

3-RV.2018.91

3-BB.2018.7

P 37

Urteil vom 25. Februar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin **A. _____ GmbH**

vertreten durch K-Vis AG, Herr David Kunz, Mellingerstrasse 207,
5405 Baden-Dättwil

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 6. April 2018**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und
direkte Bundessteuer 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 13. November 2017 wurde die A. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 64'333.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 88'117.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurden insgesamt CHF 35'550.00 aus der Überführung der Aktien der C. AG (nachfolgend C. AG) in das Privatvermögen von D. als geldwerte Leistung zum deklarierten Reingewinn hinzugerechnet.

1.2.

Gegen die Verfügung vom 13. November 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 liess die A. GmbH mit Schreiben vom 13. Dezember 2017 Einsprache erheben. Sie stellte den

"Antrag

1. Die Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Titel 'unterpreisliche Überführung Beteiligung C. (Buchwert anstatt Verkehrswert) über CHF 35'550 ist vollumfänglich zu streichen."

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 13. November 2017 wurde die A. GmbH vom KStA JP für die direkte Bundessteuer 2014 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 64'333.00 veranlagt. Dabei wurden wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 insgesamt CHF 35'550.00 aus der Überführung der Aktien der C. AG in das Privatvermögen von D. als geldwerte Leistung zum deklarierten Reingewinn hinzugerechnet.

2.2.

Gegen die Verfügung vom 13. November 2017 betreffend direkte Bundessteuer 2014 liess die A. GmbH mit Schreiben vom 13. Dezember 2017 Einsprache erheben. Sie stellte den

"Antrag

1. Die Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Titel 'unterpreisliche Überführung Beteiligung C. (Buchwert anstatt Verkehrswert) über CHF 35'550 ist vollumfänglich zu streichen."

3.

Mit Entscheid vom 6. April 2018 wies das KStA JP die Einsprachen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 sowie die direkte Bundessteuer 2014 ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 6. April 2018 (Zustellung am 9. April 2018) hat die A. GmbH mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 5. Mai 2018 (Postaufgabe am 7. Mai 2018) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit den Anträgen:

"1. Die Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Titel 'unterpreisliche Überführung Beteiligung C. (Buchwert anstatt Verkehrswert) über CHF 38'266 ist vollumfänglich zu streichen.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde.

6.

Die A. GmbH hat keine Replik erstatten lassen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 (1. Juli 2012 bis 31. Dezember 2013; 3-RV.2018.90) und direkte Bundessteuer 2013 (3-BB.2018.6) beigezogen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Gründungsakten der A. GmbH vom Handelsregister des Kantons Aargau beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Der Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

1.2.

Die Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2014. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom (DBG).

1.3.

Vorliegend können Rekurs und Beschwerde in einem Entscheid beurteilt werden, da sich die hier zu entscheidende materielle Frage in gleicher Weise für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer stellt. Daran ändert für einmal nichts, dass im Dispositiv des Einspracheentscheides nicht – wie zu erwarten wäre – klar zwischen dem Entscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend direkte Bundessteuer unterschieden wurde.

2.

2.1.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin beantragt sinngemäss die Sistierung des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, da zwingend erst nach Rechtskraft des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens betreffend die Steuern 2012/2013 im vorliegenden Verfahren ein Entscheid gefällt werden könne. In jenen Verfahren sei zuerst die Frage zu beantworten, ob in Bezug auf die Beteiligung an der C. AG eine Bilanzberichtigung vorzunehmen sei.

2.2.

Das Spezialverwaltungsgericht weist mit Entscheid vom 25. Februar 2021 auf den Rekurs- bzw. die Beschwerde der Rekurrentin/Beschwerdeführerin gegen den Einspracheentscheid des KStA JP betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012/13 und direkte Bundessteuer 2013 mangels Rechtsschutz- und Feststellungsinteresses ab. Dementsprechend besteht keine Veranlassung den vorliegenden Rekurs bzw. die Beschwerde betreffend das Steuerjahr 2014 nicht zu behandeln. Der Antrag auf Sistierung des Verfahrens ist abzuweisen.

3.

3.1.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit Sitz in Q. wurde am 7. Dezember 2012 durch Umwandlung der Einzelunternehmung A. gemäss

Sacheinlage/Sachübernahmevertrag vom 3. Dezember 2012 und Übernahmebilanz per 30. Juni 2012 mit Aktiven von CHF 93'354.36 und Passiven von CHF 2'400.00 gegründet. Einziger Inhaber der Stammanteile mit einem Nominalwert von CHF 20'000.00 war ab Gründung bis zum 23. Juni 2014 D., ab dem 23. Juni 2014 die B. AG. Als Geschäftsführer amtiert D. mit Einzelunterschrift. Über die Einzelzeichnungsberechtigung verfügt auch G.. Als Gesellschafterin ist ab dem 23. Juni 2014 die B. AG im Handelsregister eingetragen (Handelsregister-Internetauszug vom 8. Januar 2021).

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich Unternehmensberatung. Sie kann sich an weiteren Unternehmen beteiligen, Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen errichten, Liegenschaften, Wertschriften oder Immaterialgüterrechte aller Art erwerben, verwalten und veräussern, Finanzierungen vermitteln oder Darlehen gewähren sowie Sicherheiten oder Garantien zu Gunsten verbundener Unternehmungen stellen.

3.2.

Die B. AG mit Sitz in Q. wurde am 23. Juni 2014 als Beteiligungsgesellschaft durch Sacheinlage gemäss Sacheinlagevertrag vom 18. Juni 2014 mit der Übernahme von 80 Namenaktien der E. AG, R., und Übernahme der 200 Stammanteile zu CHF 100.00 der Rekurrentin/Beschwerdeführerin gegen Ausgabe von 84 vinkulierten Namenaktien zu CHF 5'000.00 gegründet. Die Präsidentin des Verwaltungsrates, G., und D. als Mitglied des Verwaltungsrates verfügen je über Einzelunterschrift (Handelsregister-Internetauszug vom 8. Januar 2021).

3.3.

3.3.1.

Im Jahr 2006 erwarb D. 150 Aktien der C. AG für CHF 17'850.00 (vgl. Belastungsanzeige der F. vom 15. August 2006). Im Jahr 2011 erwarb er weitere 80 Namenaktien à nominal CHF 100.00 für CHF 8'000.00 (Schreiben der C. AG vom 5. Oktober 2011).

3.3.2.

In der Steuererklärung 2010 deklarierten D. und G. 150 Aktien der C. AG mit einem Steuerwert von CHF 14'250.00. In der Bilanz 2010 der A. wurde keine Beteiligung an der C. AG ausgewiesen.

3.3.3.

In der Steuererklärung 2011 von D. und G. wurden 240 Aktien der C. AG mit einem Steuerwert von CHF 25'200.00 mit der Bezeichnung "G" als Geschäftsvermögen angegeben. Es wurde der Zugang von 90 Aktien per

26. Oktober 2012 (gemäss Kauf nur 80 zusätzliche Aktien; vgl. Erw. 3.3.1.) vermerkt.

3.3.4.

In der Bilanz der A. per 30. Juni 2012 (Datum der Unterzeichnung des Jahresabschlusses) wurden im Anlagevermögen Finanzanlagen mit einem Buchwert von CHF 26'850.00 ausgewiesen. Gleichzeitig wurden in der Steuererklärung 2012 von D. und G. per 31. Dezember 2012 die Stammanteile der Rekurrentin/Beschwerdeführerin, jedoch keine Aktien der C. AG deklariert.

3.3.5.

In der Eröffnungsbilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin per 1. Juli 2012 (diese wurde von D. per 1. Juli 2012 unterzeichnet) wurden – mit der Schlussbilanz der A. per 30. Juni 2012 korrespondierend – Finanzanlagen mit einem Buchwert von CHF 26'850.00 ausgewiesen. Die mit der Steuererklärung eingereichte Bilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2013 enthielt unverändert Finanzanlagen mit einem Buchwert von CHF 26'850.00.

3.3.6.

In der Bilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2014 (von D. mit Datum vom 31. Dezember 2014 unterzeichnet) waren keine Finanzanlagen (neu "Beteiligungen") mehr enthalten, was der Vorjahresvergleich zeigt. Die Finanzanlagen wurden am 1. Januar 2014 zu Lasten des "Konto 2100 KK Gesellschafter" ausgebucht. Demgegenüber wurden mit der Steuererklärung 2014 von D. und G. mit Zugang 1. Januar 2014 240 Aktien der C. AG mit einem Steuerwert von CHF 62'400.00 und neu 84 Aktien der B. AG deklariert.

3.3.7.

Ausweislich des Aktienbuches erwarb die C. AG mit Kaufvertrag vom 9. April 2015 von D. 150 Aktien der C. AG, und am 9. April 2016 weitere 90 Aktien der C. AG für insgesamt CHF 60'324.00 (Eingang auf dem Konto von D. bei der F. mit Valuta 17. April 2015).

4.

4.1.

Im Veranlagungsverfahren rechnete das KStA JP der Rekurrentin/Beschwerdeführerin die "unterpreisliche Überführung Beteiligung C. (BW anstatt VW)" im Betrag von CHF 35'550.00 (Differenz zwischen dem Buchwert von CHF 25'850.00 und dem in der Steuererklärung 2014 von D. und G. deklarierten Vermögenssteuerwert von CHF 62'400.00) unter dem Titel "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter und Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten

des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" zum deklarierten Gewinn von CHF 28'783.00 hinzu. Das KStA JP ging dabei von einer "unterpreisliche[n] Privatentnahme von Aktien aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen per 1. Januar 2014"; vgl. Steuermeldung vom 4. Oktober 2017) aus.

4.2.

Mit der Einsprache wurde – gleich wie mit der Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag vom 29. September 2017 – von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin geltend gemacht, D. sei im Jahr 2016 (recte: 2006 [gemäss Aktionärsbindungsvertrag vom 24. August 2006]) Partner seiner damaligen Arbeitgeberin C. AG geworden. Er habe Aktien im Umfang von CHF 17'850.00 erworben. Im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung habe er weitere Aktien für CHF 8'000.00 gezeichnet. Nach dem im Jahr 2006 unterzeichneten Aktionärsbindungsvertrag hätten nur natürliche Personen Aktionäre der C. AG werden können. Jede Übertragung von Aktien hätte zudem ein Vorkaufsrecht der Mitaktionäre ausgelöst. Eine freihändige Übertragung der Aktien sei ausgeschlossen gewesen. Dementsprechend habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin gar nie rechtmässige Eigentümerin der Aktien der C. AG werden können. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin sei auch nicht im Aktienbuch der Gesellschaft eingetragen gewesen. Es habe keine Zession der Aktien von D. an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin stattgefunden. Dementsprechend sei die Aktivierung der Aktien der C. AG in der Bilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht rechtsgültig gewesen. Es habe keine Übertragung an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin stattgefunden. Aus diesem Grund müsse die Aktivierung im Sinne einer Bilanzberichtigung korrigiert werden. Es handle sich um einen klassischen Bilanzierungsfehler. Mit separater Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2012/2013 sei die Bilanzberichtigung mit einer berichtigten, von D. rechtsgültig unterzeichneten Jahresrechnung 2012/2013 angezeigt worden. Ebenso sei die Bilanz 2014 berichtigt worden. Diese sei der Veranlagung 2014 der Rekurrentin/Beschwerdeführerin zu Grunde zu legen.

4.3.

In der Stellungnahme zum Entwurf des Einspracheentscheides vom 10. März 2018 führte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin weiter aus, Aktien unterständen bestimmten Übertragungsformen. Namenaktien könnten gemäss Art. 684 Abs. 2 OR nur durch Übergabe des indossierten Titels übertragen werden. Zudem sei gemäss den Statuten die Zustimmung der Gesellschaft erforderlich. Ohne Zustimmung verbleibe das Eigentum der Aktien gemäss Art. 685c OR beim Veräusserer. Ein Eintrag der Rekurrentin/Beschwerdeführerin im Aktienbuch der C. AG habe auch nicht stattgefunden. Dass die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht Eigentümerin der Aktien geworden sei, sei D. erst im Rahmen einer Nachfolgeregelung im Frühling 2015 bewusst geworden, als die C. AG mit

dem Angebot eines Aktienrückkaufs – dieser habe rückwirkend per 1. Januar 2015 für CHF 60'324.00 stattgefunden – an D. herangetreten sei. Der Ausweis einer Beteiligung mit einem Buchwert von CHF 26'850.00 in der Bilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin sei damit handelsrechtswidrig gewesen. Dementsprechend könne auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, fehle es doch am erforderlichen eigentumsrechtlichen Austausch.

4.4.

Im Einspracheentscheid führte das KStA JP aus, nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz sei zu Steuerzwecken auf die ordnungsgemäss und vollständig geführten Bücher abzustellen. Die verbuchten Tatsachen gelten unter diesen Voraussetzungen als richtig. Die Richtigkeit der Jahresrechnung sei an der Generalversammlung bestätigt worden. Eine genehmigte Jahresrechnung könne mittels Bilanzberichtigung/-änderung korrigiert werden. Eine Bilanzberichtigung könne bis zur Rechtskraft der Veranlagung vorgenommen werden, währenddem Bilanzänderungen nur bis zur Einreichung der Steuererklärung berücksichtigt werden könnten. Weiter wurde ausgeführt, ein Beschluss über die Genehmigung der Jahresrechnung könne gemäss Art. 706a OR grundsätzlich nur bei Vorliegen eines Nichtigkeitsgrundes nach Art. 706b OR rückgängig gemacht werden. Liege hingegen kein schwerwiegender Fehler vor, könne die ursprüngliche Genehmigung der Jahresrechnung nur beim Vorliegen eines Willensmangels innerhalb einer Frist von zwei Monaten geltend gemacht werden. Ohne rechtzeitige Anfechtung und ohne Nichtigkeitsgrund könne der Bilanzierungsfehler erst periodenverschoben in der Geschäftsperiode seiner Entdeckung korrigiert werden. Die Prüfung des Jahresabschlusses bei fehlender Revisionsstelle liege in der Verantwortung des Leitungsorgans. Es bestehe die Vermutung, dass die Jahresrechnung korrekt sei. Damit gelte auch bei eingeschränkter Revision bzw. nicht revidierter Jahresrechnung die gleiche Offensichtlichkeitsschwelle wie bei revidierten Jahresrechnungen. Die Steuerbehörden seien demnach nicht zu einer über die Offensichtlichkeit der Handelsrechtskonformität hinausgehenden Prüfung der Jahresrechnung verpflichtet. Es wurde festgehalten, dass eine allfällige Vertragsverletzung vorliegend nicht gleich zu behandeln sei, wie eine Bilanzkorrektur einer handelskonformen Jahresrechnung. Eine Bilanzberichtigung wurde damit abgelehnt.

Der Unternehmenswert der C. AG habe per 31. Dezember 2013 gemäss Wertschriftenbewertung des KStA CHF 813'954.00 betragen. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe im Zeitpunkt des Verkaufes 8 % besessen, was einem Wert von CHF 65'116.00 entspreche. Der Verkaufspreis per 1. Januar 2014 in der Höhe des Buchwertes von CHF 26'850.00 sei offensichtlich zu tief gewesen. Begünstigt und nahestehende Person sei D., dem zusammen mit seiner Ehefrau die B. AG,

die Muttergesellschaft der Rekurrentin/Beschwerdeführerin, gehöre. Da D. die Aktien der C. AG in der Steuererklärung 2014 mit einem Wert von CHF 62'400.00 deklariert habe, müsse das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erkennbar gewesen sein. In der Differenz von CHF 38'266.00 liege eine verdeckte Gewinnausschüttung.

4.5.

Im Rekurs wurde an den bisherigen Ausführungen und insbesondere am fehlenden Eigentumsübergang der Aktien der C. AG auf die Rekurrentin/Beschwerdeführerin festgehalten. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der fehlende Eigentumsübergang der Aktien bereits für das Jahr 2012/2013 zu einer Bilanzberichtigung geführt habe. Entgegen den Ausführungen des KStA JP in den Einspracheentscheiden betreffend die Jahre 2012/2013 und 2014 handle es sich nicht um eine Bilanzänderung. In der Bilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin seien keine Aktien der C. AG bilanziert worden. Selbst wenn mit dem KStA JP von einer "periodenverschobenen" Bilanzberichtigung auszugehen wäre, müsste diese im Jahr 2014 vorgenommen werden. Eine Begründung, weshalb eine solche vorliegend nicht möglich sei, fehle. Zu den eigentumsrechtlichen Ausführungen sei vom KStA weder im Veranlagungs- noch Einspracheverfahren Stellung bezogen worden.

Bei der Korrektur eines handelsrechtswidrigen Zustandes könne kein Leistungsaustausch stattfinden. Fehle ein Leistungsaustausch, könne auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurde geltend gemacht, ein Entscheid im vorliegenden Verfahren könne erst erfolgen, wenn rechtskräftig über die Vorperiode 2012/2013 entschieden worden sei.

4.6.

Mit seiner Vernehmlassung hielt das KStA JP am Einspracheentscheid vollumfänglich fest.

5.

5.1.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin macht geltend, das KStA JP habe nicht begründet, weshalb eine periodenverschobene Bilanzberichtigung nicht im Jahr 2014 möglich sei. Ebenso lägen keine Erwägungen zu den eigentumsrechtlichen Ausführungen betreffend Übertragung von Namenaktien vor. Damit wird sinngemäss die Verletzung der Begründungspflicht geltend gemacht.

5.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG/Art. 132 Abs. 2 DBG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass

jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

5.3.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat sich die Vorinstanz zur Frage der "periodenverschobenen" Bilanzberichtigung geäußert. Dabei hat sie auf den Zeitpunkt der Erkennung der behaupteten handelsrechtswidrigen Buchung der Namenaktien der C. AG abgestellt. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat eine solche erstmals in der E-Mail vom 29. September 2017 geltend gemacht. Im Einspracheentscheid wurde dementsprechend begründet, dass eine Bilanzkorrektur in den Jahren 2012 bis 2014 – die Jahresrechnung 2014 mit den Aktien der C. AG in den Aktiven wurde per 31. Dezember 2014 unterzeichnet – nicht in Frage komme. Weitere Ausführungen zur eigentumsrechtlichen Behandlung waren dementsprechend im Einspracheentscheid nicht mehr notwendig. Die Begründungspflicht wurde damit nicht verletzt. Ob die Begründung richtig ist, ist nachfolgend zu prüfen.

6.

Zu beurteilen ist zuerst vorfrageweise, ob die Beteiligung an der C. AG zu Recht in der Bilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2013 ausgewiesen wurde oder ob eine Bilanzänderung/-berichtigung vorzunehmen war. Erst wenn letztere Frage verneint wird, ist auf einen Veräusserungstatbestand und auf die Bewertung der Aktien bei der Entnahme im Geschäftsjahr 2014 einzugehen.

7.

7.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG/Art. 58 DBG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (§ 68 Abs. 1 lit. c StG/Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG) einerseits sowie andererseits allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (§ 68 Abs. 1 lit. b StG/Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG).

7.2.

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt. Für juristische Personen gilt dementsprechend das Massgeblichkeitsprinzip (Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2020 [2C_57/2018], Erw. 6.2.; Bundesgerichtsurteil vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.2.2), d.h. das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (BGE 137 II 360 f.). Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip ist die handelsrechtliche Bilanz, welche den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht, für die steuerliche Gewinnermittlung und die Steuerbilanz verbindlich, soweit nicht eine steuerliche Korrekturvorschrift eingreift. Eine steuerpflichtige Person muss sich deshalb auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergibt sich, dass eine handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung nicht einfach abgeändert werden kann. In dieser Hinsicht wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird. Die Steuerpflichtige kann nicht nachträglich Änderungen vornehmen, wenn sie etwa merkt, dass sie mit andern Bewertungsansätzen oder Abschreibungen, die sich handelsrechtlich hätten vertreten lassen, besser wegekäme. Bilanzberichtigungen können demgegenüber bis zur Rechtskraft einer Veranlagung vorgenommen werden. Sie sind von Amtes wegen durchzuführen, da die Bilanz ohne Richtigstellung gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (BGE 141 II 86 mit weiteren Hinweisen; Urteil vom 29. Januar 2015 [2C_24/2014] Erw. 2.2). Im Urteil vom 2. August 2018 (2C_958/2016), Erw. 5.4, hat das Bundesgericht zur Bilanzänderung weiter ausgeführt:

"Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. 'Bilanzberichtigungen' aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4 S. 87 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2)."

7.3.

Nach Art. 960a OR sind alle Aktiven bei der Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten (Abs. 1). In den Folgebewertungen dürfen Aktiven nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Vorbehalten bleiben Bestimmungen für einzelne Arten von Aktiven (Abs. 2). Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden. Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden (Abs. 3). Handelsrechtlich darf eine Aktiengesellschaft somit ihr Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen, aktivieren; steuerrechtlich ist sie zur Bewertung und Aktivierung in dieser Höhe verpflichtet.

7.4.

7.4.1.

Vorerst ist festzustellen, dass die Umwandlung der Einzelunternehmung A. in die Rekurrentin/Beschwerdeführerin mittels Sacheinlage (Aktiven von CHF 93'354.36 und Passiven von CHF 2'400.00, was dem mit der Schluss-/Übernahmebilanz ausgewiesenem Eigenkapital von CHF 90'954.36 entspricht) erfolgte. Dabei waren die Aktien der C. AG in der Schlussbilanz/Übernahmebilanz mit CHF 26'850.00 enthalten.

7.4.2.

In der Eröffnungsbilanz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin per 1. Juli 2012 (diese wurde von D. per 1. Juli 2012 unterzeichnet) wurden – mit der Schlussbilanz der A. per 30. Juni 2012 korrespondierend – Finanzanlagen mit einem Buchwert von CHF 26'850.00 ausgewiesen. Eine diesbezügliche

Korrektur der Eingangsbilanz wurde von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht verlangt.

7.4.3.

Stellt man auf die Argumentation der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ab, wonach sie mangels rechtsgültiger Übertragung nie Eigentümerin der Namenaktien der C. AG habe werden können, müsste zwingend geschlossen werden, dass die Gründung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin an einem schwerwiegenden Mangel litt.

Nach Art. 777c Abs. 2 OR muss bei der Gründung für jeden Stammanteil eine dem Ausgabebetrag entsprechende Einlage vollständig geleistet werden. Im Übrigen sind die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar für die Angabe der Sacheinlagen, der Sachübernahmen und der besonderen Vorteile in den Statuten, die Eintragung von Sacheinlagen, Sachübernahmen und von besonderen Vorteilen ins Handelsregister sowie für die Leistung und die Prüfung der Einlagen (Art. 777c Abs. 2 OR). Nach Art. 634a Ziff. 2 OR gelten Sacheinlagen nur dann als Deckung, wenn die Gesellschaft nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin darüber verfügen kann. Nach dem Gesagten hätte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin – wollte man ihrer Argumentation folgen – mangels Eigentums an den Aktien der C. AG nicht über die Sacheinlagen verfügen können. Die Sacheinlage im Umfang von CHF 26'850.00 wäre damit nicht werthaltig gewesen. Das wird von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin jedoch zu Recht nicht geltend gemacht.

Bei der Gründung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin wurde im Sacheinlagevertrag vom 3. Dezember 2012 unter Beilage der Übernahmebilanz mit Finanzanlagen von CHF 26'850.00 im Anlagevermögen eine Sacheinlage von CHF 90'954.36 bestätigt. Im Gründungsbericht, von D. am 3. Dezember 2012 unterzeichnet, wird in Ziff. 2., "Art und Zustand der eingelegten Vermögenswerte", festgehalten:

"Die zu übernehmenden Aktiven und Passiven beruhen auf der Übernahmebilanz des Einzelunternehmens A. vom 30.06.2012.

Es bestehen flüssige Mittel und Wertschriften (Kasse, Bankkonto) im Betrag von insgesamt CHF 41'951.46 und Forderungen in der Höhe von CHF 67.85.

Das restliche Umlaufvermögen im Betrag von insgesamt CHF 15'430.40 sowie das Anlagevermögen in der Höhe von CHF 35'904.65.--, insbesondere das Mobiliar und Einrichtungen, Büromaschinen, EDV-Anlagen, Fahrzeuge und Finanzanlagen wurden vorsichtig bewertet.

Gemäss Art. 2 der Statuten bezweckt die neue Gesellschaft Dienstleistungen im Bereich der Unternehmensberatung. Da dieser Zweck bereits vom übernommenen Einzelunternehmen ausgeübt wurde, sind die zu erwerbenden Aktiven (insbesondere das Anlagevermögen) für den

Betrieb der zu gründenden Gesellschaft notwendig und zweckmässig, Die Anlagen sind auch voll gebrauchsfähig."

In Ziff. 3 des Gründungsberichtes ("Angemessenheit der Bewertung") wird festgehalten, dass die Bewertung der Aktiven und Passiven in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften vorsichtig und nach kaufmännischen Grundsätzen erfolgt sei. Die heutige Vertreterin im Rekurs-/Beschwerdeverfahren stellte sodann die "Prüfungsbestätigung betreffend Gründungsbericht" vom 3. Dezember 2012 aus. Es wurde aufgrund einer Prüfung nach Art. 635a OR bestätigt, dass die Angaben im Gründungsbericht "vollständig und richtig sind und den gesetzlichen Vorschriften entsprechen." Wenn sich die Rekurrentin/Beschwerdeführerin jetzt unter diesen Umständen auf die fehlende Eigentümerstellung in Bezug auf die Aktien der C. AG berufen will, verhält sie sich offenkundig widersprüchlich und treuwidrig, was keinen Schutz finden kann. Allein deshalb ist keine Bilanzberichtigung zuzulassen.

Auch nach der zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichtes (Urteil vom 2. August 2018 [2C_958/2016], Erw. 5.4, mit Verweis auf BGE 141 II 83 Erw. 3.4, S. 87 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 Erw. 2.2) werden "Bilanzberichtigungen", mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden, nur mit äusserster Zurückhaltung anerkannt. Auch deshalb kann keine Bilanzberichtigung vorgenommen werden.

7.4.4.

Im Übrigen kann auch auf die Begründung des KStA im angefochtenen Einspracheentscheid verwiesen werden, wonach die ordnungsgemässe Genehmigung der Jahresrechnung lediglich noch beim Vorliegen von Nichtigkeitsgründen rückwirkend aufgehoben werden könnte (Art. 706, 706a und 706b OR). Ausserdem kann nur im Zeitpunkt der Entdeckung eine periodenverschobene Bilanzkorrektur vorgenommen werden, damit nicht in den Jahresrechnungen 2012 – 2014.

7.5.

7.5.1.

Nach Art. 684 Abs. 1 OR kann die Übertragung von Namenaktien durch Übergabe des indossierten Aktientitels an den Erwerber erfolgen. Anstelle einer Indossierung können die Aktien auch Gegenstand einer schriftlichen Zession bilden. Die Zession ist die einzige Übertragungsart, sofern die Aktientitel noch nicht ausgegeben wurden (Basler Kommentar, Obligationenrechts II, Art. 530-964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 684 OR N 5).

Entgegen den Ausführungen in der Einsprache (Begründungen, Ziff. 2) lässt sich dem Aktionärsbindungsvertrag vom 24. August 2006 nicht entnehmen, dass nur natürliche Personen Aktionär der C. AG werden konnten. Der Aktionärsbindungsvertrag stand dem Erwerb der Aktien durch die Rekurrentin/Beschwerdeführerin somit nicht entgegen. Es wurden keine Namenaktien oder Aktienzertifikate ausgegeben (vgl. Ziff. 4 des Akteinkaufvertrages; RB 5). Insofern war eine Zession möglich. Unter diesen Umständen war die Übertragung der Namenaktien mit der Abtretung der Aktien gemäss Übernahmebilanz der A. an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin möglich. Etwas Anderes ist nicht nachgewiesen.

7.5.2.

Die Statuten können zudem bestimmen, dass Namenaktien nur mit Zustimmung der Gesellschaft übertragen werden dürfen (Art. 685a Abs. 1 OR). Dieselbe Beschränkung gilt auch für die Begründung einer Nutzniessung (Art. 685a Abs. 2 OR). Art. 685b OR nennt sodann das Zustimmungsverfahren betreffend Aktienübertrag bei nicht kotierten Namenaktien. Solange eine erforderliche Zustimmung zur Übertragung von Aktien nicht erteilt wird, verbleiben das Eigentum an den Aktien und alle damit verknüpften Rechte beim Veräusserer (Art. 685c Abs. 1 OR). Vor der Zustimmung der Gesellschaft gehen keine in der nicht kotierten Namenaktie verkörpert Rechte auf den Erwerber über (Basler Kommentar, Obligationenrechts II, Art. 530-964 OR, a.a.O., Art. 685a OR N 4 und Art. 685c OR N 2).

Eine entsprechende Zustimmung der C. AG fehlt. Im Verhältnis des Erwerbers der Namenaktien zur C. AG ist das Eigentum an den Aktien nicht übergegangen. Hingegen ist nachfolgend auch das Innenverhältnis zwischen Veräusserer und Erwerberin der Namenaktien zu betrachten.

7.5.3.

Im Aktienbuch werden die Eigentümer und Nutzniesser an den Namenaktien eingetragen. Die Eintragung in das Aktienbuch setzt einen Ausweis über den Erwerb der Aktie zu Eigentum oder die Begründung einer Nutzniessung voraus (Art. 686 Abs. 1 und 2 OR). Der Eintrag hat grundsätzlich deklaratorische Wirkung im Innenverhältnis zwischen Gesellschaft und Aktionär (Basler Kommentar, Obligationenrechts II, Art. 530-964 OR, a.a.O., Art. 686 OR N 4).

Es trifft zu, dass die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht im Aktienbuch der C. AG eingetragen war. Daraus kann abgeleitet werden, dass ihr im Aussenverhältnis zur C. AG keine Aktionärsstellung zukam. Aufgrund der nachfolgend beschriebenen Abläufe kann jedoch nicht ohne Weiteres auf das Aktienbuch abgestellt werden.

Der Rekurrent deklarierte 240 Aktien der C. AG in der Steuererklärung 2011 (nach dem Zugang von 90 Aktien am 26. Oktober 2011). Ebenso viele Aktien wurden per 9. April 2015 und 9. April 2016 (vgl. Aktienbuch der C. AG (Rekursbeilage [RB] 4) an die C. AG verkauft. Noch in der Steuererklärung 2010 hatte D. 150 Aktien deklariert. Ausweislich des Aktienbuches wurden D. am 2. November 2011 90 Aktien aus der Kapitalerhöhung zugewiesen, obwohl ihm gemäss Schreiben der C. AG vom 5. Oktober 2011 aus Barliberierung 80 Aktien à nominal CHF 100.00 zugekommen sein sollen. Wie er die weiteren 10 Aktien aus der Kapitalerhöhung erhalten hat (etwa als Gratisaktien oder "Mitarbeiteraktien"), wurde nicht dargetan. Festzustellen ist damit, dass der Auszug aus dem Aktienbuch der C. AG nicht mit den ausgewiesenen Abläufen in Übereinstimmung zu bringen ist. Die von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit dem Rekurs angerufene Legitimationswirkung des Aktienbuches ist damit klar in Frage zu stellen. Es ist aber davon auszugehen, dass mangels Gesuches kein Eintrag in das Aktienbuch erfolgte.

7.5.4.

Vorliegend kann die im Innenverhältnis zwischen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin und D. getroffene Vereinbarung nicht ausser Acht gelassen werden. Es ist offensichtlich, dass D. die Aktien der C. AG mit der Umwandlung der Einzelunternehmung in die Rekurrentin/Beschwerdeführerin als Bestandteil der geprüften Bilanz übertragen wollte und hatte. Indem D. diesen Umstand offenbar nicht der C. AG meldete und auch nicht um Zustimmung zur Übertragung ersuchte, blieb er im Aktienbuch unverändert als Eigentümer von 240 Namenaktien eingetragen. Ohne die Meldung der Übertragung der Aktien der C. AG konnten die Parteien des Aktionärsbindungsvertrages auch das vereinbarte Vorkaufsrecht nicht ausüben.

Dessen ungeachtet überliess D. die Namenaktien der C. AG – ohne Zustimmung zum Übertrag der Namenaktien der C. AG – der Rekurrentin/Beschwerdeführerin zur (werthaltigen) Nutzung, was sich eindeutig aus den bei Gründung beim Handelsregister des Kantons Aargau eingereichten Unterlagen ergibt. Insofern kam den Namenaktien der C. AG für die Rekurrentin/Beschwerdeführerin durchaus ein aktivierbarer Vorteil zu.

Dass D. nicht gewusst haben will, dass die Aktienübertragung an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit der Umwandlung seiner Einzelunternehmung nicht gültig erfolgte, ist absolut unglaubwürdig. Er muss sich den ihm bekannten Wortlaut des Aktionärsbindungsvertrages (RB 3) entgegenhalten lassen. Im Jahr 2009 schied D. als Arbeitnehmer und Verwaltungsrat aus der C. AG aus (Eintrag in das Handelsregister vom 19. Juni 2009). In Ziff. 8 des Aktionärsbindungsvertrages wird der Fall des

"Austritts oder Ablebens eines Aktionärs" inklusive Vorkaufsrechts der übrigen Aktionäre behandelt. Aufgrund des engen Zusammenhangs des Partnerstatus mit der Beteiligung an der C. AG muss sich in diesem Zeitpunkt die Vorkaufsfrage gestellt haben (Ein Rückkauf erfolgte erst 2015). Es ist aufgrund der Beteiligung von Partnern am Aktienkapital der C. AG offensichtlich, dass ein gegenüber der C. AG erklärter Eigentümerwechsel mit grösster Wahrscheinlichkeit zur Ausübung des Vorkaufsrechtes durch die Mitaktionäre geführt hätte. Mit dem bei der Umwandlung der A. in die Rekurrentin/Beschwerdeführerin gewählten Vorgehen wurde das vermieden. Auch deshalb ist auf die tatsächlichen Verhältnisse im Innenverhältnis und die selbst gewählte ("fiduziarische") Vorgehensweise abzustellen.

7.6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung fehlen. Eine Bilanzänderung kommt aufgrund der mit den Steuererklärungen 2012/2013 und 2014 eingereichten Jahresrechnungen ebensowenig in Frage.

Dementsprechend ist für die steuerliche Beurteilung auf die mit der Steuererklärungen eingereichten Jahresabschlüsse 2012/13 und 2014 abzustellen.

8.

8.1.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) nach § 68 Abs. 1 lit. c StG/Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]). Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,

- der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahestehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

8.2.

Als einem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält (Bundesgerichtsurteil vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.3.2, mit Hinweisen; VGE vom 27. Oktober 2010 [WBE.2020.172], Erw. 1.5.3.). Rechtsgeschäfte unter nahestehenden Personen sind zu Drittmarktkonditionen vorzunehmen, d.h. sie sind zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (BGE 138 II 61; Urteil des Bundesgerichts vom 5. Dezember 2011 [2C_272/2011], Erw. 3.2.2 = StR 67 S. 129).

8.3.

Werden Güter von Gesellschaftern oder nahestehenden Personen erworben, so sind ihre Aufwendungen nur in Höhe des wirklichen Wertes, des Verkehrswertes, geschäftsmässig begründet und als Anschaffungskosten anzusehen. Eine Gesellschaft wird für Güter, die im freien Handel erhältlich sind, bei normalem Geschäftsgebaren nicht mehr als den Verkehrswert zahlen, ungeachtet des Umstands, dass sie diese Güter als Anlagegüter zur Führung des Geschäfts benötigt. Die Aktivierung hat somit zum Verkehrswert zu erfolgen. Was die Gesellschaft (juristische Person) darüber hinaus bezahlt, stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (VGE vom

14. Mai 2004 [BE.2003.00275]). Dasselbe gilt umgekehrt, wenn Gesellschaftsaktiven an Gesellschafter oder nahestehende Personen unterpreislich verkauft werden.

8.4.

D. ist als Inhaber der Beteiligungsrechte der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ein geldwerter Vorteil zugeflossen, der einem Dritten nicht gewährt worden wäre. Er hat die Aktien der C. AG zum Buchwert erworben (Ausbuchung über das "Konto 2100 KK Gesellschafter"). Dass die Veräusserung unterpreislich erfolgte, war aus der Selbstdeklaration des Wertes der Aktien der C. AG in der Steuererklärung 2014 von D. und G. erkennbar, wo ein Vermögenssteuerwert von CHF 62'400.00 angegeben wurde. Zum gleichen Ergebnis führen die Wertschriftenbewertung des KStA per 31. Dezember 2013 vom 3. Januar 2018 (Wert eines Anteils von 8 %: CHF 65'116.00) und der Kaufvertrag zwischen D. und der C. AG (RB 5) mit einem Kaufpreis von CHF 60'324.00. Die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung sind damit erfüllt.

9.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat gegen die Berechnung des geldwerten Vorteils keine Einwände erhoben. Es sind für das Spezialverwaltungsgericht auch keine Fehler erkennbar, so dass auf die Berechnung der Vorinstanz abzustellen ist.

10.

Dementsprechend sind der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2014 abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG/Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteienschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG/Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2014 wird abgewiesen.

3.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von insgesamt CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 250.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 850.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin/Beschwerdeführerin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrungen

Kantons- und Gemeindesteuern

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Direkte Bundessteuer

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 25. Februar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard