

3-RV.2018.135

P 68

Urteil vom 22. April 2021

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Hess
Richter Biondo
Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrentin **A. _____ SA**

vertreten durch Schatt Consulting AG, Luzernerstrasse 1,
6343 Rotkreuz

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 24. Juli 2018**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 10. April 2014 wurde die A. SA vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 298'662.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 38'401'688.00 (Anteil Aargau 32.433 %) veranlagt. Dabei wurden einerseits als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" CHF 27'910.00 für "Fehlende Verzinsung KK Nahestehende" und CHF 192'800.00 für "Überpreislicher Kauf Fahrzeuge von P. GmbH" zum deklarierten steuerbaren Reingewinn von CHF 160'752.00 hinzugerechnet. Sodann wurde der Gewinn um den periodenfremden "Buchwertgewinn Liegenschaft Q." von CHF 82'800.00 reduziert. Zusätzlich wurden CHF 100'000.00 für "Steuern auf Aufrechnungen" als Gewinn versteuerte (Minus-)Reserve erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 10. April 2017 erhob die A. SA mit Schreiben vom 10. Mai 2017 Einsprache. Sie stellte in Bezug auf die Aufrechnung "Überpreislicher Kauf Fahrzeuge von P. GmbH" den Antrag:

"Aufgrund dieser Darlegung des Geschäftsfalls ist eine Aufrechnung nicht gerechtfertigt, weshalb auf den Wert von CHF 551'900 abzustellen ist und auf die Aufrechnung zu verzichten ist."

3.

Mit Entscheid vom 24. Juli 2018 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 296'762.00 reduziert. Das steuerbare Eigenkapital blieb unverändert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. Juli 2018 (Zustellung am 25. Juli 2018) hat die A. SA mit Rekurs vom 23. August 2018 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen lassen mit dem Antrag:

"Aufgrund dieser Darlegung des Geschäftsfalls erachten wir eine Aufrechnung nach wie vor als nicht gerechtfertigt, weshalb auf den Wert von CHF 551'900 abzustellen ist und auf die Aufrechnung zu verzichten ist."

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

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. SA hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende 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).

2.

2.1.

Die Rekurrentin verbuchte im "Konto 153000 Fahrzeuge" per 15. Juli 2014 den Zugang "Fahrzeuge von P. an C. gem. Liste" von CHF 551'899.97. Es handelt sich um folgende Liste und Fahrzeuge:

Datum	Fahrzeug	Kaufpreis inkl
30.06.2010	Landrover RRSport 3.6 TDV8	100'000.00
15.07.2010	Mercedes Benz E 280 T	54'000.00
18.05.2011	Maybach 57	161'000.00
09.06.2011	Mercedes A 180	28'800.00
31.01.2012	Renault Traffic Kastenwagen L1	20'600.00
10.02.2012	LKW Volvo FH 12.340	10'500.00
17.07.2012	Chrysler Imperial	18'000.00
11.10.2012	Chevrolet El Camino	30'000.00
05.11.2012	Range Rover Sport schwarz	111'000.00
11.12.2012	Nissan Altea 120	18'000.00

Im Gegenzug wurde die Kontokorrentschuld der P. GmbH im Konto 255100 um den gleichen Betrag reduziert.

2.2.

Im Veranlagungsverfahren ermittelte das KStA JP den Wert der Fahrzeuge anhand von Internetrecherchen mit CHF 359'100.00. Es erachtete in der Folge den verbuchten Wert von CHF 551'900.00 als übersetzt und rechnete die Differenz von CHF 192'800.00 als geldwerte Leistung an die P. GmbH zum steuerbaren Gewinn hinzu.

2.3.

2.3.1.

Mit der Einsprache liess die Rekurrentin geltend machen, die Rekurrentin habe die Fahrzeuge von der P. GmbH übernommen. Die Fahrzeuge gemäss Liste seien von der Rekurrentin ursprünglich von Dritten zum genannten Preis gekauft worden. Die Fahrzeuge seien anschliessend von der P. GmbH übernommen worden mit dem Ziel, diese auf Provisionsbasis zu verkaufen und so den Einstieg in den Fahrzeughandel zu schaffen. Die

Verkaufserlöse hätten an die Rekurrentin weitergeleitet werden sollen, da die P. GmbH die Fahrzeuge nicht habe bezahlen können. Die Provision hätte 8 % betragen. Auf die Erstellung eines schriftlichen Vertrages sei aufgrund der "übersichtlichen Beteiligungsverhältnisse an den Gesellschaften" verzichtet worden. Nach längeren Verkaufsbemühungen habe sich die P. GmbH entschlossen, "den Verkauf dieses Portfolios an Fahrzeugen wieder aufzugeben und die Fahrzeuge zum damals übernommenen Preis wieder zurückzugeben." Die Rekurrentin sei aufgrund einer Aktennotiz verpflichtet gewesen, die Fahrzeuge zum Preis von CHF 551'900.00 zurückzunehmen. Weiter wurde ohne Begründung auf die steuerneutral mögliche Übertragung eines Betriebsteils hingewiesen.

2.3.2.

Im Veranlagungsverfahren im Kanton R. hatte die Rekurrentin mit Schreiben vom 16. Februar 2016 ausgeführt, zur Schuldbegleichung der P. GmbH gegenüber ihr seien Autos mit einem Wert von CHF 551'900.00 an Zahlung genommen worden. Die Rekurrentin sei bestrebt, diese Fahrzeuge möglichst schnell zu verkaufen. Ein allfälliger Gewinn fliesse ihr zu.

2.4.

2.4.1.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2018 und Mahnung vom 18. April 2018 wurde die Rekurrentin aufgefordert, die ursprünglichen Buchungsbelege betreffend Übertragung der Fahrzeuge an die P. GmbH, Kopien sämtlicher Fahrzeugausweise sowie Eurotax-Bewertungen per Zeitpunkt der Rückübertragung der Fahrzeuge einzureichen.

2.4.2.

Mit Schreiben vom 9. Mai 2018 wurde von der Rekurrentin geltend gemacht, im Kontoblatt 153000 Fahrzeuge sei die Verbuchung der Fahrzeuge ersichtlich. Das Kontoblatt diene zugleich als Buchungsbeleg. Aus den eingereichten Fahrzeugausweisen ergebe sich, dass diverse Fahrzeuge gar nie eingelöst worden seien. Eine offizielle rückwirkende Eurotax-Bewertung sei gemäss Abklärungen nicht mehr ohne weiteres möglich. Die Rekurrentin sei aus Kostengründen nicht bereit, weitergehende Abklärungen in diese Richtung zu unternehmen. "Herr D. hat aus diesem Grund die Werte per 31.12.2014 aufgrund seiner langjährigen Erfahrung und seinem Marktwissen rückwirkend ermittelt." Die Rekurrentin ging von einem Verkehrswert der Fahrzeuge von CHF 361'000.00 aus. Aufgrund einer im Jahr 2018 geplanten Fusion der Rekurrentin mit der P. GmbH sei die Wertermittlung aufgrund dieser Gruppenperspektive nicht relevant.

2.5.

Mit dem Einspracheentscheid wurde neu auf die von der Rekurrentin mit Schreiben vom 9. Mai 2018 abgegebene Bewertung abgestellt und an der Aufrechnung im Umfang von CHF 190'900.00 (CHF 559'100.00 ./.

CHF 361'000.00) festgehalten. Die verdeckte Gewinnausschüttung liege im überpreislichen Kauf von Fahrzeugen von einer nahestehenden Person. Ob eine Verpflichtung der Rekurrentin zur Rücknahme der Fahrzeuge bestanden habe, sei für die Beurteilung einer geldwerten Leistung irrelevant. Auch die steuerneutrale Vermögensübertragung zum Buchwert sei nicht möglich, da die Anteile an der Rekurrentin und an der P. GmbH im Privatvermögen gehalten würden und keine Konzerngesellschaften im Sinne von § 71 Abs. 3 StG seien.

2.6.

Im Rekurs wurde an den Ausführungen in der Einsprache und dem Schreiben vom 9. Mai 2018 festgehalten: Zur Ergänzung wurde erklärt, dass die P. GmbH die Fahrzeuge mit einem Verkaufsauftrag übernommen habe und auf Provisionsbasis verkaufen sollte. Die Aktennotiz vom 20. Dezember 2012 sei der Vertreterin erst im Nachgang zur Revision zugegangen. Es handle sich dabei um eine gültige Vereinbarung. Die daraus resultierenden Buchungen seien korrekt in der Buchhaltung erfasst und in der Jahresrechnung dargestellt worden. Die Vereinbarung mache auch aus wirtschaftlichen Gründen Sinn und halte einem Drittvergleich stand. Die P. GmbH habe auf Provisionsbasis gearbeitet, ohne auch noch das Risiko des Wertverlustes zu tragen. Die Rekurrentin habe der P. GmbH mit dem Zurückbehalten der Fahrzeugausweise ein Abweichen von der Vereinbarung verunmöglicht. Die P. GmbH sei in keiner Weise begünstigt worden. D. als Eigentümer sämtlicher Anteile an der P. GmbH sei per 17. April 2014 aus dem Verwaltungsrat der Rekurrentin ausgetreten und E. habe das Präsidium des Verwaltungsrates übernommen. Hätte bis zu diesem Zeitpunkt eine Abhängigkeit zwischen den beiden Gesellschaften in Bezug auf die Vereinbarung bestanden, wäre diese spätestens in diesem Zeitpunkt beendet gewesen. Die Rücknahmeverpflichtung sei zu berücksichtigen. Die Vereinbarung halte einem Drittvergleich stand. Provisionen von bis zu 10 % seien im Autohandel üblich. Es handle sich um ein ausgewogenes Geschäft, das beiden Parteien wirtschaftliche Chancen und Risiken eröffnet habe.

2.7.

In seiner Vernehmlassung hat das KStA darauf hingewiesen, dass die behauptete Rücknahmeverpflichtung aufgrund des Sachverhaltes nicht nachvollzogen werden könne, da die Aktennotiz vom 20. Dezember 2012 datiere und dort bescheinigt werde, dass die P. GmbH inskünftig von der Rekurrentin Fahrzeuge im Wert von CHF 559'100.00 kaufen und diese am Markt vertreiben solle. Der Jahresrechnung der Rekurrentin könnten keine Fahrzeugverkäufe dieser Grössenordnung entnommen werden. Es seien auch keine Gewinne aus der Veräusserung von Anlagevermögen ausgewiesen. Trotz Aufforderung und Mahnung sei der ursprüngliche Buchungsbeleg für die Übertragung der Fahrzeuge nicht eingereicht worden. Aus dem Kontoblatt sei die Übertragung der Fahrzeuge auf die P. GmbH nicht

ersichtlich. Auf die Aktennotiz könne als Grundlage für die Rücknahme der Fahrzeuge zu CHF 559'100.00 nicht abgestellt werden.

2.8.

In der Replik wurde erklärt, da es aufgrund der Vereinbarung zu keinem erfolgreichen Abschluss eines darin erwähnten Geschäftes gekommen sei, hätten auch keine Buchungen in den betreffenden Geschäftsjahren entstehen können.

3.

3.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages der Vorjahre und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (§ 68 Abs. 1 lit. c StG) einerseits sowie andererseits den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG).

3.2.

3.2.1.

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.

3.2.2.

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 kauf-

männischen 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.

3.3.

3.3.1.

Die Aktennotiz vom 20. Dezember 2012 lautet wie folgt:

"P. soll inskünftig von C. Fahrzeuge im Wert von Fr. 551'900.00 kaufen und diese am Markt vertreiben.

Der Kaufpreis von Fr. 551'990.00 soll von C. als Proforma-Darlehen gewährt werden. Bei einem erfolgreichen Verkauf verpflichtet sich P. den erzielten Betrag abzüglich einer Provision von 8 % an C. als Darlehensstilgung weiterzuleiten.

C. verpflichtet sich im Falle einer Beendigung der Zusammenarbeit zur Rücknahme der Fahrzeuge zum genannten Preis von Fr. 551'900.00 resp. Restanz infolge Einzelverkäufe."

Die Rekurrentin leitet aus der Aktennotiz die vertragliche Pflicht zur Rücknahme der Fahrzeuge zum Preis von CHF 551'900.00 und das Recht zur Verbuchung der Rücknahme zu diesem Preis ab. Dem kann – wie nachfolgend gezeigt wird – nicht gefolgt werden.

3.3.2.

Die Aktennotiz umschreibt die Verpflichtung der P. GmbH, die Fahrzeuge von der Rekurrentin zu kaufen, um diese am Markt zu verkaufen. Vor diesem Hintergrund erscheint es widersprüchlich, dass der P. GmbH in der Folge nur ein Proforma-Darlehen gewährt worden sein soll. Wurde das Darlehen nur pro forma gewährt, wäre es entgegen der Formulierung in der Aktennotiz nicht zu einem Verkauf gekommen. Entsprechend wäre die Verbuchung in der Rechnung der Rekurrentin auch falsch gewesen, als statt der Fahrzeuge als Aktivum ein (nicht werthaltiges) Darlehen verbucht worden wäre.

3.3.3.

Unglaublich ist die Darstellung der Rekurrentin, es sei der P. GmbH nur ein Proforma-Darlehen gewährt worden, auch insofern, als die Rückzahlungsmodalitäten einseitig zu Lasten der P. GmbH ausgefallen wären. Dem Wortlaut der Aktennotiz folgend wäre es zum Nachteil der P. GmbH im Umfang der jeweils erzielten Verkaufsprovision nicht zur Darlehensstilgung gekommen. Vielmehr hätte davon ausgegangen werden müs-

sen, dass es im Umfang des vollen Verkaufserlöses zu einer Schuldentilgung hätte kommen müssen und anschliessend die Provision von der Rekurrentin auszurichten gewesen wäre.

3.3.4.

Wie das KStA in seiner Vernehmlassung zu Recht festgestellt hat, spricht auch das Schreiben der Rekurrentin an die Steuerverwaltung R. gegen die behauptete vertragliche Rücknahmeverpflichtung, zumal es dort ausschliesslich um die "Schuldbegleichung der P. GmbH gegenüber der A. SA" gegangen sein soll. Von einem provisionierten Verkauf im Auftrag der Rekurrentin ist dort keine Rede.

3.3.5.

Soweit im Rekurs von einer "mündlichen Vereinbarung" (b. Begründung, S. 2, Ziff. 1) betreffend Rücknahme der Fahrzeuge gesprochen wird, liegt mit der Aktennotiz auch kein geeigneter Beleg für eine Verbuchung vor.

3.3.6.

Weiter ist die Rekurrentin dabei zu behaften, dass die Fahrzeuge bei Rücknahme noch einen Wert von höchstens CHF 361'000.00 hatten. Von diesem Wert muss aufgrund der Schätzung von D., welcher nach eigenen Angaben über langjährige Erfahrung im Autohandel verfüge, ausgegangen werden. Der von der Rekurrentin bzw. D. geschätzte Gesamtwert der Fahrzeuge deckt sich zudem nahezu mit dem aufgrund einer Internetrecherche durch das KStA JP ermittelten Wert. Würde auf die Angaben der Rekurrentin abgestellt, dass eine Rücknahmeverpflichtung zum Preis von CHF 559'100.00 bestanden habe, wäre die Rekurrentin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen gestützt auf die eigene Schätzung des Fahrzeugwertes verpflichtet gewesen, eine Wertberichtigung/Abschreibung per 31. Dezember 2014 vorzunehmen. Solches hat sie jedoch nicht getan. Auch deshalb kann nicht auf die Darstellung in der Aktennotiz vom 20. Dezember 2012 abgestellt werden.

3.3.7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aktennotiz nicht wie behauptet eine Verpflichtung der Rekurrentin zur Rücknahme der Fahrzeuge zu einem Preis von CHF 559'100.00 begründete. Aufgrund der inhaltlichen und tatsächlichen Widersprüche ist vielmehr davon auszugehen, dass diese nacherstellt wurde. Die Aktennotiz bzw. deren Inhalt sind damit nicht geeignet, eine Pflicht zur Verbuchung der Fahrzeuge mit einem Wert von CHF 559'100.00 zu rechtfertigen.

4.

4.1.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) 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 Geschäftsgebarren 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.

4.2.

4.2.1.

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).

4.3.

4.3.1.

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 unterpreisllich verkauft werden.

4.3.2.

Vorliegend ist das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung offensichtlich. Die Rekurrentin selbst hat den Verkehrswert der Fahrzeuge mit CHF 361'000.00 deutlich unter dem verbuchten Preis von CHF 559'100.00 geschätzt. Das Missverhältnis war – so der eigenen Schätzung der Rekurrentin folgend – ohne weiteres erkennbar.

4.4.

4.4.1.

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).

4.4.2.

Die P. GmbH ist als der Rekurrentin nahestehende Person zu qualifizieren. Davon geht die Rekurrentin selbst aus, wenn sie in der Einsprache ausführen lässt (S.3), aufgrund der "übersichtlichen Beteiligungsverhältnisse an den Gesellschaften hatte man damals auf die Erstellung eines Vertrags zwischen den Gesellschaften verzichtet." Hinzu kommt die persönliche Verflechtung der Anteilseigner und Organe. D. war Alleininhaber

der Beteiligung an der P. GmbH und Verwaltungsrat der Rekurrentin. An der Rekurrentin ist der Vater von D., E. massgeblich beteiligt. Er amtierte (insbesondere ab 17. April 2014) auch als Verwaltungsrat der Rekurrentin.

4.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht eine geldwerte Leistung von CHF 190'900.00 zum Gewinn der Rekurrentin hinzugerechnet hat.

4.6.

An diesem Ergebnis vermögen weder der in der Stellungnahme vom 9. Mai 2018 angebrachte Hinweis auf eine Fusion von Rekurrentin und P. GmbH im Jahr 2018, noch die in der Einsprache angesprochene Möglichkeit einer steuerneutralen Vermögensübertragung eines Betriebsteils etwas zu ändern.

Eine Fusion ist bis heute ohnehin nicht erfolgt (Internetauszüge aus dem Handelsregister vom 18. Februar 2021) und für eine steuerneutrale Vermögensübertragung nach § 71 StG fehlen, wie im Einspracheentscheid korrekt dargestellt, die Voraussetzungen.

5.

Im Ergebnis ist der Rekurs abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Eine Parteikostenentschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'800.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 2'055.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt

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, 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]).

Aarau, 22. April 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann