

sellschaft C.X." zu erfolgen habe, wenn tatsächlich weniger Kies abgebaut werden sollte, als die Messungen ergeben hatten und entschädigt wurde. Die Steuerkommission X. hat den Anteil des Rekurrenten an der Kiesabbauentschädigung von CHF 42'994.00 demnach zu Recht im Jahr 2015 erfasst.

5.

Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

42 § 68 Abs. 1 lit. b StG

Geschäftsmässige Begründetheit von Honorarzahlungen / geldwerte Leistung: Die geleisteten Honorare sind mangels nachgewiesener Gegenleistung nicht geschäftsmässig begründet, weshalb eine Aufrechnung zum steuerbaren Gewinn zu erfolgen hat.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. Oktober 2019, in Sachen A. (3-RV.2018.53)

Aus den Erwägungen

3.

Zu prüfen ist, ob die im Jahr 2013 im Zusammenhang mit dem Bauprojekt X. geleistete Zahlung an die Gesellschaft B. vom 3. Juli 2013 im Betrag von CHF 175'000.00 (Konto 3000 Aufwand div. Objekte) als geschäftsmässig begründet gilt oder aber – wie es die Vorinstanz getan hat – als geldwerte Leistung zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen ist.

4.

4.1. – 4.11. (...)

5.

5.1. – 5.3. (...)

5.4.

Will die Steuerbehörde einem verbuchten Aufwand die geschäftsmässige Begründetheit absprechen, muss sie dementsprechend darlegen, dass ein realer Aufwand, der durch die entsprechende Aufwandbuchung abgebildet wird, auch nach Studium der Belege, auf welche die Buchhaltung aufbaut, nicht erkennbar ist (Beweislast auf Seiten der Steuerbehörde; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 58 DBG N 170). Dabei genügt es nicht, wenn die Steuerbehörde Umstände darlegt, die aus betriebswirtschaftlicher Perspektive allenfalls einen etwas geringeren Aufwand zu rechtfertigen vermöchten. Die Steuerbehörde kann sich nicht an die Stelle des Unternehmens setzen und die Opportunität unternehmerischer Entscheidungen in Zweifel ziehen (VGE vom 20. Juni 2019 (WBE.2019.21), Erw. 2.3.).

Gelingt der Steuerbehörde indessen der Nachweis von Tatsachen, welche überhaupt oder masslich den entsprechenden Aufwand als nicht nachvollziehbar bzw. inexistent erscheinen lassen, tritt ein Beweislastwechsel ein. Dann obliegt es der Gesellschaft, die natürliche Vermutung für den fehlenden Aufwandcharakter zu entkräften, indem sie Umstände benennt und nachweist, welche die entsprechende Aufwandbuchung zu rechtfertigen vermögen.

5.5.

Das Bundesgericht hat im Urteil vom 1. Februar 2018 (2C_942/2017 = ASA 86 S. 18) zum Beweis geschäftsmässiger Aufwendungen das Folgende ausgeführt:

"3.2 Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (Urteil 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1 mit Hinweisen). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden

Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 mit Hinweisen).

3.3 In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten es grundsätzlich an dieser liegt, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.3 mit Hinweisen)."

6.

6.1.

Die Rekurrentin hat jeweils mit anderen Parteien als der Gesellschaft B. regelmässig schriftliche Verträge abgeschlossen. (...)

Diese Aufzählung zeigt, dass der Abschluss von schriftlichen Verträgen nach der Geschäftspraktik der Rekurrentin Standard ist und auch zweifellos der allgemeinen Übung im Wirtschaftsverkehr entspricht. Dass gerade mit der Gesellschaft B. keine solchen Verträge abgeschlossen worden sein sollen, erscheint unglaubwürdig. Allein deshalb war das KStA JP gehalten, weitere Abklärungen vorzunehmen. Die Rekurrentin war umgekehrt verpflichtet, den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit im Detail mit Angaben und Unterlagen zu erbringen.

6.2.

Wie ausgeführt hat die Rekurrentin zu den einzelnen Projekten nur pauschale "Projektentwicklungsstudien" eingereicht, welche überschlagsmässige Berechnungen mit Pauschalansätzen enthalten. Detailangaben oder Begründungen für die gewählten Ansätze fehlen. Zudem wird als Projektstand der "März 2012" angegeben, ein Zeitpunkt, in dem weder die Gesellschaft B. gegründet war (...), noch der Auftrag – gemäss Rekurs, Ziff 2.4., am 10. Januar 2013 – erteilt worden war. Sodann wird auf der letzten Seite der Projektentwicklungsstudie in der Fusszeile die "Gesellschaft H." erwähnt, was den Schluss zulässt, die Berechnungen seien von dieser erstellt worden. Dass die behaupteten und bezahlten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ist nicht nachgewie-

sen. Die wenigen eingereichten Unterlagen vermögen die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung nicht zu belegen.

Wenn die Vorinstanz in einem geringen Umfang Aufwendungen akzeptierte, war das zwar nicht zwingend geboten. Das Vorgehen ist aber auch nicht zu beanstanden, da ihr ein gewisses Ermessen zuzugestehen ist. Auf eine Reformatio in peius ist jedenfalls zu verzichten.

6.3.

Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit lässt sich auch nicht kalkulatorisch führen, wenn der Nachweis für die Leistungserbringung selbst fehlt. Insofern ist der Vergleich des in Rechnung gestellten Honorars mit dem gemäss SIA Ordnung 102 möglichen Rechnungsbetrag nicht hilfreich.

6.4.

Ob die Rekurrentin sodann anstelle eines Honorars eine Provision an die Gesellschaft B. bzw. E. bezahlt hat, ist für die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit nicht von Relevanz. Eine Umqualifizierung des Aufwandes kommt ohnehin nicht in Frage, da die Rekurrentin an ihre Buchungen gebunden ist.

6.5.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Zahlung von CHF 180'000.00 im Umfang von CHF 175'000.00 zu Recht nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt wurde.

7.

7.1.

Das KStA JP hat die Zahlung an die Gesellschaft B. im Umfang von CHF 175'000.00 als geldwerte Leistung qualifiziert.

7.2.

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 un-

gewöhnlich 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 nahe stehende 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.

7.3.

Nachdem die Aufrechnung der CHF 175'000.00 ohnehin bereits mangels nachgewiesener Gegenleistung als nicht geschäftsmässig begründet zu erfolgen hat, braucht die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, nicht abschliessend beantwortet zu werden. Dennoch ist festzuhalten, dass das Fehlen einer adäquaten Gegenleistung bei objektiver Betrachtungsweise ohne weiteres erkennbar war und den Beteiligten zweifellos bekannt sein musste. Zudem sind E. bzw. die Gesellschaft B. als der Rekurrentin nahestehende Personen zu betrachten, da die im Jahr 2013 generierten Honorarerlöse von insgesamt CHF 291'275.00 mit CHF 290'000.00 nahezu vollständig aus Verträgen mit der Gesellschaft F., für die E. in den genannten Geschäftsbeziehungen handelte, stammten.

43 § 7 StG; Art. 55 DBG; § 12 Abs. 1 und 2 VRPG

Liquidatorenhaftung / Beiladung: Eine Beiladung entfällt aufgrund unterschiedlicher Rechtsfragen und mangels Stellung der Beizuladenden als rechtliche oder faktische Liquidatorin. Der Liquidator hat mit seiner Unterschrift die Verwendung der Aktiven der Zweigstelle vor Bezahlung der Steuerausstände ermöglicht. Auch die übrigen Voraussetzungen der Liquidatorenhaftung sind erfüllt.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. Februar 2019, in Sachen A. (3-RV.2017.132)

Aus den Erwägungen

5.

5.1.

Am 23. Juni 2009 wurde die Zweigniederlassung Z. der Gesellschaft B (Aktiengesellschaft nach niederländischem Recht) in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift wurde C., als Leiter der Zweigniederlassung mit Einzelunterschrift D. eingetragen.

5.2.

Am 13. Mai 2014 wurde die Zweigniederlassung aufgehoben. Es ist unbestritten, dass dabei die Aktiven der Zweigniederlassung auf die Hauptunternehmung Gesellschaft B. (...) übertragen wurden. Unbestritten ist ebenso, dass Steuerausstände der Gesellschaft B., Zweigniederlassung Z., für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013 von CHF 60'421.40 und für die direkten Bundessteuer 2013 von CHF 33'887.35 (je gemäss Verlustschein vom 6. Januar 2016) bis heute unbezahlt geblieben sind.

5.3.

Umstritten ist dagegen die Frage, ob D. (bzw. seine Rechtsnachfolger) dafür als Liquidator der Gesellschaft B., Zweigniederlassung Z., nach § 7 StG und Art. 55 DBG ins Recht gefasst werden können. Darauf ist nachfolgend einzugehen.