auch für verdeckte Kapitaleinlagen möglich sein soll (BGE 149 II 158 E. 5.4). Von verdeckten – im Unterschied zu offenen – Kapitalleinalgen wird gesprochen, wenn die Kapitaleinlage in den Büchern der empfangenden Gesellschaft nicht oder nicht mit dem tatsächlichen Wert abgebildet wird (BGE 149 II 158 E. 4.2 m.w.H.).

5.3.3 Nach dem Kapitaleinlageprinzip ist grundsätzlich jede nachweislich durch den Anteilsinhaber getätigte Kapitaleinlage steuerfrei rückzahlbar. Dass die vorliegende Konstellation weder eine Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital noch eine Rückzahlung einer offenen Kapitaleinlage darstellt, ist unbestritten. Die ESTV setzt für die Steuerbefreiung nach Art. 20 Abs. 3 DBG (für die Staatssteuer vgl. Art. 7b Abs. 1 StHG) voraus, dass es sich (1) um eine offene Kapitaleinlage handelt, welche (2) direkt vom Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet werden muss (Ziffer 2.1 Kreisschreiben der ESTV Nr. 29c vom 23. Dezember 2022). Die erste Voraussetzung steht seit BGE 149 II 158 – welcher nach Erlass des Kreisschreibens der ESTV Nr. 29c, und zwar am 17. März 2023, ergangen ist – im Widerspruch zur neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, weil das Bundesgericht im besagten Entscheid festhielt, dass auch eine direkte verdeckte Kapitaleinlage des Anteilsinhabers steuerfrei ausgeschüttet werden

kann. Im Rahmen der Kritik zu BGE 149 II 158 fordern aktuelle Lehrmeinungen, dass auch die Ausschüttung von indirekten Kapitaleinlagen steuerfrei möglich sein sollte (ROBERT DANON/BENJAMIN MALEK, Principe de l'apport en capital et apports dissimulés, in: Steuer Revue [StR] 78/2023 S. 507). Das Erfordernis, dass die Einlagen "direkt von den Inhabern der Beteiligungsrechte" stammen müssen – was bei Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften nicht der Fall ist – wurde in der Lehre bereits vor BGE 149 II 158 kritisiert (LOCHER, a.a.O., N 170 zu Art. 20: JÜRG ALTORFER/FABIAN STREULE, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, N 187 zu Art. 20). BGE 149 II 158 lag unbestrittenermassen eine direkte Kapitaleinlage zugrunde. Trotzdem hat es das Bundesgericht im Wissen um die hiervor beschriebene Kritik unterlassen, sich im zitierten Entscheid zur steuerlichen Behandlung von indirekten Kapitaleinlagen zu äussern.

5.3.4 Die ESTV beurteilt dagegen nach ständiger Praxis aus streng zivilrechtlicher Sicht, ob eine Einlage direkt durch den Anteilsinhaber geleistet wurde (KS ESTV Nr. 29c vom 23. Dezember 2022; LOCHER, a.a.O., N 167 zu Art. 20). Dass die Begriffe "vom Inhaber der Beteiligungsrechte geleistete Kapitaleinlagen" streng zivilrechtlich verstanden werden müssen, wird durch die als Spezialfälle gekennzeichneten Ausführungen der ESTV zu den Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften deutlich (Ziff. 2.2.1 KS ESTV Nr. 29c vom 23. Dezember 2022). Im KS Nr. 29c vom 23. Dezember 2022 hält die ESTV zwar fest, dass die Inhaber der Beteiligungsrechte bei Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften aus wirtschaftlicher Sicht einen geldwerten Vorteil von der leistenden Gesellschaft erhalten, den sie in die begünstigte Gesellschaft einlegen. Gemäss Praxis qualifizieren sich solche Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften jedoch nicht als Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen, da sie gerade nicht direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet werden (Ziff. 2.2.1 KS ESTV Nr. 29c vom 23. Dezember 2022; ALTORFER/STREULE, a.a.O., N 185 zu Art. 20). Aufgrund dieser Ausgangslage besteht für das Kantonsgericht auch nach BGE 149 II 158 vorliegend kein Anlass, für die Steuerbefreiung vom Erfordernis abzuweichen, dass die Kapitaleinlage (sei es eine offene oder verdeckte) aus zivilrechtlicher Sicht direkt vom Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet werden muss. Es ist daher nachfolgend nach einer streng zivilrechtlichen Betrachtungsweise zu beurteilen, ob eine direkte Kapitaleinlage durch die Anteilsinhaber selbst vorliegt.

5.3.5 Vorliegend wurde der D.____ AG ein Darlehen von der I.____ Ltd. gewährt. Auch wenn beide Kapitalgesellschaften den gleichen Anteilsinhaber haben, ist die I.____ Ltd. nicht an der D.____ AG beteiligt, weshalb es sich typischerweise um Schwestergesellschaften handelt. Ausgehend von der hiervor beschriebenen und geltenden Praxis der streng zivilrechtlichen Betrachtungsweise haben die Beschwerdeführer der D.____ AG das Darlehen nicht direkt selber, sondern eben nur indirekt über die I. ____ Ltd. gewährt. Hätten sie dagegen eine direkte (verdeckte) Kapitaleinlage machen wollen, hätten sie das Geld direkt selber in die Gesellschaft einbringen müssen. Daran ändert auch die aus steuerlicher Sicht transparente Behandlung der I.____ Ltd. nichts, da diese keinen Einfluss auf die vorliegend massgebende streng zivilrechtliche Betrachtungsweise der Darlehensverhältnisse hat.

5.3.6 Nach dem Gesagten ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass das von der I.____ Ltd. der D.____ AG gewährte Darlehen keine direkte (verdeckte) Kapitaleinlage der Beschwerdeführer in die D.____ AG darstellt.

5.4.1 Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei der D.____ AG und der F.____ GmbH um Schwestergesellschaften. Gemäss der so genannten Dreiecksthеorie kann einkommenssteuerrechtlich eine geldwerte Leistung an einen der Gesellschaft nahestehenden Dritten unter Umständen als steuerbare Zuwendung (insbesondere als verdeckte Gewinnausschüttung) an den Aktionär qualifiziert werden (StR 65/2010 S. 558 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Es ist aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (BGE 138 II 57 E. 4.2; ASA 63, S. 145). Grundsätzlich ist eine in diesem Sinne ungewöhnliche Leistung steuerrechtlich dem Beteiligungsinhaber unabhängig davon zuzurechnen, ob es sich beim Nahestehenden um eine natürliche oder um eine juristische Person handelt. Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht (BGE 138 II 57 E. 4.2). Der Beteiligungsinhaber ist somit auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufliessen, wenn eine geschäftsmässige Begründetheit für ein solches Vorgehen fehlt (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGE 113 Ib 23 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2C_347/2019 vom 16. September 2019 E. 4.1.3; StR 57/2002 S. 558 E. 2.3).

5.4.2 Die Vorinstanz moniert im angefochtenen Entscheid, dass es die Pflichtigen unterlassen hätten, eine detaillierte Jahresrechnung der F.____ GmbH für das Jahr 2016 einzureichen. Es ist vorab festzustellen, dass die Beschwerdeführenden auch im vorliegenden Verfahren keine solche eingereicht haben. Es muss daher nach wie vor von der letzten Veröffentlichung im Bundesanzeiger der Bundesrepublik Deutschland für das Jahr 2015 ausgegangen werden, aus welcher sich ergibt, dass die F.____ GmbH überschuldet war. Dies wiederum ist für die Vornahme des Drittvergleichs massgebend, denn unter Berücksichtigung der Überschuldung ist es schlicht nicht denkbar beziehungsweise geradezu lebensfremd, dass ein Dritter der F.____ GmbH gleichermassen ein Darlehen zu denselben Konditionen und in derselben Höhe gewährt hätte. Vielmehr drängt sich der Verdacht auf, dass das private Verlustrisiko an die D.____ AG überwälzt wurde und die Zahlung gerade deswegen nicht von den Beschwerdeführenden selbst ausgeführt wurde, zumal der in der D.____ AG dadurch entstandene Kapitalverlust mittels Verlustrechnung abgesetzt werden kann. Es muss deshalb von einem geschäftsmässig nicht begründeten Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ausgegangen werden, beziehungsweise eine Gegenleistung ist in Anbetracht der Überschuldung gar nicht erst ersichtlich. Weil es die Beschwerdeführer unterlassen haben, aufzuzeigen, dass sich die finanzielle Situation der F.____ GmbH im Jahr 2016 verbessert hat, gelingt es ihnen nicht, die Vermutung eines geschäftsmässig nicht begründeten Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung zu entkräften und damit die von ihnen behauptete steuersenke Tatsache nachzuweisen, weshalb

sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen haben. Sofern sich schliesslich die Beschwerdeführer im Rahmen ihrer Bereitschaft zur Verrechnung des Aktionärsdarlehens zugunsten der I.____ Ltd. mit dem Kontokorrent der Beschwerdeführer bei der D.____ AG auf die transparente Behandlung der I.____ Ltd. berufen, ist darauf hinzuweisen, dass aus der für die Verrechnung massgeblichen zivilrechtlichen Sicht das Darlehen nicht an die Beschwerdeführer zediert wurde und es deshalb bereits an der Verrechnungsvoraussetzung der Gegenseitigkeit der Forderungen fehlt. Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die Zahlungen der D.____ AG an die F.____ GmbH dem vorzunehmenden Drittvergleich nicht standhalten.

5.4.3 Da sich die Gesellschaftsanteile der Beschwerdeführer in deren Privatvermögen befinden, gilt vorliegend die reine Dreiecksttheorie. Ihr zufolge fliesst die geldwerte Leistung für eine logische Sekunde von der D.____ AG an die Beschwerdeführer als Beteiligungsinhaber, wo sie als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) erfasst wird, und von da an die dem Beteiligungsinhaber nahestehende Drittperson (i.c. an die Schwestergesellschaft F.____ GmbH; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.2 m.w.H.). Eine verdeckte Gewinnausschüttung stellt eine geldwerte Leistung dar, welche nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG beziehungsweise Art. 7 Abs. 1 StHG i.V.m. § 24 Abs. 1 lit. e StG zum steuerbaren Einkommen zählt. Es ist deshalb festzuhalten, dass die Steuerverwaltung bei den Beschwerdeführern unter dem Titel "Erhöhung Darlehen/Übernahme Steuerschuld zugunsten der F.____ GmbH" zurecht eine Aufrechnung in der Höhe von insgesamt Fr. 525'053.-- vorgenommen hat.

6.1 Als nächstes ist zu prüfen, ob die von der Steuerverwaltung unter dem Titel "Rechtsberatungskosten" aufgerechneten Honorarrechnungen in der Höhe von insgesamt Fr. 67'841.-- einen geschäftsmässig begründeten Aufwand der D.____ AG darstellen.

6.2 Die Beschwerdeführer führen aus, dass A.____ in leitender Stellung bei der L.____-Gruppe tätig gewesen sei. Er sei aber nicht nur angestellt gewesen, sondern es habe auch ein Auftragsverhältnis zwischen der D.____ AG und der L.____-Gruppe gegeben. Es sei deshalb klar gewesen, dass sich auch die D.____ AG gegen die Machenschaften der L.____ -Gruppe habe zur Wehr setzen müssen. Dieser Rechtsstreit habe zeit- und kostenintensive Prozesse zur Folge gehabt, welche dazu geführt hätten, dass die D.____ AG ihrer eigentlichen Tätigkeit als Beratungsgesellschaft nur noch beschränkt habe nachgehen können. Es sei unabdingbar gewesen, dass die Probleme koordiniert gelöst und angegangen worden seien. Deshalb sei es angezeigt gewesen, die erforderlichen Massnahmen und Arbeiten über die D.____ AG zu planen, in Auftrag zu geben und abzuwickeln, weshalb die geschäftsmässige Begründetheit der Rechtsberatungskosten gegeben sei.

6.3.1 Das Steuergericht bejaht dagegen die Rechtmässigkeit der Aufrechnungen für die von der durch die D.____ AG übernommenen diversen Honorarrechnungen für Rechtsberatung der N.____ AG in der Höhe von Fr. 67'841.--. Ein Betrag von Fr. 4'856.-- sei im Zusammenhang mit einem Darlehen O.____ fakturiert worden, was jedoch die Schwestergesellschaf E.____ SA betreffe. Der im Zusammenhang mit der Kraftloserklärung eines Schuldbriefes fakturierte Betrag von Fr. 1'429.-- betreffe wiederum die P.____ SA. Schliesslich sei noch ein Betrag von ins-

gesamt Fr. 61'556.-- mit dem Vermerk "Strafverfahren" bezüglich der Rechtstreitigkeit in Zusammenhang mit der L.____ -Gruppe zu prüfen. Hierbei handle es sich um eine private Rechtsstreitigkeit zwischen dem Beschwerdeführer A.____ und der L.____ -Gruppe. Entsprechend sei A.____ der alleinige Begünstigte der erhaltenen Entschädigungszahlung gewesen, welche an die I.____ Ltd. geflossen sei, was das eingereichte Detail der Honorarnote der N.____ AG vom 22. Dezember 2014 bestätige. Dem Revisionsbericht könne zudem entnommen werden, dass gemäss Auskunft der Q.____ AG die Auslagen "Koordination Strafverfahren" im Zusammenhang mit der Generierung von Umsätzen angefallen seien. Dies treffe allerdings mangels relevanter Umsätze nicht zu, denn die D.____ AG habe im Jahr 2015 einzig einen Dienstleistungsertrag von Fr. 350'000.--·ausgewiesen, der von der R.____ SA stamme. Unklar bleibe indes, welche Tätigkeit die D.____ AG für die R.____ SA erbracht haben solle, da Letztere über keine Geschäftstätigkeit verfüge. Entsprechend gelinge es den Beschwerdeführern nicht, hinreichend darzulegen, dass es sich bei den durch die Steuerverwaltung aufgerechneten Rechtsberatungskosten um geschäftsmässig begründeten Aufwand der D.____ AG handle.

6.3.2 Die Vorinstanz führt weiter aus, dass aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden die objektive Beweislast dafür, dass ihrer Leistung überhaupt eine Gegenleistung gegenüberstehe, der steuerpflichtigen Gesellschaft obliege, wobei dieser Nachweis durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen sei (Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Habe die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so sei es Sache der Steuerpflichtigen, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen; misslinge dieser Beweis oder werde er gar nicht erst geführt, trage die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit.

6.4 Die Rechtsberatungskosten aus dem "Darlehen O.____" in der Höhe von Fr. 4'856.-- stehen im Zusammenhang mit der E.____ SA. Der Aufwand für die Kraftloserklärung von Schuldbriefen in der Höhe von Fr. 1'429.-- betrifft die Schwestergesellschaft P.____ SA. Die Beträge wurden von der D.____ AG geleistet, ohne dass dafür eine Begründung oder eine Gegenleistung ersichtlich ist. Damit ist der objektive Zusammenhang dieser Aufwandposten mit der Unternehmenstätigkeit weder nachgewiesen noch ersichtlich. Nicht begründete Zuwendungen stellen geldwerte Leistungen dar, welche von der Steuerverwaltung zurecht aufgerechnet wurden und nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG beziehungsweise Art. 7 Abs. 1 StHG i.V.m. § 24 Abs. 1 lit. e StG zum steuerbaren Einkommen gerechnet werden.

6.5 Schliesslich ist zu beurteilen, ob die Rechtsberatungskosten "Koordination Strafverfahren" in der Höhe von Fr. 61'556.-- geschäftsmässig begründeten Aufwand der D.____ AG darstellen. Dabei handelt es sich um Kosten aus einer Rechtsstreitigkeit gegen die L.____ -Gruppe, welche im Ergebnis zur erhaltenen Entschädigungszahlung an die I.____ Ltd. geführt hatte. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die D.____ AG selber auch für die L.____ -Gruppe tätig gewesen sei und dadurch ein Interesse an dieser Rechtsstreitigkeit gehabt habe. Zudem seien diese Kosten im Zusammenhang mit der Generierung von Umsätzen angefallen. Dem widerspricht allerdings, dass die D.____ AG für das Jahr 2015 ausschliesslich von der

R.____ SA einen Dienstleistungsertrag über Fr. 350'000.-- ausweist. Dies mutet insofern seltsam an, als dass die R.____ SA im fraglichen Zeitpunkt gar keine Geschäftstätigkeit aufwies. So oder anders bleibt nach dem Gesagten unklar, ob überhaupt und wenn ja welche Dienstleistungen die D.____ AG einerseits gegenüber der R.____ SA und andererseits gegenüber der L.____ -Gruppe erbracht haben soll. Vielmehr war A.____ wirtschaftlich alleiniger Begünstigter der von der L.____ -Gruppe an die I.____ Ltd. überwiesenen Entschädigungszahlung (vgl. E. 5.1.2 hiervor). Bei dem zur Erlangung der Entschädigungszahlung gegen die L.____ -Gruppe geführten Prozess handelt es sich entsprechend um eine private Rechtsstreitigkeit von A.____. Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer nicht hinreichend nachzuweisen vermögen, inwiefern die hiervor genannten Rechtsberatungskosten geschäftsmässig begründeten Aufwand der D.____ AG darstellen. Da die objektive Beweislast für geltend gemachte steuermindernde oder aufhebende Tatsachen beziehungsweise für den objektiven Zusammenhang des behaupteten Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit den Beschwerdeführern zukommt, haben sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Soweit die Beschwerdeführer auch in diesem Zusammenhang mit der Verrechnung im Rahmen der reklamierten verdeckten Kapitaleinlage argumentieren, ist unter Verweisung auf das hiervor Gesagte festzuhalten, dass sie daraus bereits mangels Vorliegen einer direkten (verdeckten) Kapitaleinlage nichts zu ihren Gunsten ableiten können. Damit erweist sich die Rüge betreffend die Rechtsberatungskosten als unbegründet und die Steuerverwaltung hat auch diese Aufrechnung zurecht vorgenommen.

7.1 In einem letzten Punkt ist schliesslich zu beurteilen, ob die behaupteten Lohnzahlungen der E.____ SA geschäftsmässig begründete Aufwände darstellen.

7.2 Die Beschwerdeführer monieren vor Kantonsgericht erneut und ohne dafür neue Beweise vorzubringen, dass die Steuerverwaltung begründete Lohnzahlungen der E.____ SA an ihre Mitarbeiter in der Höhe von Fr. 170'187.-- aufgrund einer willkürlichen Berechnung nicht zum Abzug als geschäftsmässig begründeten Aufwand zugelassen habe. Denn die E.____ SA habe im Geschäftsjahr 2015 Leistungen für die P.____ SA erbracht, wobei es sich konkret um die Totalrenovation eines Mehrfamilienhauses in S.____ gehandelt habe, welches im Eigentum der Auftraggeberin stehe. Den Bautagesberichten für das Jahr 2015 sei zu entnehmen, dass die Mitarbeiter der E.____ SA nicht einzig auf der Baustelle der P.____ SA in S.____ tätig gewesen seien, sondern über Monate auch bei der T.____ GmbH sowie auf weiteren Baustellen in Deutschland gearbeitet hätten. Zudem hätten die Arbeitnehmer in ihrer Freizeit beim Rollhockey-Club-U.____ (RHC) gespielt. Die Behauptung der Veranlagungsbehörde, es habe sich nicht um Arbeitslohn, sondern um Spielerlohn gehandelt, treffe nicht zu, sei aber aufgrund der unglücklich gewählten Formulierung in den Arbeitsverträgen nachvollziehbar. Bereits in der Stellungnahme zum provisorischen Revisionsergebnis sei darauf hingewiesen worden, dass nur wenige Sportler im RHC ihren Lebensunterhalt vom Sport bestreiten könnten und die meisten von ihnen auf eine bezahlte Arbeit angewiesen seien. Der RHC habe im Jahre 2015 lediglich zwei Profispieler unter Vertrag gehabt, welche direkt vom RHC entlohnt worden seien. Zudem seien die Arbeitsstunden jedes einzelnen Mitarbeiters der E.____ SA genau erfasst worden. Entsprechend seien die Löhne mit den zuständigen Sozialversicherungsbehörden abgerechnet und, wo erforderlich, die Quellensteuern in Abzug gebracht worden. Gehe die Veranlagungsbe-

hörde vom Umstand aus, es handle sich nicht um Arbeitsentgelt, sondern Spielerlohn, müsste sie konsequenterweise gleichwohl zum Ergebnis gelangen, dass es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand der E.____ SA handle, da dieses Entgelt den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche und zumindest nicht unüblich sei. Schliesslich lasse sich aus der Feststellung, dass im Jahr 2015 dem Personalaufwand nur ein geringer Dienstleistungsertrag gegenüberstehe, nicht mehr als eine falsche Verbuchung ableiten. Die Umbau- bzw. Sanierungsarbeiten am Mehrfamilienhaus in S.____ seien erst im Jahre 2017 beendet worden und hätten als angefangene Arbeiten im Geschäftsjahr 2015 verbucht werden können. Es handle sich dabei auf jeden Fall um geschäftsmässig begründeten Aufwand, und zwar um Löhne, welche die E.____ SA ihren Mitarbeitern im Jahr 2015 für tatsächlich geleistete Arbeiten auf verschiedenen weiteren Baustellen bezahlt habe. Der gesamte Arbeitsaufwand sei, wenn auch zeitlich später, den Auftraggebern in Rechnung gestellt worden.

7.3 Die Vorinstanz führt mit Verweis auf den Revisionsbericht aus, dass Zweifel bezüglich der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwands der E.____ SA für Löhne und Gehälter in der Höhe von Fr. 170'187.-- bestünden. Die Beschwerdeführer hätten es unterlassen, die Frage zu beantworten, was genau die E.____ SA für die T.____ GmbH gebaut habe. Hinzu komme, dass über die T.____ GmbH, welche bereits per Ende 2014 überschuldet gewesen sei, am 19. Oktober 2015 die Liquidation eingeleitet worden sei. Es sei weiter zu konstatieren, dass für die im Jahr 2015 von der E.____ SA ausgeführten Arbeiten an der Liegenschaft in S.____ ordnungsgemäss Akonto-Rechnungen fakturiert worden seien, während dies für die Baustellen in Deutschland nicht geschehen sei, obwohl es im Baugewerbe bekanntlich üblich sei, Zahlungen gemäss Baufortschritt zu leisten. Die Vorinstanzen folgern daraus weiter, dass einerseits zumindest die angefangenen Arbeiten hätten abgegrenzt werden müssen und dass andererseits die E.____ SA aber spätestens mit dem im Rahmen der Liquidation publizierten Schuldenruf hätte tätig werden müssen. Stattdessen sei erst mit Datum vom 23. Februar 2018 – und damit just zehn Tage nach Vorliegen des definitiven Revisionsberichts vom 13. Februar 2018 – eine entsprechende Fakturierung der E.____ SA in der Höhe von Fr. 327'566.-- erfolgt. Aufgrund der Überschuldung und Liquidation der T.____ GmbH in den Jahren 2014 und 2015 müsse diese Rechnung vom 23. Februar 2018 als fragwürdiges Dokument betrachtet werden, zumal kein Zahlungsfluss erfolgt sei und auch nicht erfolgen werde.

7.4 Die Beschwerdeführer bringen auch bezüglich dieses Aufrechnungstatbestandes dasselbe wie im vorinstanzlichen Verfahren vor und reichen keine weiteren Beweismittel zur Plausibilisierung ihrer Behauptungen ein. Es ist daher nach wie vor unklar, was genau die E.____ SA für die T.____ GmbH gebaut haben soll. Die eingereichten Bautagesberichte reichen auf jeden Fall nicht aus, um die vorinstanzlichen Zweifel zu beseitigen. So wurde in den Bautagesberichten etwa das Feld "Bezeichnung der Arbeit" nie ausgefüllt. Neben der mutmasslich arbeitenden Person respektive den mutmasslich arbeitenden Personen wurde lediglich eine Stundenanzahl, teilweise 42 Stunden pauschal, angegeben. Daraus wird nicht hinreichend ersichtlich, ob überhaupt Arbeiten ausgeführt worden sind und, falls ja, was genau diese Arbeiten jeweils umfasst haben. Die Beschwerdeführer reichten zudem SOKA-Berichte ein, um den geltend gemachten Einsatz von Mitarbeitern der E.____ SA auch auf weiteren Baustellen in Deutschland nachzuweisen (so bspw. in V.____, in W.____ und in X.____). Allerdings liegen

bis heute keine Äusserungen darüber vor, wo die Einnahmen der E.____ SA aus diesen behaupteten Arbeiten geblieben sind, weshalb auch die SOKA-Berichte keinen Nachweis dafür zu erbringen vermögen, welche konkreten Arbeiten die Mitarbeiter der E.____ SA für die T.____ GmbH sowie auf anderen Baustellen in Deutschland erbracht haben sollen. Darüber hinaus reichen die Beschwerdeführer auch im vorliegenden Verfahren keine weiteren Unterlagen ein, obwohl es für sie ein Leichtes sein sollte, die behaupteten Arbeiten beispielsweise mittels Plänen, Bauabnahmeprotokollen oder Fotos zu plausibilisieren. Es gilt schliesslich darauf hinzuweisen, dass trotz Liquidation der T.____ GmbH im Jahr 2015 die Schlussrechnung der E.____ SA erst vom 23. Februar 2018 datiert und damit unmittelbar nach Erhalt des definitiven Revisionsberichts betreffend die E.____ SA – datiert vom 9. Februar 2018 – erfolgte. Objektive Gründe, weshalb die E.____ SA derart lange mit der Fakturierung zugewartet hat und nicht spätestens beim publizierten Schuldenruf im Rahmen der Liquidation der T.____ GmbH tätig geworden ist, sind weder erkennbar noch nachvollziehbar. Basierend auf dieser Sachverhaltslage ist festzuhalten, dass die Pflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht zur objektiven Plausibilisierung ihrer eigenen Vorbringen nicht nachgekommen sind. Es gelingt den beweispflichtigen Beschwerdeführern deshalb auch für diesen Aufrechnungstatbestand nicht, hinreichende objektive und nachvollziehbare Nachweise für die behaupteten steueraufhebenden beziehungsweise steuermindernden Tatsachen zu erbringen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen haben.

8. Nach dem Gesagten ist zusammengefasst festzuhalten, dass sich die Rügen der Beschwerdeführer als unbegründet erweisen. Die Steuerverwaltung hat sämtliche Aufrechnungen zurecht vorgenommen, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

9. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie 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. 3'000.-- den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu verrechnen. Die Beschwerdeführer haben somit zusätzliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- verrechnet. Die Beschwerdeführer haben somit zusätzliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- zu bezahlen.

3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident Gerichtsschreiber

Gegen diesen Entscheid wurde am 5. September 2024 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 9C_465/2024) erhoben.