

3-BB.2021.17

P 49

Urteil vom 21. März 2024

Besetzung

Präsident Heuscher
Richterin Sramek
Richter Biondo
Gerichtsschreiberin Betsche

Beschwerde-
führerin

A._____ AG (vormals B._____ AG)

vertreten durch BDO AG, Entfelderstrasse 1, 5001 Aarau

Gegenstand

**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 25. Oktober 2021**
betreffend Direkte Bundessteuer 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 5. Februar 2021 wurde die A._____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die direkte Bundessteuer 2019 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 4'294'881.00 (Beteiligungsabzug 87.469 %) veranlagt. Dabei wurden CHF 371'926.00 als "Erhöhung der Gestehungskosten (Transaktionskosten aus 2013 Konto 8010)" zum deklarierten Gewinn von CHF 3'922'955.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 5. Februar 2021 liess die A._____ AG mit Schreiben vom 23. Februar 2021 Einsprache einreichen und beantragen:

- "1. Die definitive Veranlagungsverfügung (...) für die direkte Bundessteuer 2019 sei(...) aufzuheben.
2. Auf die Aufrechnung der Finanzierungskosten und Drittberatungskosten aus dem Steuerjahr 2013 im Umfang von CHF 371'926 unter dem Titel 'wiedereingebrachte Abschreibungen' sei zu verzichten.
3. Eventualbegehren: Es sei eine Vorladung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs durchzuführen."

3.

Am 11. August 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 25. Oktober 2021 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde in Berücksichtigung einer zusätzlichen Steuerrückstellung von CHF 70'000.00 auf CHF 4'224'881.00 (Beteiligungsabzug 88.918 %) herabgesetzt.

5.

Den Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2021 (Postaufgabe am 25. Oktober 2021; Zustellung nach den Angaben in der Beschwerde am 26. Oktober 2021) liess die A._____ AG mit Beschwerde vom 18. November 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den Anträgen:

"1 (...)

2 (...)

3 Die Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2021 des Kantonalen Steueramtes Aargau betreffend Direkte Bundessteuer 2019 sei aufzuheben.

4 Der steuerbare Reingewinn der B._____ AG für das Steuerjahr 2019 sei für die Belange der direkten Bundessteuer gemäss Selbstdeklaration auf CHF 3'922'955 (statt CHF 4'224'881) mit einem Beteiligungsabzug von 95.761 % (statt 88.918 %) festzusetzen.

5 Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

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

6.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

7.

Die A._____ AG hat eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens fff in Sachen der A._____ AG betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Da im Laufe der Zeit verschiedenste Namenswechsel stattgefunden haben, erfolgt vorab eine Darstellung der Eintragungen im Handelsregister der verschiedenen beteiligten Gesellschaften.

2.2.

2.2.1.

Am tt.mm.1989 wurde die B._____ AG (CHE-aaa) in das Handelsregister des Kantons Aargau mit dem Zweck, [...] [...] Sie kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

2.2.2.

Die Rekurrentin, A._____ AG (vormals B._____ AG), wird zu 100 % von der D._____ AG gehalten. Die D._____ AG (CHE-bbb) wurde am tt.mm.2013 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Die D._____ AG bezweckt im Wesentlichen [...]. Mit der Gründung wurde als besonderer Tatbestand die beabsichtigte Sachübernahme nach der Gründung von 200 Namenaktien zu CHF 500.00 der B._____ AG (CHE-aaa) zum Preis von höchstens CHF 688'000.00 eingetragen (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 26. Februar 2024).

2.2.3.

Im September 2013 erwarb die B._____ AG sämtliche Aktien der A._____ AG für einen Nettokaufpreis von CHF 14'306'969.00.

2.3.

2.3.1.

Die A._____ AG (CHE-ccc) wurde am tt.mm.1986 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

2.3.2.

Am tt.mm.2009 wurde die E._____ AG (CHE-ddd) in das Handelsregister des Kantons Aargau als Beteiligungsgesellschaft eingetragen. Mit Fusionsvertrag vom tt.mm.2010 und Bilanz per 31. Dezember 2009 gingen Aktiven von CHF [...] und Passiven (Fremdkapital) von CHF [...] der

A._____ AG (CHE-ccc) auf die E._____ AG (CHE-ddd) über (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

2.3.3.

Die A._____ AG (CHE-ccc) wurde am tt.mm.2010 im Handelsregister gelöscht. Ebenfalls am tt.mm.2010 wurde die E._____ AG (CHE-ddd) in A._____ AG umfirmiert (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

2.3.4.

Am tt.mm.2011 wurde die E._____ AG (CHE-eee) als Beteiligungsgesellschaft in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

2.3.5.

Mit Fusionsvertrag vom tt.mm.2016 und Bilanz per 31. Dezember 2015 wurden von der E._____ AG (CHE-eee) die Aktiven von CHF [...] und Passiven von CHF [...] der A._____ AG (CHE-ddd) übernommen. Die E._____ AG wurde gleichzeitig in A._____ AG (CHE-eee) umfirmiert. (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

2.4.

Mit Fusionsvertrag vom tt.mm.2020 und Bilanz per 21. Dezember 2019 wurden Aktiven von CHF [...] – unter welchen Aktien der übernehmenden Gesellschaft enthalten waren – und Passiven (Fremdkapital) von CHF [...] der B._____ AG (CHE-aaa) von der A._____ AG (CHE-eee) übernommen. Die B._____ AG (CHE-aaa) wurde am tt.mm.2020 im Handelsregister des Kantons Aargau gelöscht (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 16. Februar 2024).

3.

3.1.

3.1.1.

Mit der Steuererklärung 2019 deklarierte die B._____ AG einen steuerbaren Reingewinn von CHF 3'922'955.00. Angegeben wurde die Beteiligung von 500 Namenaktien an der A._____ AG (100 %; Erwerbsdatum 1. Januar 2013) mit einem Gewinnsteuerwert von 14'306'969.00 (Beteiligungsabzug 67.507 %) und einem Nettoertrag von CHF 3'756'673.00 (Beteiligungsabzug 95.761 %).

3.1.2.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2020 wurde der B._____ AG vom KStA JP ein Einschätzungsvorschlag zugestellt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration Zinsen auf verdecktem Eigenkapital von CHF 3'661.00 aufgerechnet (verdecktes Eigenkapital: CHF 1'855'057.00).

Dazu nahm die Vertreterin der B._____ AG mit Schreiben vom 22. Oktober 2020 Stellung. Sie führte im Wesentlichen aus, dass bei Anwendung der Verkehrswerte der Beteiligungen (CHF 33'298'462.00 per 31. Dezember 2018 gemäss Bewertung der A._____ AG durch das KStA vom 8. November 2019) kein verdecktes Eigenkapital vorliege und daher keine Zinsen auf verdecktem Eigenkapital aufzurechnen seien.

3.1.3.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2020 wurde der Vertreterin der B._____ AG vom KStA JP ein überarbeiteter Einschätzungsvorschlag zugestellt. Dabei wurde vom KStA JP auf die Aufrechnung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital verzichtet. Hingegen wurden neu CHF 371'926.00 als "Erhöhung Gestehungskosten aus 2013 Konto 8010" unter der Rubrik "Der Erfolgsrechnung belastete und nicht begründete Rückstellungen und Abschreibungen inkl. Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen" zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet. Weiter wurde vom KStA JP "auf unseren Vorbehalt im Ruling J._____ [...] F._____ vom 25. Mai 2020" vom 9. Juni 2020 hingewiesen.

3.1.4.

Die B._____ AG liess zum Veranlagungsvorschlag mit Schreiben vom 18. November 2020 Stellung nehmen. Es wurde ausgeführt, aufgrund der per 1. Januar 2020 vorgenommenen Fusion der B._____ AG und der A._____ AG würden die im Jahr 2013 angefallenen Transaktionskosten von CHF 371'926.00 zu Unrecht als "Erhöhung Gestehungskosten" aufgerechnet. Im Jahr 2013 seien die entsprechenden Kosten vom KStA JP überprüft und akzeptiert worden. Die damaligen Gestehungskosten der Beteiligung an der A._____ AG entsprächen dem damaligen Kaufpreis. Die Finanzierungskosten als einmalige Strukturierungskosten von CHF 150'000.00 sowie Beratungskosten von CHF 221'000.00 seien der B._____ im Jahr 2013 als Aufwand belastet worden. Diese Kosten dürften den Gestehungskosten der Beteiligung nicht zugerechnet werden, da die Kosten primär im Zusammenhang mit der Transaktion stünden. Die Veranlagung 2013 sei unter Abzug dieser Aufwendungen rechtskräftig erfolgt. Dieses Vorgehen entspreche auch dem neuen Rechnungslegungsrecht (Art. 959 Abs. 2 OR). Danach dürften Kosten, welche keine übertragbaren oder verwertbaren Aktiven darstellten und nachweislich nicht zu künftigen Mittelzuflüssen führten, nicht aktiviert werden. Aus der rückwirkenden Fusion der A._____ AG mit der B._____ AG als Muttergesellschaft resultiere ein Fusionsdisagio, welches zwar handelsrechtlich, nicht jedoch steuerrechtlich geltend gemacht werden könne. Die Erhöhung der Gestehungskosten im Jahr 2019 führe mit der Fusion zu einem höheren Fusionsdisagio, welches steuerlich nicht abgeschrieben werden könne. Aufgrund der Aufrechnung könnten diese Drittkosten nie als geschäftsmässig begründet steuerlich in Abzug gebracht werden.

3.2.

3.2.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, dass die B._____ AG im Rahmen der Neustrukturierung der F._____, die A._____ AG für einen Nettokaufpreis von CHF 14.307 Mio. übernommen habe. Der Erwerbspreis sei als Gestehungskosten der A._____ AG bei der B._____ AG auf- und nachgeführt worden. Diese Gestehungskosten seien durch die Finanzierungs- und Drittberatungskosten nicht verändert worden. Anlässlich der Absorption der B._____ AG durch die A._____ AG per 1. Januar 2020 seien Kosten von CHF 371'926.00 zu Unrecht als wiedereingebrachte Abschreibungen aufgerechnet worden. Es sei unzutreffend, dass die damaligen Finanzierungs- und Drittberatungskosten die Gestehungskosten im Jahr 2013 erhöht hätten.

Zwar gelte der Erwerbspreis als Gestehungskosten, welche durch weitere Investitionen erhöht würden. Die Finanzierungs- und Drittberatungskosten qualifizierten nicht als verdeckte Kapitaleinlage der B._____ AG an die A._____ AG. Die B._____ AG habe im Jahr 2013 die Management- und zentralen Gruppenaufgaben, insbesondere auch die Finanzierung der Gruppe, übernommen. Aufgrund der der B._____ AG zugewiesenen Fremdmittel habe diese auch die daraus entstandenen Kosten getragen. Anlässlich der Steuerrevision 2013 seien diese zu Recht als geschäftsmässig begründeter Aufwand und nicht als verdeckte Kapitaleinlage behandelt worden. Es wurde wiederholt, dass dieses Vorgehen auch Art. 959 Abs. 2 OR entsprochen habe. Weiter wurden die Ausführungen im Schreiben vom 18. November 2020 wiederholt.

3.2.2.

Am 11. August 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt, wobei die Vertreterin der B._____ AG die Ausführungen in der Einsprache wiederholte. Der Revisor des KStA JP erklärte, "was die Beweggründe und Schwerpunkte der Revision 2013 der Umstrukturierung/Kauf/Verkauf Gruppe waren, nämlich der Nachvollzug der Umstrukturierung, welcher praktisch zeitgleich mit dem Kauf/Verkauf der Gruppe einherging. Die Beteiligungsfinanzierung wurde im eigentlichen Kaufziel platziert (womit der Zinsaufwand in der gekauften Gesellschaft direkt zum Abzug gelangte), was damals sehr wohl erkannt wurde. Dies hätte nur mittels Steuerumgehung angefochten werden können, was aufgrund der heiklen Beweisführung jedoch nicht weiterverfolgt wurde."

3.3.

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, strittig seien wiedereingebrachte Abschreibungen (Transaktionskosten von CHF 371'926.00) bis zur Höhe der Gestehungskosten der Beteiligung A._____ AG, welche direkt der Erfolgsrechnung 2013 der B._____ AG (Konto 8010 "Ausserordentlicher Aufwand") belastet worden seien. Diese Kosten seien vom KStA

JP den Gestehungskosten der Beteiligung an der A._____ AG (vormals E._____ AG) zugeschlagen worden. Die Beteiligung sei im Jahr 2013 aus der Gesamttransaktion, welche für die Steuerpflichtige über das Durchlaufkonto 1097 gebucht worden sei, pauschal mit CHF 14'306'969.00 auf das Konto 1420 gebucht worden. Die Buchwerte hätten sich seither nicht geändert.

Es wurden folgende Einzelbuchungen auf das Konto 8010 "Ausserordentlicher Aufwand" aufgelistet:

"18.01.2013	Handelsregisteramt	Fr.	200.00
31.01.2013	RB TP C._____	Fr.	-4'000.00
1.04.2013	Kanton Aargau	Fr.	200.00
1.10.2013	[...]	Fr.	2'600.00
7.10.2013	I._____ AG	Fr.	38'000.00
16.10.2013	J._____ GmbH, Q._____	Fr.	102'935.50
18.10.2013	K._____ AG	Fr.	73'611.10
01.11.2013	[...]	Fr.	4'780.00
11.12.2013	Handelsregisteramt	Fr.	100.00
31.12.2013	TP [...]	Fr.	3'500.00

Zwischentotal (umgebucht vom Konto 6350 auf Konto 8010)

Buchungstext [...]

[...] Fr. 221'926.60

17.09.2013 Strukturierungskomm. Gem. Kreditvertrag vom
10.9.2013 (umgebucht vom Konto 6830 auf Konto 8010)

Buchungstext [...]

Fr. 150'000.00

Total

Fr. 371'926.60"

Die Beschwerdeführerin sei eine rein operative Gesellschaft gewesen, welche die im Jahr 2013 durchgeführte Transaktion gar nicht hätte allein tragen können. Erst durch die vorgenommenen Transaktionen und Finanzierung sei es der Beschwerdeführerin möglich geworden, eine Transaktion in dieser Grössenordnung abzuwickeln. Daraus folge, dass sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dieser Transaktion zu aktivieren gewesen wären, respektive den Gestehungskosten zugerechnet werden müssten.

Durch die Kreditfinanzierung der M._____ von CHF 14 Mio. und mit den vertraglich vorgenommenen und gemachten Kaufschritten sei es der Beschwerdeführerin ermöglicht worden, praktisch den ganzen Kaufpreis fremd zu finanzieren und die Schuldzinsen für das Käuferdarlehen durch das "N._____" direkt bezahlen zu lassen. Das könnte auch als Steuerumgehung betrachtet werden. Auch die Aktien der Beschwerdeführerin hätten als Sicherheiten für die Kreditfinanzierung gedient. Auch daraus sei ersichtlich, dass die aufgerechneten Kosten Transaktionskosten im Zusammenhang mit der F._____ seien. Es handle sich um Gestehungskosten, welche gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen seien.

Konsequenterweise wären auch die Zinsen auf der Kreditfinanzierung während der nachfolgenden fünf Jahre den Gestehungskosten zuzuschlagen. "Diese Argumentation wird vorliegend nicht weiterverfolgt, könnte aber durch eine andere Behörde entsprechend aufgegriffen werden."

Ausser den in der D._____ AG verbuchten Transaktionskosten von rund CHF 214'000.00 – in der O._____ AG (Muttergesellschaft der D._____ AG; CHE-ggg) seien keine Kosten verbucht – seien in den übrigen Gruppengesellschaften im Jahr 2013 keine weitergehenden nennenswerten Transaktionen im Zusammenhang mit der Akquisition/Umsstrukturierung festgestellt worden. Es falle auch auf, dass lediglich Finanzierungskosten, jedoch keine weiteren Kosten im Zusammenhang mit der Transaktion angefallen seien. Anlässlich der Akquisition habe man sich intensivst mit einer möglichst hohen und steuerlich möglichst vorteilhaften Fremdfinanzierung der Transaktion auseinandergesetzt. Wie ausgeführt handle es sich dabei um Gestehungskosten. Dass mit der Absorption der Tochtergesellschaft das daraus resultierende Fusionsagio nicht mehr abgeschrieben werden könne, sei steuersystematisch korrekt.

Berücksichtigt wurde eine aus der Aufrechnung resultierende Steuerrückstellung von CHF 70'000.00.

3.4.

Mit Beschwerde wurde bestätigt, dass rund um die Neustrukturierung der F._____ Transaktionskosten sowie Kosten für die Aufsetzung der Finanzierung von rund CHF 591'000.00 entstanden seien, davon Finanzierungskosten von CHF 150'000.00 und Drittberaterkosten im Zusammenhang mit der Finanzierung von CHF 221'000.00. Es sei unbestritten, dass der Erfolgsrechnung 2013 der B._____ AG CHF 371'926.60 belastet worden seien. Letztere seien der B._____ AG als Aufwand belastet worden. Der Aufwand sei von den Steuerbehörden als geschäftsmässig begründet akzeptiert worden. Es handle sich dabei nicht um Gestehungskosten. Es wurde dazu auf die Stellungnahme der Vertreterin vom 17. November 2014 verwiesen.

Das KStA habe nie eingewendet, dass die Gestehungskosten im Jahr 2013 um CHF 371'926.60 erhöht worden seien. Falls die Steuerbehörde im Rahmen ihrer Steuerprüfung für das Jahr 2013 die Transaktionskosten als Gestehungskosten qualifiziert hätte, hätte die Aufrechnung periodengerecht im Jahr 2013 erfolgen müssen. Der im Jahr 2013 geltend gemachte Aufwand hätte nicht akzeptiert werden dürfen, wenn die Transaktionskosten den Gestehungskosten zuzurechnen gewesen wären. Mit der Aufrechnung im Jahr 2019 verhalte sich das KStA widersprüchlich.

Nicht anwendbar sei entgegen der Auffassung des KStA Art. 62 Abs. 4 DBG, da diese Bestimmung voraussetze, dass die vorgenommenen Wert-

berichtigungen und Abschreibungen geschäftsmässig nicht mehr begründet seien. Folglich könnten diese Bestimmungen nur auf jene Wertberichtigungen und Abschreibungen angewendet werden, welche im Zeitpunkt der Verbuchung handels- und steuerrechtlich zulässig gewesen wären. Da der Kaufpreis für die Beteiligung gestützt auf ein Verkehrswertgutachten festgesetzt worden sei, wären eine Wertberichtigung oder eine Abschreibung im Erwerbszeitpunkt gar nicht zulässig gewesen. Im Ergebnis könne mangels Abschreibung im Jahr 2013 im Jahr 2019 keine Besteuerung erfolgen.

Die Transaktionskosten von CHF 371'926.60 stellten insgesamt Drittkosten dar. Damit könne es sich in Bezug auf die steuerliche Begriffsbestimmung nicht um Kosten handeln, welche die Gestehungskosten erhöhten, da diese nicht gegenüber dem Veräusserer erbracht worden seien. Mangels Begriffsidentität der Anschaffungskosten gemäss Obligationenrecht versus Gestehungskosten gemäss DBG sei daher die Beurteilung im Einspracheentscheid verfehlt. Die steuerlichen Gestehungskosten seien so auszulegen, dass steuerliche Doppelbelastungen und -entlastungen zu vermeiden seien. Steuerlich fielen die Transaktions- und Finanzierungskosten Dritter nicht unter den Begriff der Gestehungskosten. Das ergebe sich auch aus dem Kreisschreiben der EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009, wo unter dem Titel "Gestehungskosten von Beteiligungen" einzig der Begriff Erwerbspreis im Zusammenhang mit dem Kauf von Beteiligungen erwähnt werde.

Es liege auch keine verdeckte Kapitaleinlage in die Tochtergesellschaft A. _____ AG vor. Ebenso könne das aufgrund der Fusion entstandene Fusionsdisagio steuerlich nicht berücksichtigt werden. Zur Begründung wurde weiter auf die Ausführungen in der Einsprache verwiesen.

3.5.

Mit der Vernehmlassung machte das KSA geltend, es habe der Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach die Transaktionskosten keine Gestehungskosten seien, nie zugestimmt. Mündlich sei die Vertreterin über die abweichende Auffassung des KStA informiert worden, was sich aus den internen Besprechungsnotizen ergebe. Ein widersprüchliches Verhalten des KStA liege nicht vor.

3.6.

Die Beschwerdeführerin liess bestreiten, dass das KStA betreffend Gestehungskosten je eine abweichende Auffassung vertreten habe. Der Inhalt der internen und nicht aktenkundigen Besprechungsnotizen könne mangels Kenntnissen nicht beurteilt werden. Jedenfalls könne diese Auffassung bei der Veranlagung der Steuerjahre 2013 und 2014 nicht bestanden haben, da die geltend gemachten Aufwendungen von CHF 371'926.60 akzeptiert worden seien und der daraus im Jahr 2013 resultierende Verlust im Steuerjahr 2014 zur Verrechnung zugelassen worden sei.

4.

4.1.

Die Gewinnermittlung knüpft an die konkrete, mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Zürich 2000, S. 195) entspricht.

4.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

4.3.

4.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in Art. 123 DBG und Art. 126 DBG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]).

4.3.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (Art. 130 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen

auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.3.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433, Erw. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427, Erw. 8.3.1.).

4.4.

Es ist unbestritten geblieben, dass die Jahresrechnung der Beschwerdeführerin ordnungsgemäss geführt wurde. Insbesondere die Buchungen im Zusammenhang mit der Fusion wurden ausweislich der im Beschwerdeverfahren vorhandenen vorinstanzlichen Akten zu den Vorgängen im Jahr 2013 handelsrechtlich nicht beanstandet.

4.5.

4.5.1.

Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid ausgeführt, durch die Kreditfinanzierung der M._____ von CHF 14 Mio. und mit den vertraglich vorgenommenen und gemachten Kaufschritten sei es der Beschwerdeführerin ermöglicht worden, praktisch den ganzen Kaufpreis fremd zu finanzieren und die Schuldzinsen für das Käuferdarlehen durch das "N._____" direkt bezahlen zu lassen. Das könne auch als Steuerumgehung betrachtet werden.

4.5.2.

Das KStA JP selbst hat die Frage nicht geprüft, ob tatsächlich eine Steuerumgehung vorliege. Nachdem die Vorinstanz dieser Frage nicht weiter nachgegangen ist, besteht für das Spezialverwaltungsgericht ebenso wenig Anlass, diese Frage anstelle der Vorinstanz (erstinstanzlich) zu prüfen. Ohnehin fehlt zum Tatbestand einer (möglichen) Steuerumgehung eine genügende Begründung. Die Prüfung hat sich damit auf die Frage zu beschränken, ob die CHF 371'926.60 im Jahr 2019 aus anderen Gründen aufgerechnet werden müssen.

5.

5.1.

5.1.1.

Die B._____ AG erwarb per 1. Januar 2013 sämtliche Namenaktien der E._____ AG mit einem Nominalbetrag von CHF 2.9 Mio. für CHF 14'306'969.00 (Verkehrswert = Buchwert).

5.1.2.

Der Erfolgsrechnung wurden als ausserordentlicher Aufwand CHF 371'927.00 (davon CHF 221'926.60 im Konto 6530 "Treuhand + Rechtsberatung" [insbesondere Rechnung [...] vom 1. Oktober 2013: CHF 2'808.00; Rechnung J._____ vom 16. Oktober 2013: CHF 102'935.50; Rechnung K._____ AG vom 18. Oktober 2013: CHF 79'500.00; Rechnung I._____ AG vom 7. Oktober 2013: CHF 41'040.00; Rechnung [...] vom 1. November 2013: CHF 5'162.40] und CHF 150'000.00 im Konto 2213 "Darl. von D._____" bzw. Konto 6830 ["Einmalige Bearbeitungsgebühr Akquisitionsdarlehen M._____"; Beleg 1963] "[...]" ["[...] gem. Kred. Vertrag 10.9.13", Beleg 1721 und "UB Akquisitions Blg 1721"]; vgl. auch Konto 8010 "Ausserordentlicher Aufwand"; Belege bei den Steuerakten 2013, Rechnungsbeträge jeweils inkl. MWSt) belastet.

5.1.3.

Mit der Steuererklärung 2013 wurde das Formular "Angaben über Beteiligungen" per 31. Dezember 2013 eingereicht. Dort wurde die 100 %-ige Beteiligung an der E._____ AG mit einem Nominalbetrag von CHF 2.9 Mio.,

einem Verkehrswert von CHF 14'306'969.00 und einem Gewinnsteuerwert von CHF 14'306'969.00 angegeben.

5.1.4.

Im Anhang zur Jahresrechnung 2013 wurde vermerkt: "Der Posten 'Ausserordentlicher / einmaliger Aufwand' umfasst vor allem Aufwendungen für den Kauf und die Finanzierung der Beteiligungen."

5.1.5.

Nach Aufrechnung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital von CHF 5'331.00 (verdecktes Eigenkapital: CHF 1'319'538.00) wurde die B._____ AG für das Jahr 2013 mit einem Gewinn von CHF 0.00 (Verlust von CHF 97'487.00) und einem Eigenkapital von CHF 1'599'130.00 (davon CHF 1'319'538.00 verdecktes Eigenkapital) veranlagt. Es ist seitens des KStA JP unbestritten geblieben, dass der Verlust in der Folge mit Gewinnen im Jahr 2014 verrechnet werden konnte.

5.2.

5.2.1.

Mit der Steuererklärung 2019 wurde ebenfalls das Formular "Angaben und Beteiligungen" per 31. Dezember 2019 eingereicht. Unverändert wird die Beteiligung (umfirmiert in A._____ AG) mit einem Nominalbetrag von CHF 0.5 Mio. und einem Gewinnsteuerwert vom CHF 14'306'969.00 aufgeführt.

5.2.2.

Das KStA JP hat mit der Veranlagung und dem Einspracheentscheid wieder eingebrachte Abschreibungen von CHF 371'926.00 zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet. Dabei wurde davon ausgegangen, dass CHF 371'926.00 zu den im Jahr 2013 angefallenen Gestehungskosten zu rechnen seien. Das KStA JP macht damit geltend, dass die Gestehungskosten im Jahr 2013 CHF 14'768'896.00 betragen hätten. Die Beschwerdeführerin lässt demgegenüber geltend machen, die Aufwendungen für die Finanzierung und für Beratungskosten im Zusammenhang mit der Finanzierung seien nicht zu den Gestehungskosten gerechnet, sondern als Aufwand akzeptiert worden.

5.3.

5.3.1.

Zu den Gestehungskosten gehören die mit dem Erwerb der Beteiligungsrechte verbundenen Kosten. Dazu gehören einerseits der Erwerbspreis und andererseits auch die kausal mit dem Erwerb verbundenen und den erworbenen Beteiligungsrechten direkt zuzuordnenden Nebenkosten. Anschaffungsbezogene Fremdfinanzierungskosten stellen im Grundsatz ebenfalls Investitionen dar (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022,

Art. 70 DBG N 33a ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 77 StG N 36).

5.3.2.

Die steuerlichen Gestehungskosten stimmen nicht mit dem obligationenrechtlichen Begriff der Anschaffungskosten überein (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 70 DBG N 34a; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 77 StG N 39 und 40). Das ergibt sich auch aus der Praxis des KStA JP zur steuerneutralen Offenlegung von unter dem Holdingprivileg entstandenen stillen Reserven (vgl. dazu SGE vom 22. Februar 2024 [3-RV.2021.163], insbesondere Erw. 6.).

5.4.

Im Jahr 2013 wurden mit dem Formular "Angaben zu Beteiligungen" Gestehungskosten von CHF 14'306'969.00 ausgewiesen. Eine Korrektur dieser Angaben erfolgte ausweislich der Akten seitens der Steuerbehörden im Jahr 2013 – und auch in den Folgejahren – nicht. Es stellt sich daher die Frage, ob im Jahr 2019 eine nachträgliche Korrektur erfolgen kann.

6.

6.1.

Vorerst ist festzuhalten, dass die Steuerbehörden in jeder Steuerperiode eine Neubeurteilung vornehmen können und dürfen. Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. So kann sie insbesondere eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, vornehmen (zum Ganzen: StE 1997 B 93.4 Nr. 4; StE 1990 B 23.2 Nr. 8 = AGVE 1989 S. 162; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweis; Bundesgerichtsurteil vom 19. September 2007 [2A.126/2007]). Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person aber Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde. Voraussetzungen des Vertrauensschutzes sind, dass die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder sie der Bürger aus zureichenden Gründen für zuständig halten konnte. Erforderlich ist weiter, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Schliesslich verlangt der Vertrauensschutz, dass die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Auch wenn die genannten Vo-

raussetzungen erfüllt sind, vermag eine Berufung auf Vertrauensschutzinteressen nur durchzudringen, wenn nicht das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts überwiegt. Im Übrigen verstösst widersprüchliches Verhalten von Verwaltungsbehörden gegen Treu und Glauben. Wenn die Privaten auf das ursprüngliche Verhalten der Behörden vertraut haben, kann ein geändertes Verhalten dieser Behörden eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips darstellen (vgl. zum Ganzen: VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3], mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 11. Juni 2008 [1C_242/2007]).

6.2.

Weiter für die Zurechnung von Aufwand und Gewinnen zu beachten ist das Periodizitätsprinzip. Das Bundesgericht führte dazu im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) aus:

"4.2. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (vgl. Urteil 2C_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung der steuerbaren Gewinne mittels ausserordentlicher Abschreibungen oder Rückstellungen für künftige Ereignisse (vgl. Urteil 2C_1101/2014 vom 23. November 2015 E. 3)."

6.3.

6.3.1.

Indem das KStA JP im Steuerjahr 2013 die Finanzierungs- und Beratungskosten von CHF 371'926.00 gemäss Selbstdeklaration als ausserordentlichen Aufwand – und nicht als Abschreibungen – bei verbuchten, bis Ende 2019 unveränderten Gestehungskosten von CHF 14'306'969.00 zum Abzug zugelassen hat, kann das KStA JP auf diesen Entscheid im Jahr 2019 nicht mehr zurückkommen. Einer Neu Beurteilung steht die Rechtskraft der Veranlagung 2013 entgegen.

6.3.2.

Dafür, dass die Kosten von CHF 371'926.00 nicht zu den Gestehungskosten gerechnet wurden, spricht die seit 2013 unveränderte, nicht korrigierte Deklaration mit dem Formular "Angaben zu Beteiligungen" und dem Formular "Nachweis über Veränderungen der Gestehungskosten von massgeblichen Beteiligungen" mit einem Gewinnsteuerwert von jeweils CHF 14'306'969.00. Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes hätte eine Korrektur der Gestehungskosten im Jahr 2013 erfolgen müssen, indem der geltend gemachte "ausserordentliche Aufwand" nicht zum Abzug zugelassen worden wäre.

6.3.3.

Der Einwand des KStA JP, es habe – was sich aus den internen Besprechungsnotizen ergebe – mündlich die Vertreterin über seine abweichende Auffassung informiert, wonach die Transaktionskosten Gestehungskosten seien, ist mit internen Notizen nicht nachgewiesen. Zudem spricht die tatsächlich vorgenommene Veranlagung 2013 gegen den vorgebrachten Einwand.

Einerseits fehlt ein schriftlich festgehaltener, der Beschwerdeführerin mitgeteilter Vorbehalt. Der erst am 9. Juni 2020 auf dem Schreiben der J._____ AG vom 25. Mai 2020 (Ruling) angebrachte Vorbehalt zu den Gestehungskosten ändert daran nichts.

Andererseits wurde ein allenfalls mündlich angebrachter Vorbehalt nicht protokolliert (zur Protokollierungspflicht: SGE vom 23. November 2023 [3-RV. 2022.16], Erw. 4.2.2. ff.). Die Protokollierungspflicht ist nicht erfüllt, wenn lediglich interne Besprechungsnotizen ohne Unterzeichnung durch die steuerpflichtige Person erstellt werden. Daher sind die internen Notizen als reine Parteibehauptungen – die Beschwerdeführerin lässt die vom KStA JP behaupteten Angaben zur Behandlung des Aufwandes von CHF 371'926.00 ausdrücklich bestreiten – zu qualifizieren. Sie sind für eine vom KStA JP nachzuweisende steuerbegründende Tatsache nicht zum Beweis geeignet.

6.4.

Zusammenfassend erweist sich die Aufrechnung von wiedereingebrachten Abschreibungen als periodenfremd. Dementsprechend ist der steuerbare Gewinn um CHF 371'926.00 zu reduzieren. Als Folge davon ist die im Einspracheentscheid zusätzlich gewährte Steuerrückstellung von CHF 70'000.00 zu streichen. Der steuerbare Reingewinn beträgt CHF 3'922'955.00 (CHF 4'224'881.00 - CHF 371'926.00 + CHF 70'000.00).

6.5.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der steuerbare Reingewinn beträgt CHF 3'922'955.00 (Beteiligungsabzug 95.761 %).

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

7.2.

7.2.1.

Ausserdem ist der Beschwerdeführerin für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG).

7.2.2.

Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 32'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist in Berücksichtigung des Parallelverfahrens fff betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 (Es wurde für den Rekurs und die Beschwerde nur eine Rechtsschrift erstellt) von einem eher geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 3'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird der steuerbare Reingewinn auf CHF 3'922'955.00 (Beteiligungsabzug 95.761 %) festgesetzt.

2.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

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, Obere Vorstadt 37, 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, 21. März 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche