

WBE.2023.120 / nw / we

(3-RV.2020.29)

Art. 75

Urteil vom 5. November 2024

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Plüss

Verwaltungsrichterin Schwarz

Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-
führer

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

gegen

Beschwerde-
gegnerin

B. _____ AG

vertreten durch awr AG für Wirtschaft und Recht, Kapellenstrasse 5,
3011 Bern

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. Februar 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die B._____ AG hat ihren Sitz seit dem 11. Januar 2017 an der X-Strasse 46 in Q._____ (zuvor an der Y-Strasse 179 in Q._____) und seit 2008 eine Zweigniederlassung in R._____, Kanton Aargau. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie die Planung, den Bau und den Unterhalt von Gärten, Gartenanlagen und Freizeitanlagen sowie die Erbringung von entsprechenden Dienstleistungen aller Art.

2.

Die B._____ AG wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit Verfügung vom 9. September 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 325'141.00 (Anteil Kanton Aargau 67.607 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 303'853.00 (Anteil Kanton Aargau 6.671 %) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration hat das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, die interkantonale Gewinnausscheidung nach Erwerbsfaktoren vorgenommen, statt pauschal nach Umsatz 90 % dem Kanton Q._____ und 10 % dem Kanton Aargau zuzuweisen.

B.

Gegen die Verfügung vom 9. September 2019 liess die B._____ AG mit Schreiben vom 7. Oktober 2019 Einsprache erheben.

Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache am 7. Januar 2020 ab.

C.

Mit Eingabe vom 4. Februar 2020 liess die B._____ AG Rekurs erheben und beantragte, der Anteil des Kantons Aargau am steuerbaren Gewinn von total Fr. 325'191.00 [richtig: 325'141] sei gemäss Selbstdeklaration auf Fr. 29'263.00 festzusetzen. Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entschied am 23. Februar 2023:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Anteil des Kantons Aargau am Reingewinn von CHF 325'141.00 auf 23.893 % festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'600.00, der Kanzleigebühr von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'855.00, zu 30 % mit CHF 556.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung von CHF 1'750.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 24. März 2023 gelangte das Kantonale Steueramt, Geschäftsbereich Recht, an das Verwaltungsgericht und stellt folgende Anträge:

1. In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 23. Februar 2023 (3-RV.2020.29) aufzuheben.
2. Eventualiter sei der Anteil des Kantons Aargau am Reingewinn von CHF 325'141 auf 26.188 % festzusetzen.
3. Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 28. März 2023 auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Die Beschwerdegegnerin hat keine Beschwerdeantwort eingereicht.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 5. November 2024 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist umstritten, wie die interkantonale Gewinnausscheidung der Beschwerdegegnerin zwischen den Kantonen

Q._____ (Sitzkanton) und Aargau (Betriebsstättekanton) zu erfolgen hat. Die Kapitalausscheidung ist unbestritten.

2.

2.1

Die Vorinstanz wandte für die Gewinnausscheidung der Beschwerdegegnerin eine indirekte, gemischte Methode an, da kein reines Fabrikationsunternehmen vorliege. Die Gartenunterhaltsarbeiten seien dem Dienstleistungsbereich zuzuordnen und umsatzabhängig auszuscheiden, während die Ausscheidung des Gartenbaus nach den für Fabrikationsunternehmen (Bauunternehmen) massgeblichen Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit vorzunehmen sei. Darüber hinaus sei in Q._____ ein Vorausanteil auszuscheiden von 10 % für zentrale Dienstleistungen. Im Folgenden unterschied sie bei der Gewinnausscheidung zwischen dem Gartenunterhalt und dem Gartenbau. 40 % der Unternehmenstätigkeit sei dem Gartenbau (25 % Gartenbau und 15 % Planung [höherer notwendiger Planungsanteil als beim einfachen Gartenunterhalt]) und 60 % dem Gartenunterhalt (55 % Gartenunterhalt und 5 % Planung) zuzurechnen. Im Rahmen der Ausscheidung des Gartenbaus nach Erwerbsfaktoren wies sie die Löhne der "manuell" tätigen Mitarbeitenden vollumfänglich dem Kanton Aargau zu. Bei der Ausscheidung des Gartenunterhalts nach Umsatz stützte sie sich auf eine im Einspracheverfahren eingereichte Umsatzliste, wonach rund 6 % der Tätigkeiten mit einer Wertschöpfung im Kanton Aargau verbunden werden könnten. Die Vorinstanz ermittelte folgende Gewinnausscheidung:

	Q._____	Aargau
Vorausanteil	32'514 (10 % von 325'141)	0
Gartenbau	49'899 (42.630 % von 117'051)	67'152 (57.370 % von 117'051)
Gartenunterhalt	165'041 (94 % von 175'576)	10'535 (6 % von 175'576)
Total.	247'454 76.107 %	77'687 23.893 %

2.2

Der Beschwerdeführer bringt vor, es sei zu Unrecht eine gemischte Ausscheidung vorgenommen worden. Es sei kein Grund für eine unterschiedliche Behandlung zwischen den Arbeiten des Gartenbaus und des Gartenunterhalts erkennbar. In beiden Fällen würden Landschaftsgärtner die Arbeiten beim Kunden vor Ort ausführen. Dementsprechend sei die Wertschöpfung dieser Tätigkeiten den einzelnen Unternehmenseinheiten nach derselben Methode zuzuweisen. Das Abstellen auf die Erwerbsfaktoren zur Aufteilung der Wertschöpfung erweise sich als sachgerechte und praktikable Methode. Die gleiche Ausscheidungsmethode werde auch bei Bauunternehmen angewendet, deren Tätigkeit mit jenen der Landschaftsgärtner verglichen werden könne. Bei beiden Unternehmenstypen werde die

Leistung beim Kunden erbracht, wobei der Ausgangspunkt der Arbeiter jeweils der Werkhof sei. Nach der Logik des angefochtenen Urteils müsste auch bei Bauunternehmen in einen Teil Unterhaltsarbeiten und in einen Teil Neubau unterschieden werden.

Die gegenüber den Kunden verrechenbaren Leistungen würden als Ganzes in Rechnung gestellt und seien als Einheit zu betrachten. Eine Aufteilung des Unternehmensergebnisses anhand des Hilfsfaktors Umsatz, wie es die Vorinstanz für die Tätigkeit des Gartenunterhalts gemacht habe, scheitere somit auch an der Möglichkeit zur Ermittlung der durch die Betriebsstätte R._____ erzielten Umsätze.

Selbst wenn eine unterschiedliche Steuerauscheidung für die Bereiche Gartenunterhalt und Gartenbau vorgenommen werden dürfte, sei festzuhalten, dass die Ausscheidung für den Teil Gartenunterhalt als Dienstleistungsunternehmen falsch vorgenommen worden sei. Im Urteil werde auf eine in der Einsprache eingereichte Umsatzliste abgestellt, worin die Umsätze an den Kanton Aargau und den Kanton Q._____ aufgrund des Wohnsitzes bzw. Standorts der Kunden zugewiesen würden. Bei Dienstleistungsunternehmen sei der Ort der Arbeitsausführung für die Ausscheidung irrelevant. Zudem habe sich die Vorinstanz nicht dazu geäußert, was mit Umsätzen geschehe, die ausserhalb der beiden steuererhebenden Kantone erwirtschaftet wurden. Diese seien, anscheinend ohne zu prüfen, durch welchen Unternehmensteil die entsprechende Wertschöpfung erbracht wurde, dem Sitzkanton Q._____ zugewiesen worden. Eine solche Zuteilung sei willkürlich.

Eventualiter wird beantragt, den durch die Vorinstanz festgelegten Vorausanteil zu korrigieren und nur auf dem Bereich des Gartenunterhalts zuzulassen.

2.3

Die Beschwerdegegnerin hat im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Beschwerdeantwort eingereicht. Im Rekursverfahren machte sie geltend, dass eine Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren nicht sachgerecht sei, da sie kein Bauunternehmen, sondern ein Dienstleistungsunternehmen sei. Selbst wenn die Beschwerdegegnerin für die Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung als Bauunternehmen zu qualifizieren wäre, müsste die Gewinnsteuerauscheidung nach Umsatz und nicht nach Erwerbsfaktoren erfolgen (BGE 146 II 111).

Falls die Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren erfolge, seien die Löhne der Landschaftsgärtner dem Hauptsitz im Kanton Q._____ zuzuordnen. Der einzige Anknüpfungspunkt der Landschaftsgärtner zum Materiallager in R._____ sei das darin gelagerte Material, was zwangsläufig regelmässige Fahrten zum Materiallager erforderlich mache. Im Materiallager selbst

werde keine Wertschöpfung erbracht. Das Kantonale Steueramt habe zu beweisen, inwiefern eine Wertschöpfung im Zusammenhang mit dem Materiallager erbracht werde. Im Kanton Aargau seien einzig die Kapitalfaktoren (Kapital und Miete) massgebend.

3.

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin in R._____ eine Betriebsstätte unterhält und damit im Kanton Aargau beschränkt steuerpflichtig ist (§ 63 Abs. 1 lit. b StG; Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]).

Die Beschwerdegegnerin hat an der X-Strasse 46 in Q._____ per 1. September 2016 ein Ladenlokal von ca. 37 m² gemietet, welches gemäss Mietvertrag als Büro und Verkaufslokal für die Ausführung von Gartenplanung, Handel und dessen Dienstleistungen verwendet wird. Zuvor stand der Gesellschaft ein Büro im Einfamilienhaus von B._____ (ehemaliges Verwaltungsratsmitglied) an der Y-Strasse 179 in Q._____ zur Verfügung. An der Z-Strasse 7 in R._____ hat die Beschwerdegegnerin per 1. Januar 2017 (Bezug gemäss Mietvertrag bereits vorher; der vereinbarte Mietzins wurde gemäss Konto Nr. 6000 während des ganzen Jahres 2016 entrichtet) ein Werkhofgebäude (ca. 150 m² im EG und ca. 95 m² im OG) mit Vorplatz und Aussenlager gemietet. Das Mietobjekt wurde der Mieterin mit folgendem Ausbau übergeben: Ausgebauter Büroraum inklusive Kaffeeküche im Erdgeschoss, Halle inklusive Bühne, Abstellraum im Erdgeschoss, WC-Anlagen inklusive zwei ausgebaute Toiletten im Obergeschoss, Personalraum im Obergeschoss sowie Vorplatz inklusive Unterstände gemäss Plan.

4.

4.1

Die interkantonale Steuerauscheidung zwischen Sitz- und Betriebsstättenkanton erfolgt nach Quoten. Die Ermittlung der Quoten kann anhand von Buchhaltungsergebnissen (direkte Methode) oder mittels Hilfsfaktoren (indirekte Methode) vorgenommen werden, wobei der direkten Methode grundsätzlich Vorrang vor der indirekten Methode zukommt. Das im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung angewendete Vorgehen unterliegt in jedem Fall dem Ziel, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtunternehmens, d. h. ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrages am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt (zum Ganzen BGE 146 II 111, Erw. 3.4; 103 Ia 233, Erw. 3b).

4.2

Bei der direkten Methode wird das Gesamtergebnis des interkantonalen Unternehmens anhand separat geführter Betriebsstättenbuchhaltungen quotenmässig auf die Betriebsstättenkantone und den Sitzkanton verteilt.

Fehlt wie vorliegend eine separate Betriebsstättebuchhaltung, ist die indirekte Methode anzuwenden und das Gesamtergebnis folglich anhand von Hilfsfaktoren zu verteilen. Diese Hilfsfaktoren bestimmen sich nach der Art des interkantonalen Unternehmens.

Gemäss BGE 146 II 111 wird bei reinen Handelsunternehmen, Treuhandunternehmen und Hoch- und Tiefbauunternehmen der Gewinn typischerweise nach Massgabe der Umsätze bzw. Honorare verteilt (BGE 96 I 56, Erw. 6; 61 I 340, Erw. 3; 55 I 153, Erw. 3; Urteile 2P.338/2006 vom 10. September 2007, Erw. 3.1; 2P.301/1978 vom 8. Mai 1979, in: StR 35/1980, S. 31). Bei Fabrikationsgeschäften sowie Elektrizitätsunternehmen wird die Ausscheidung nach den Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital vorgenommen, während bei Versicherungen die Prämieinnahmen der massgebende Hilfsfaktor sind. Bei interkantonalen Eisenbahn- und Schifffahrtsunternehmen sind die Gewinne nach Massgabe der Personenfrequenz und des Gepäck- und Güterumsatzes pro Kanton auszuscheiden. Bei landwirtschaftlichen Betrieben verteilt das Bundesgericht den landwirtschaftlichen Ertrag nach dem Ertragswert der Grundstücke. Bei Unternehmen, die sich keiner der vorgenannten Kategorien zuordnen lassen, hat das Bundesgericht jeweils situativ auf andere Hilfsfaktoren abgestellt oder die Gewinne nach Ermessen verteilt (zum Ganzen BGE 146 II 111, Erw. 3.4).

Wie die Vorinstanz in Erwägung 5.3. zutreffend ausgeführt hat, sind die vom Bundesgericht in BGE 146 II 111 zitierten Entscheide zur Begründung einer umsatzabhängigen Steuerauscheidung für Hoch- und Tiefbauunternehmen allesamt nicht einschlägig, weshalb von einem redaktionellen Versehen auszugehen ist. In der Literatur werden Bauunternehmen nach einheitlicher Auffassung den Fabrikationsunternehmen zugeordnet, was eine Ausscheidung nach Produktions- bzw. Erwerbsfaktoren nach sich zieht (ERNST HÖHN / PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, N. 27 und 54 ff. zu § 26; HANNES TEUSCHER / FRANK LOBSIGER, in: Zweifel / Beusch / de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, N. 22 f. zu § 31; JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbstständigerwerbender, 3. Aufl. 2022, S. 212; PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 5. Aufl. 2024, S. 108).

4.3

Gemischte interkantonale Unternehmen sind all jene Unternehmen, deren Steuerauscheidung nicht nach einem einzigen der üblichen Hilfskriterien erfolgen kann, weil die einzelnen Betriebsteile einen wesentlich verschiedenen Charakter aufweisen. Ein typischer Anwendungsfall ist das gemischte Fabrikations- und Handelsunternehmen, welches die selbsthergestellten (sowie allenfalls hinzugekauften) Produkte der gleichen Branche in Detailverkaufsstellen absetzt. Als gemischte Unternehmen gelten auch solche, welche unter dem Namen des gleichen Unternehmens sehr verschiedenartige Produkte herstellen oder vertreiben (z. B. Unternehmen mit

Lebensmittelgeschäft und Buchhandlung) oder unter der gleichen Firma verschiedene Unternehmenstypen vereinigen, welche in unterschiedlichen Branchen tätig sind (z. B. Baubetrieb und Reinigungsbetrieb, Versicherungsgeschäft und Reisebüros). Auch bei gemischten Unternehmen ist die Steuerauscheidung, wenn irgend möglich, nach der quotenmässig direkten Methode vorzunehmen. Ist dies nicht möglich, insbesondere weil keine zuverlässige getrennte Buchführung besteht, muss der Anteil der Betriebsstätte auf andere Weise ermittelt werden. Dabei kann angesichts der Verschiedenheit der Teilbereiche in der Regel nicht ein einziger Hilfsfaktor angewendet werden, vielmehr muss auf Schätzungen gegriffen werden oder es müssen für die verschiedenen Teilbereiche unterschiedliche Hilfsfaktoren herangezogen werden. Dabei gilt, dass auf die in diesem Teilbereich im interkantonalen Steuerrecht gebräuchlichen Hilfsfaktoren abzustellen ist; das heisst beispielsweise Verteilung des Fabrikationsgewinns nach Erwerbsfaktoren und Verteilung des Handelsgewinns nach Umsatzzahlen (zum Ganzen ERNST HÖHN / PETER MÄUSLI, a. a. O., N. 70 ff. zu § 26; HANNES TEUSCHER / FRANK LOBSIGER, a. a. O., N. 45 f. zu § 31; KURT LOCHER / PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8, II C, 4 Nr. 2).

5.

5.1

Die Beschwerdegegnerin erbringt unbestrittenermassen Leistungen im Bereich des Gartenbaus sowie im Bereich des Gartenunterhalts (siehe Handelsregisterauszug sowie Webseite der Beschwerdegegnerin). Zum Gartenbau gehören beispielsweise die Gestaltung und Erstellung von Terrassen, Beeten, Wegen, Teichen, Mauern und erstmaligen Bepflanzungen. Dazu gehört auch die Umänderung von Gartenanlagen. Bei den Gartenunterhaltsarbeiten steht die Pflege und Instandhaltung der Gartenanlagen im Zentrum (z. B. Rasenmähen, Baumschnitt, Unkrautentfernung, Pflanzenschutz, Reparaturarbeiten von Mauern, Wegen, usw.).

Die Pflege und der Unterhalt von Gartenanlagen haben Dienstleistungscharakter, während der (Um-)Bau und die Gestaltung von Gartenanlagen Aspekte der Produktion und Konstruktion enthalten. Die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin ist insofern mit jener eines Bauunternehmens vergleichbar, als beide beim Kunden vor Ort neue Anlagen bzw. neue bauliche Elemente erstellen. Allerdings bietet ein Bauunternehmen in der Regel keine Unterhaltsarbeiten an (wenn doch, handelt es sich meist um einen gemischten Betrieb). Folglich greift es zu kurz, die Tätigkeit der Beschwerdegegnerin in pauschaler Weise mit jener eines Bauunternehmens gleichzusetzen. Vielmehr rechtfertigt es sich, im Rahmen der Gewinnausscheidung den unterschiedlichen Bereichen der Beschwerdegegnerin Rechnung zu tragen und den Gartenunterhalt dem Dienstleistungsbereich (Hilfsfaktor Umsatz) und den Gartenbau dem Fabrikationsbereich (Hilfsfaktoren Arbeit

und Kapital) zuzuordnen. Insoweit ist den Ausführungen der Vorinstanz in Erwägung 5.4.1. zu folgen.

5.2

Einen bestimmten Hilfsfaktor zur Gewinnausscheidung heranzuziehen ist jedoch nur dann sinnvoll, wenn eine Ausscheidung nach diesem Hilfsfaktor beim konkreten Unternehmen auch tatsächlich möglich und praktikabel ist.

Die Vorinstanz hat nach den unbestritten gebliebenen Angaben der Beschwerdegegnerin 40 % der Tätigkeiten dem Gartenbau und 60 % der Tätigkeiten dem Gartenunterhalt zugewiesen, wobei sie die Gewinnausscheidung des Gartenunterhalts nach Umsatz vorgenommen hat. Gemäss der mit der Einsprache eingereichten Umsatzliste entfallen rund 6 % des Umsatzes der Beschwerdegegnerin auf Tätigkeiten, welche mit einer Wertschöpfung im Kanton Aargau verbunden werden können. Entsprechend hat die Vorinstanz im Rahmen der Gewinnausscheidung des Gartenunterhalts 6 % dem Kanton Aargau zugewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dieses Vorgehen zurecht bemängelt. Die Umsatzliste weist die Umsätze den Kantonen Aargau und Q. _____ aufgrund des Standorts der Kunden zu, bei welchen die Beschwerdegegnerin in der betreffenden Steuerperiode ihre Arbeiten ausgeführt hat. Bei den Dienstleistungsunternehmen wird der Gewinn jedoch nach Massgabe des Umsatzes der Betriebsstätten (z. B. nach Honorareinnahmen) oder gestützt auf die Lohnsummen ausgeschieden (vgl. HANNES TEUSCHER / FRANK LOBSIGER, a. a. O., N. 37 ff. zu § 31). Relevant ist folglich nicht der Ort der Arbeitsausführung, sondern der von einer Betriebsstätte bzw. der vom Hauptsitz erwirtschaftete Umsatz. Wäre der Ort der Arbeitsausführung entscheidend, hätte die Vorinstanz im Übrigen auch die ausserhalb der Kantone Q. _____ und Aargau ausgeführten Arbeiten bei der Umsatzaufteilung berücksichtigen müssen, was vorliegend nicht erfolgt ist.

Die Administration, die Kundenberatung sowie die Planung der Gartenarbeiten erfolgen am Hauptsitz in Q. _____, während die Ausführung der Gartenarbeiten (sowohl Gartenunterhalt als auch Gartenbau) vom Werkhof in R. _____ aus erfolgt (siehe unten Erw. II/6.3). In der Buchhaltung werden die Erlöse der einzelnen Dienstleistungen nicht getrennt erfasst, womit nicht ersichtlich ist, welcher Umsatz von der Betriebsstätte in R. _____ und welcher Umsatz vom Hauptsitz in Q. _____ generiert wurde. Die Beschwerdegegnerin verrechnet den Kunden ihre Leistungen als Ganzes und nicht getrennt. Folglich lassen die vorliegenden Unterlagen eine Ausscheidung nach Umsatz gar nicht zu.

Sollte die Beschwerdegegnerin in Zukunft separate Konten für die Erträge aus Planung, Kundenberatung, Gartenunterhalt und Gartenbau (die Administration wäre diesfalls nach Quoten zu verteilen) führen, wäre eine

Ausscheidung des Bereichs Gartenunterhalt nach Umsatz und eine Ausscheidung des Bereichs Gartenbau nach Erwerbsfaktoren künftig möglich (indirekte, gemischte Methode).

6.

6.1

Da die Gewinnausscheidung des Gartenunterhalts nach dem Hilfsfaktor Umsatz nicht möglich ist, ist ein anderer Hilfsfaktor heranzuziehen. Mangels weiterer geeigneter Hilfsfaktoren liegt es nahe, die Gewinnausscheidung des Gartenunterhalts analog der Gewinnausscheidung des Gartenbaus vorzunehmen. Entsprechend erfolgt die gesamte Gewinnausscheidung nach den Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit. Um die beiden unterschiedlichen Faktoren Kapital (Aktiven) und Arbeit (Löhne) addieren zu können, müssen diese auf einen einheitlichen Nenner gebracht werden. Dies geschieht, indem die Löhne mit 10 % und die Mieten mit 6 % kapitalisiert werden (zum Ganzen ERNST HÖHN / PETER MÄUSLI, a. a. O., N. 27 ff. zu § 26).

6.2

Die Aktiven und die Miete können unbestrittenermassen aus der dem Veranlagungsvorschlag vom 29. Juli 2019 beigelegten "Steuerausscheidung 2017" entnommen werden. Demnach betragen die Aktiven für den Kanton Q._____ Fr. 770'967.00 und für den Kanton Aargau Fr. 55'104.00; die mit 6 % kapitalisierte Miete beträgt für den Kanton Q._____ Fr. 311'667.00 und für den Kanton Aargau Fr. 830'833.00.

6.3

Für den Erwerbsfaktor Arbeit werden die Löhne nach den von den einzelnen Angestellten für die Betriebsstätte und den Hauptsitz geleisteten Arbeit verlegt und mit 10 % kapitalisiert, wobei auf den Ort der Arbeitsnutzung und nicht auf den Ort der Ausführung beziehungsweise die Zahlstelle abgestellt wird (HANNES TEUSCHER / FRANK LOBSIGER, a. a. O., N. 24 zu § 31; vgl. KURT LOCHER / PETER LOCHER, a. a. O., § 8, II C, 2a Nr. 2; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2018.00068 vom 9. Januar 2019, Erw. 3.2.2).

Beim Werkhof in R._____ handelt es sich um weit mehr als ein blosses Materiallager (Inhalt des Mietvertrages siehe oben Erw. II/3). Das Werkhofgebäude bietet eine Nutzfläche von knapp 250 m² und verfügt über einen grossen Vorplatz mit Aussenlager, worin sich sämtliche Pflanzen, Maschinen und Werkzeuge des Unternehmens befinden, die für die Ausführung der Gartenarbeiten erforderlich sind. Das Gebäude enthält unter anderem einen Büroraum inklusive Kaffeeküche sowie einen Personalraum. Weiter ist aktenkundig, dass die Beschwerdegegnerin an der Z-Strasse in R._____ insgesamt zehn Parkplätze gemietet hat, während in Q._____ lediglich ein Parkplatz gemietet wird. Nach Angaben der Beschwerdegegnerin finden sich die Mitarbeitenden, die Gartenarbeit leisten, am Morgen nicht beim

Hauptsitz in Q._____ ein, sondern meist beim Werkhof, wo sie instruiert werden und das benötigte Material für die Arbeit bereitstellen. Ansonsten treffen sie sich direkt beim Kunden. Entsprechend ist davon auszugehen, dass die Geschäftsfahrzeuge der Beschwerdegegnerin (gemäss der unbestritten gebliebenen Kapitalausscheidung werden alle neun Geschäftsfahrzeuge dem Kanton Aargau zugeordnet) über Nacht grundsätzlich in R._____ stehen und damit Aargauer Kontrollschilder (statt Q._____ Kontrollschilder) haben müssten.

Vor diesem Hintergrund wäre es nicht sachgerecht, die ganze Wertschöpfung dem Büro in Q._____ zuzuschreiben und der Zweigniederlassung in R._____ lediglich eine Hilfsfunktion zu attestieren. Ohne den Werkhof in R._____ wäre die Ausführung der Gartenarbeiten schlicht unmöglich. Daher sind die Löhne der "manuell" tätigen Mitarbeitenden, die in der Regel von R._____ aus zum Einsatzort fahren, nachdem sie dort die für die Arbeit erforderlichen Pflanzen und Maschinen abgeholt haben und instruiert wurden, der Betriebsstätte in R._____ zuzuordnen.

Die detaillierte Erfolgsrechnung 2017 weist unter dem Personalaufwand Bruttolöhne von insgesamt Fr. 1'224'000.95 aus. Die Löhne von B._____ in Höhe von Fr. 181'485.00 (ehemaliges Verwaltungsratsmitglied, nur in der Projektplanung tätig) und C._____ in Höhe von Fr. 118'729.00 (Inhaber, Geschäftsführer), sind unbestrittenermassen dem Hauptsitz in Q._____ zuzuordnen. Den Lohn von D._____ von total Fr. 89'081.00 hat das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, zurecht hälftig auf die beiden Kantone verteilt, da er gemäss Aussage von C._____ als Projektleiter teilweise von Q._____ beziehungsweise von zu Hause aus gearbeitet, aber auch die Mitarbeitenden vor Arbeitsbeginn in R._____ instruiert hat. Entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen wird dem Hauptsitz in Q._____ kein Vorausanteil angerechnet (siehe nachfolgend Erw. II/6.4), weswegen der Lohn von E._____ (Buchhalter) in Höhe von Fr. 7'087.40 im Rahmen der Ermittlung der Erwerbsfaktoren dem Kanton Q._____ zuzuweisen ist. Damit verbleibt eine Bruttolohnsumme von rund Fr. 872'000.00, welche auf die "manuell" tätigen Mitarbeitenden entfällt und der Betriebsstätte im Kanton Aargau zuzuordnen ist. Dem Hauptsitz in Q._____ sind Löhne von rund Fr. 352'000.00 anzurechnen. Die mit 10 % kapitalisierten Löhne betragen demnach für den Kanton Aargau Fr. 8'720'000.00 und für den Kanton Q._____ Fr. 3'520'000.00.

6.4

Ein Vorausanteil (sog. Präzipium) ist bei Fabrikationsunternehmen beziehungsweise bei einer Gewinnausscheidung nach den Erwerbsfaktoren Kapital und Arbeit nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts lediglich dann gerechtfertigt, wenn die Bedeutung des Hauptsitzes (bzw. der Zentrallleitung) für das Ergebnis nicht bereits in den Erwerbsfaktoren zum Ausdruck kommt. Die Tätigkeit der Zentrallleitung kommt oft im Faktor Kapital

(durch ausschliessliche Zuweisung von Beteiligungen an den Hauptsitz) oder im Faktor Arbeit (durch Kapitalisierung der am Hauptsitz ausgerichteten Löhne des leitenden Personals, eventuell auch der Tantiemen) vollständig oder doch teilweise zum Ausdruck (HANNES TEUSCHER / FRANK LOBSIGER, a. a. O., N. 25 zu § 31; BGE 88 I 240, Erw. 3; BGE 88 I 240, Erw. 3; ERNST HÖHN, Der Vorausanteil [Präzipuum] bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, StR 44/1989, S. 92; Urteil des Bundesgerichts 2C_57/2018 vom 23. Januar 2020, Erw. 8.3).

Die kapitalisierten Löhne des leitenden Personals der Beschwerdegegnerin wurden dem Hauptsitz zugewiesen. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bedeutung des Hauptsitzes in den Erwerbsfaktoren nicht genügend Rechnung getragen wurde, kommt doch die Wichtigkeit der am Hauptsitz ausgeübten zentralen Funktionen schon in den dort für die Kader und die Stabsstellen ausbezahlten Löhnen zum Ausdruck (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.338/2006, 2P.339/2006 vom 10. September 2007, Erw. 3.2). Entsprechend ist dem Hauptsitz kein Vorausanteil zuzuweisen.

7.

Nach dem Ausgeführten ergibt sich nachfolgende Gewinnausscheidung, welche sich im Ergebnis mit der im Veranlagungsverfahren vorgenommenen Steuerausscheidung nach Erwerbsfaktoren deckt:

Erwerbsfaktoren	Q. _____	Aargau
Aktiven	Fr. 770'967	Fr. 55'104
Löhne (mit 10 % kapitalisiert)	Fr. 3'520'000	Fr. 8'720'000
Miete (mit 6 % kapitalisiert)	Fr. 311'667	Fr. 830'833
Erwerbsfaktoren total	Fr. 4'602'634	Fr. 9'605'937
Quote nach Erwerbsfaktoren	32.393 %	67.607 %

Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen. Vom steuerbaren Reingewinn der Beschwerdegegnerin in Höhe von Fr. 325'141.00 ist ein Anteil von 67.607 % im Kanton Aargau zu besteuern.

III.

Die amtlichen Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Ausgangsgemäss gehen die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sowie des Verfahrens vor Spezialverwaltungsgericht zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Parteikostenersatz fällt – sowohl für das Rekurs- als auch für das Beschwerdeverfahren – ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

1.1

In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. Februar 2023 (3-RV.2020.29) aufgehoben.

1.2

Der Anteil des Kantons Aargau am steuerbaren Reingewinn von Fr. 325'141.00 wird auf 67.607 % festgesetzt und die Veranlagungsverfügung des Kantonalen Steueramts vom 9. September 2019 bestätigt.

2.

2.1

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'400.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 190.00, gesamthaft Fr. 1'590.00, sind von der Beschwerdegegnerin zu bezahlen.

2.2

Die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'600.00 sowie der Kanzleigebühr von Fr. 155.00 und den Auslagen von Fr. 100.00, gesamthaft Fr. 1'855.00, sind von der Beschwerdegegnerin zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt
die Beschwerdegegnerin (Vertreterin)
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und

vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 5. November 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier