

3-RV.2018.61

P 11

Urteil vom 21. Januar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Hammerer

Rekurrentin **A. _____ AG**

vertreten durch Dr. Urs Fasel, Fürsprecher und Notar,
Effingerstrasse 8, 3001 Bern

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 19. Februar 2018**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 9. Juni 2017 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 299'743.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'191'922.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurden insgesamt CHF 26'800.00 (Privatanteil [PA] Auto CHF 1'800.00 und "Sponsoring B. AG" CHF 25'000.00) zum deklarierten Reingewinn hinzugerechnet.

1.2.

Mit Verfügung vom 9. Juni 2017 wurde die A. AG vom KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 1'909'162.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'397'484.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurden insgesamt CHF 1'603'600.00 (PA Auto CHF 3'600.00 und "unterpreislicher Verkauf LS Z.") zum deklarierten Reingewinn hinzugerechnet. Gleichzeitig wurde eine gewinnmindernde und kapitalbildende "Minusreserve unterpreislicher Verkauf LS Z." (als Gewinn versteuerte Reserve) von CHF 320'000.00 gebildet.

2.

Gegen die Verfügungen vom 9. Juni 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 erhob die A. AG mit Schreiben vom 10. Juli 2017 Einsprache. Sie stellte die

"Anträge

1. Die Veranlagungen seien zu begründen. Es sei eine Einspracheverhandlung durchzuführen.
2. Die Veranlagungen seien gemäss Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen vorzunehmen."

3.

Mit E-Mail vom 11. Januar 2018 verzichtete die A. AG auf die Durchführung einer Einspracheverhandlung.

4.

Mit Entscheid vom 19. Februar 2018 wies das KStA JP die Einsprache gegen die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 19. Februar 2018 (Zustellung am 20. Februar 2018) hat die A. AG mit Rekurs vom 22. März 2018 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit den Anträgen:

- "1. Die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben;
2. Die Veranlagung der A. AG für das Jahr 2013 sei um den aufgerechneten Betrag von CHF 1'600'000.00 zu reduzieren.
3. (...)

je unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Aargau"

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

6.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

7.

Dem Gesuch der A. AG um Akteneinsicht vom 20. Juni 2018 wurde entsprochen.

8.

8.1.

Mit Schreiben vom 3. August 2018 liess die A. AG um Edition von internen Akten oder mündlichen Protokollnotizen des KStA ersuchen.

8.2.

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 6. August 2018 wurde der Editionsantrag abgewiesen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der B. AG (bis 11. April 2013 D. AG; nachfolgend: D.) für das Jahr 2013 beigezogen.

10.

Die A. AG hat eine Replik erstatten lassen.

11.

11.1.

Der A. AG wurde vom Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 die Möglichkeit gegeben, sich zur Frage der "nahestehenden Person" innert einer nicht erstreckbaren Frist bis zum 5. Januar 2021 zu äussern.

11.2.

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2020 liess die A. AG um eine "ordentliche Fristansetzung" ersuchen.

11.3.

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 9. Dezember 2020 wurde die Frist für die Stellungnahme bis zum 14. Januar 2021 verlängert.

11.4.

Auf Gesuch wurden der A. AG die seit der letzten Akteneinsicht dem Dossier beigefügten Akten in Kopie zugestellt.

11.5.

Die A. AG hat eine Stellungnahme einreichen lassen und den Verfahrensantrag gestellt, es sei ein nachgelagertes Behauptungsverfahren durchzuführen.

12.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2018.63 in Sachen C. AG beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013. 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 mit Sitz in Y. bezweckt die Verwaltung und Bewirtschaftung der Liegenschaften im A., Y./W. sowie weiterer Gewerbe- und Wohnliegenschaften. Die Gesellschaft kann im In- und Ausland Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften errichten, sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie im In- und Ausland Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten (Internet-Handelsregistrauszug vom 11. März 2020). In den Jahren 2012 und 2013 war die Rekurrentin ausschliesslich im Kanton Aargau steuerpflichtig.

2.2.

Die Rekurrentin ist eine Schwestergesellschaft der C. AG (Verfahren 3-RV.2018.63).

3.

3.1.

Im Jahr 2012 bezahlte die Rekurrentin einen Sponsoringbeitrag von CHF 25'000.00 an die D.. Das KStA JP rechnete diesen Betrag im Veranlagungsverfahren als nicht geschäftsmässig begründet zum steuerbaren Gewinn hinzu. In der Einsprache wurde bestritten, dass die D. eine nahestehende Person sei. Dessen ungeachtet wurde die Aufrechnung seitens der Rekurrentin akzeptiert (Einsprache; Rekurs, Ziff. II.6.) und ist damit nicht Gegenstand des Rekursverfahrens.

3.2.

In den Jahren 2012 und 2013 wurden CHF 1'800.00 bzw. CHF 3'600.00 als PA Fahrzeuge zum steuerbaren Gewinn der Rekurrentin hinzugerechnet. Gemäss dem "Berechnungsblatt", der Rekurrentin mit Schreiben vom 6. Juni 2016 zugestellt, wurde vom KStA davon ausgegangen, dass kein privates Fahrzeug (2012: Fahrzeug von F.; 2013: Fahrzeuge von F. und G.) nachgewiesen worden sei. Im Einspracheverfahren wurde die Aufrechnung bestritten. Mit dem Rekurs werden die Aufrechnungen zu den PA Auto infolge "Geringfügigkeit" nicht mehr angefochten (Rekurs, Ziff. II.6.). Sie sind damit nicht Gegenstand des Rekursverfahrens.

3.3.

3.3.1.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass keine das Jahr 2012 betreffende Aufrechnung mehr umstritten ist. Insofern richtet sich der Rekurs entgegen der Bezeichnung auf S. 1 und entgegen des Antrages, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, in materieller Hinsicht nicht gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Auch deren Aufhebung allein aus formellen Gründen kommt damit mangels Anfechtungsinteresses nicht in Frage.

3.3.2.

Umstritten ist im Rekursverfahren damit ausschliesslich noch die Aufrechnung in der Veranlagung 2013 von CHF 1.6 Mio. (abzüglich zusätzliche Rückstellung von CHF 320'000.00 für Steuern) aus der Veräusserung der Liegenschaft in Z.. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

4.

4.1.

4.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 8. August 2013 und Nachtrag zum Kaufvertrag vom 8. Oktober 2013 veräusserte die Rekurrentin der D. die Liegenschaft Grundstück Nr. xxxx im Halte von 2'250 m², Büro- und Lagergebäude, an der V-Strasse 11 in Z. für CHF 2.7 Mio. (nachfolgend: Liegenschaft Z.). Der Beginn von Nutzen und Schaden wurde auf den 1. September 2013 festgelegt.

4.1.2.

Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2013 verkaufte die D. die Liegenschaft Z. für CHF 4.3 Mio. an die H. AG. Der Übergang von Nutzen und Schaden wurde auf den 1. Januar 2014 festgesetzt.

4.2.

4.2.1.

Das KStA rechnete der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren (Verfügung vom 9. Juni 2017) die Differenz zwischen dem von der D. bezahlten Kaufpreis von CHF 2.7 Mio. zum von der H. AG bezahlten Preis von CHF 4.3 Mio. unter der Rubrik "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" zum steuerbaren Gewinn hinzu. Gleichzeitig wurde in der Rubrik "Der Erfolgsrechnung belastete und nicht begründete Rückstellungen und Abschreibungen inkl. Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen" eine "Minusreserve unterpreislicher Verkauf LS Z." (zusätzliche Steuerrückstellung) von CHF 320'000.00 gebildet (Veranlagungsvorschlag vom 6. Juni 2016 mit "Berechnungsblatt"). Zur Begründung wurde im "Berechnungsblatt" ausgeführt:

- 2012 C. AG, Y.: Forderungsabtretung der D. AG in Höhe von CHF 700'000 an I. AG für CHF 175'000 per 20.12.2012 und Darlehensabschreibung in Höhe von CHF 525'000.
- 2013 D. AG, U.: Darlehensübernahme der I. AG durch J. per 10.01.2013.
- 2013 D. AG, U.: Umfirmierung in B. AG, U. per 16.04.2013.
- 2013 A. AG, Y.: LS-Verkauf Z., V-Strasse 11 an B. AG für 2'700'000 per 01.09.2013.
- 2014 B. AG, U.: LS-Verkauf Z., V-Strasse 11 an H. AG für 4'300'000 per 01.01.2014.

Beurteilung: LS-Verkauf erfolgte unterpari an die Nahestehende B. AG. Aktionäre (F. / K.) haben durch Rückführung der Darlehen profitiert. Aussergewöhnlichkeit der nicht marktüblichen Leistung zur Nahestehenden."

4.3.

Mit der Einsprache wurde in formeller Hinsicht die Begründung der Veranlagungen beantragt. Die Veranlagungen seien ohne eine separate Begründung versandt worden. Im Vorfeld der Veranlagungsentscheide, sei eine Bewertung der verkauften Liegenschaft Z. vereinbart worden. Entgegen dieser Abmachung sei vom KStA keine Bewertung vorgelegt worden. Der Vertreter der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren habe Bewertungen der L. AG und der M. AG eingereicht. Es bestehe der Verdacht, dass die Bewertung des KStA zum gleichen Ergebnis wie die genannten beiden Schätzungen gekommen und deshalb die Schätzung des KStA nicht zugestellt worden sei. Es sei nicht erklärt worden, weshalb das KStA eine eigene Liegenschaftsschätzung als nicht mehr notwendig und massgeblich erachtet habe.

Bezüglich des Verkaufs der Liegenschaft Z. wurde ausgeführt, das Geschäft habe nicht unter nahestehenden Personen stattgefunden. Die Rekurrentin und die C. AG seien Schwestergesellschaften. Deren Aktien seien seit 2006 im Eigentum von N. (22 %), F. (39 %), und K. (39 %). Alleinaktionär der I. AG sei O.. Die D. stehe seit ihrer Gründung im Eigentum von P.. Das Aktionariat der H. AG sei zwar nicht bekannt, sicher sei jedoch, dass keine persönlichen oder verwandtschaftlichen Beziehungen bestanden. Auch die D. und der H. AG seien keine nahestehenden Personen. Im Zeitpunkt der Abtretung des der D. von der C. AG gewährten Darlehens sei die Darlehensnehmerin nachweislich sanierungsbedürftig gewesen, darum habe die C. AG die Sanierungsangebote der I. AG angenommen. Die C. AG stehe der D. nicht nahe.

Dem Aktionariat und dem Verwaltungsrat der AA.-Gesellschaften sei bekannt gewesen, dass J. (Verwaltungsrat der Rekurrentin) die ursprüngliche Forderung der C. AG gegenüber der D. übernommen hatte, als er den Verkauf der Liegenschaft Z. an die D. vorgeschlagen habe. In Kenntnis dieser Tatsachen hätten die Aktionäre der Rekurrentin dem Verkauf der Liegenschaft für CHF 2.7 Mio. zugestimmt. Den Aktionären der Rekurrentin sei

bewusst gewesen, dass J. bei einem Verkauf der Liegenschaft Z. zu einem besseren Preis durch die D. ein Gewinn im Rahmen der Sanierung zufließen, umgekehrt aber auch ein Totalverlust entstehen könne. J. habe sich als Darlehensgläubiger der D. sicher auch um den Weiterverkauf der Liegenschaft Z. bemüht, um das Sanierungsprojekt D. erfolgreich abzuschliessen. Das sei ein legitimes wirtschaftliches Handeln, solange die Interessenkollision offengelegt werde. J. sei aber weder zu den Aktionären der AA.-Gesellschaften, noch zu den Mitverwaltungsräten Q. und R. oder zum Aktionär der D. nahestehend. Weshalb die H. AG CHF 4.3 Mio. bezahlt habe, sei nicht bekannt. Die Rekurrentin habe den Marktwert der Liegenschaft Z. mit CHF 2.5 Mio. bis CHF 3 Mio. veranschlagt.

Der aufgerechnete Gewinn von CHF 1.6 Mio. sei vom Kanton Aargau bereits bei der Besteuerung der D. im Betrag von CHF 602'586.00 erfasst worden. Es sei unverständlich, weshalb dieser Umstand bei der Besteuerung der Rekurrentin begründungslos nicht berücksichtigt werde.

4.4.

Das KStA JP hielt im Einspracheentscheid vorerst fest, die Abweichungen zur Steuererklärung seien der Rekurrentin mit der Veranlagungskopie vom 6. Juni 2016 bekannt gegeben worden (Abweichungsbegründung).

Zum Verkauf der Liegenschaft Z. wurde dargelegt, als Vermittlerin des Verkaufs zwischen der Rekurrentin und der D. sei die S. AG (Aktionär: T.) aufgetreten. Den Verkauf der Liegenschaft von der D. und der H. AG habe P. mittels Nachbarschaftsbeziehungen vermittelt. Durch den Verkauf der Liegenschaft an die H. AG habe die D. einen Ertrag von CHF 1'738'536.00 erzielt. Nach Verrechnung des Verlustvortrages von CHF 751'908.00 habe der Reingewinn CHF 602'586.00 betragen. Damit sei es der D. möglich geworden, die von der C. AG abgeschriebene Forderung von CHF 700'000.00 an den Darlehensgläubiger J. zurückzuzahlen. Dieser Betrag umfasse auch die Rückzahlung der privaten Schuld von Q. über CHF 141'064.00.

Die D. sei im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft am 8. August 2013 bei einem Aktienkapital von CHF 100'000.00 und einem Verlustvortrag per 31. Dezember 2012 von CHF 761'073.00 faktisch überschuldet gewesen. Nur dank des Rangrücktritts im Umfang des Verlustvortrages 2012 durch den Gläubiger J. habe sie handelsrechtlich nicht als überschuldet gegolten. Dass die Bank E. unter diesen Umständen ohne weitere Sicherheiten ein Zahlungsversprechen bei voller Fremdfinanzierung des Liegenschaftskaufes abgegeben habe, sei wirtschaftlich nicht erklärbar. Dies lasse sich nur dadurch erklären, dass die Darlehensgeberin oder ihr nahestehende Personen den Finanzierungsnachweis erbracht haben müssen.

Dass J. und Q. der D. nahestehende Personen seien, sei ausreichend dokumentiert worden (Einspracheentscheid der C. AG betreffend Forderungsabschreibungen [J.] und Sponsoring der D. durch die Rekurrentin [Q.]). Im Einspracheentscheid betreffend die C. AG wurde dazu ausgeführt:

"Aufgrund oben genannter Definition gilt J. als nahestehende Person zu den Gesellschaften C. AG und A. AG. Zwar gibt die Einsprecherin schriftlich Auskunft darüber, dass J. niemals Aktionär einer der AA.-Gesellschaften war, dies kann jedoch mittels Tauschvorvertrag vom 15. Januar 2005 widerlegt werden. Dieser Vertrag belegt eindeutig ein früheres Aktionariat von J. sowohl bei der C. AG als auch bei der A. AG. Zudem nennt die Steuerpflichtige in der Einsprache J. widersprüchlich selbst als Aktionär, wenn sie schreibt, dass 'er gegenüber dem Verwaltungsrat und den Mitaktionären die Interessenkollisionen offenlegt'.

Des Weiteren ist auch die wirtschaftliche Verbindung zur A. AG belegt, da J. zum einen Mitglied des Verwaltungsrats ist und zudem auch mit der operativen Geschäftsausübung der A. AG beauftragt ist, wie die unterschriebenen Jahresrechnungen der Jahre 2012, 2013 und 2014 belegen. Ein allfälliger Ausstand, in welchem sich J. gemäss der Einsprecherin befindet, folglich widerlegt.

Zudem ist J. auch persönlich mit den AA.-Gesellschaften verbunden. Zum einen wohnte Q. zeitweise bei J. in der Z-Strasse, V. wie die Lohnausweise der beiden Herren aus dem Jahr 2013 belegen. Da Q. mit der Aktionärin K. verheiratet ist, begründet auch dieser Sachverhalt eine nahestehende Verbindung. Auch die Tatsache, dass F. Aktionärin der AA.-Gesellschaften ist, begründet ein nahestehendes Verhältnis von J. gegenüber den AA.-Gesellschaften, da F. die getrennt lebende Ehefrau von J. ist.

Es kann auch von einer wirtschaftlichen Verbindung von J. gegenüber der D. AG ausgegangen werden. Durch den Erwerb der gesamten Darlehensforderung gegenüber der D. AG übernahm er faktisch eine beherrschende Stellung und gilt als nahestehend. (...)"

Der ausgebliebene Ertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft Z. von CHF 1.6 Mio. sei der Rekurrentin zuzurechnen, da mit dem Zwischenverkauf die Forderungen der C. AG wiederaufgelebt und die Rückzahlung der Darlehen an J. über CHF 1'130'000.00 gewährleistet gewesen seien. Die D. habe den Verlustvortrag verrechnen können. Der verschobene Gewinn gelte deshalb als verdeckte Gewinnausschüttung.

4.5.

Im Rekurs macht die Rekurrentin erneut geltend, die Begründungspflicht sei verletzt worden. In formaler Hinsicht fehlten insbesondere Verweise auf Gesetzesbestimmungen und Entscheide. In materieller Hinsicht seien die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung nicht erwähnt worden. Zudem liege eine Doppelbesteuerung vor, da der Liegenschaftsgewinn im Umfang von CHF 602'586.00 im Kanton Aargau bereits bei der D. erfasst worden sei. Darauf habe das KStA JP im Einspracheentscheid keinen Bezug genommen. Die Rekurrentin habe keinen Einblick in die Buchhaltung der D. und sei daher auf eine Begründung angewiesen.

Weiter wird ausgeführt, das rechtliche Gehör sei verletzt worden. Der angefochtene Entscheid sei weder strukturiert, noch fänden sich darin die notwendigen rechtlichen Ausführungen. Vielmehr sei die Begründung pauschal und teilweise sachverhaltswidrig abgefasst. Die Vorinstanz habe sich mit den Vorbringen der Rekurrentin weder sorgfältig noch ernsthaft bzw. gar nicht auseinandergesetzt. Aufgrund der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sei der Einspracheentscheid aufzuheben.

In materieller Hinsicht wird erklärt, dass die Voraussetzungen für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung nicht erfüllt seien. Es liege eine Aufrechnung ohne gesetzliche Grundlage vor.

Im Dezember 2012 habe niemand wissen können, dass die H. AG im Dezember 2013 CHF 4.3 Mio. für die Liegenschaft bezahlen werde. Im Jahr 2012 habe die Rekurrentin vielmehr vergeblich versucht, die Liegenschaft zu verkaufen, weil das Mietverhältnis mit der Mieterin per Ende 2013 auslief und eine Neuvermietung sich als schwierig erwiesen habe. J. als Gläubiger der Forderung gegenüber der D. und im Risiko des Forderungsverlustes stehend habe deshalb eine Vorwärtsstrategie mit dem Verkauf der Liegenschaft in Z. an die D. vorgeschlagen. J. sei im Verwaltungsrat in den Ausstand getreten. Der Verwaltungsratspräsident Q. habe in Absprache mit den Aktionären ein Bewertungs- und Verkaufsmandat erteilt. Die Schätzung der AB. AG vom 28. Januar 2013 habe einen Wert der Liegenschaft Z. von CHF 2.5 bis CHF 3.0 Mio. gezeigt. Die Aktionäre und der Verwaltungsrat hätten sich dann mit J. auf einen Preis von CHF 2.7 Mio. geeinigt. Anschliessend hätten sich die D. und (wahrscheinlich auch J.) um den Weiterverkauf des Grundstücks bemüht. Aufgrund von persönlichen Beziehungen von P. sei der Verkauf an die H. AG gelungen. Die H. AG als Erwerberin der Liegenschaft Z. stehe mit niemandem der an der Rekurrentin Beteiligten in irgendeiner Beziehung, ebensowenig die D. bzw. P.. Die Transaktion habe nicht unter nahestehenden Personen stattgefunden. Profitiert hätten nur J. als Darlehensgläubiger und P. als Alleinaktionär der D.. Weitere Verbindungen seien nicht relevant. Die D. sei entgegen der Ausführungen im Einspracheentscheid keine der Rekurrentin nahestehende Person. Daran ändere auch nichts, dass Q. bei der D. als Rennfahrer in einem Langstreckenteam gestartet sei. Q. habe dieses Engagement privat finanziert.

Die Rekurrentin lässt weiter geltend machen, anlässlich einer Besprechung vom 11. Oktober 2016 habe die Revisorin des KStA dem ehemaligen Vertreter mitgeteilt, dass für die Bewertung von Leistung und Gegenleistung eine KStA-interne Schätzung massgebend sei. Es werde eine weitere Besprechung stattfinden, wenn eine nennenswerte Abweichung zur Schätzung der AB. AG vom 28. Januar 2013 resultiere. Die Schätzung des KStA sei ausgeblieben. Eine weitere Besprechung habe nicht stattgefunden. Mit

den von der Rekurrentin in Auftrag gegebenen Schätzungen der M. AG und der L. AG seien Verkehrswerte von CHF 2'763'000.00 bzw. CHF 2'840'000.00 geschätzt worden. Den Aktionären bzw. dem Verwaltungsrat der Rekurrentin könne nicht unterstellt werden, sie hätten einen bedeutend höheren Verkehrswert erkennen können. Da das KStA auf eine eigene Schätzung verzichtet habe, liege der Verdacht nahe, dass diese gleich oder ähnlich ausgefallen sei, wie die genannten privaten Schätzungen. Es sei offensichtlich, dass das KStA die bei AC. in Auftrag gegebene Schätzung unterdrücke.

Es sei sodann für die Aktionäre klar gewesen, dass nach dem Sanierungsverkauf der Forderung gegenüber der D. an J., dieser von einem gewinnbringenden Verkauf der Liegenschaft durch die D. hätte profitieren können, bei einem Verlust jedoch unverändert das Risiko eines Forderungsverlustes getragen hätte. Nachdem der Forderungsverlust bei der C. AG mit der Abtretung an die I. AG bereits realisiert worden sei, habe zweifellos niemand J. nochmals begünstigen wollen. Die Aktionäre hätten nicht erkennen können, dass die Forderung von J. mit einem 10 Monate später erfolgten Verkauf der Liegenschaft Z. für CHF 4.3 Mio. gedeckt würde. Die Aktionäre hätten von den Transaktionen nicht profitiert.

Vom der Rekurrentin aufgerechneten Gewinn von CHF 1.6 Mio. seien bereits CHF 602'586.00 bei der D. besteuert worden. In diesem Umfang liege eine Doppelbesteuerung vor. Dabei werde das gleiche Steuerobjekt erfasst. Auch wenn im Normalfall das identische Steuersubjekt doppelt besteuert werde, liege hier eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV vor. Verletzt werde der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zu besteuern wäre maximal ein Gewinn von CHF 997'413.00 (CHF 1.6 Mio. abzüglich CHF 602'586.00).

4.6.

In seiner Vernehmlassung erwiderte das KStA im Wesentlichen, die Begründungspflicht sei nicht verletzt. Die Abweichungen seien der Rekurrentin mündlich und mit der Veranlagungskopie und dem Berechnungsblatt schriftlich angezeigt worden. Die Veranlagungskopie sei auch mit dem vormaligen Vertreter der Rekurrentin besprochen worden. Die Aufrechnungen seien durchaus verstanden worden, was die auch im Einspracheverfahren gewünschten Vergleichsgespräche belegten. Die Voraussetzungen von geldwerten Leistungen seien im Einspracheentscheid genannt. Die drei Kriterien seien abgehandelt worden. Es lägen weder Formmängel noch Strukturlosigkeit vor.

Es liege keine widerrechtliche Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV vor. Die Rekurrentin und die D. seien zwei verschiedene Steuersubjekte. Die Rekurrentin selbst werde nicht mehrfach besteuert. Zudem

finde ein treuwidriges Verhalten keinen Rechtsschutz. Das wiederholte Vorlegen von Kopien der Veranlagung der D. zeige jedoch, dass diese als nahestehende Person zu betrachten sei.

Es liege weder ein Eröffnungs- noch ein Verfahrensmangel vor, welcher eine Aufhebung des Einspracheentscheides begründen könnte. Im Veranlagungsverfahren sei der Rekurrentin insbesondere mit der Besprechung zwischen der Revisorin des KStA und dem damaligen Vertreter die Teilnahme am Beweisverfahren ermöglicht worden.

Sowohl J. (Hauptgläubiger der D. mit Rangrücktritt) wie auch Q. (Teamchef und Rennfahrer bei der D.) seien aufgrund ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen als der D. nahestehende Personen zu qualifizieren.

Das mit der AD. AG abgeschlossene Mietverhältnis sei unverändert auf die D. übergegangen (unveränderter Mietzins). Die Sitzverlegung der AD. AG von der V-Strasse 11 an die X-Strasse in Z. sei gemäss Handelsregisterauszug am 28. Januar 2016 erfolgt. Die Rekurrentin sei bereits ab dem Kauf der Liegenschaft Z. aufgrund des befristeten Mietverhältnisses mit der Möglichkeit eines Leerstandes konfrontiert gewesen. Diese Situation sei seit dem Juni 2011 unverändert gewesen. Es habe kein glaubwürdiger Grund für einen unter pari Zwischenverkauf an die D. bestanden.

Die "Vorwärtsstrategie" von J. als Hauptgläubiger der D. erscheine aufgrund der zeitlichen Abfolge konstruiert. Insbesondere sei davon auszugehen, dass das Protokoll der Verwaltungsratssitzung vom 14. Januar 2013 nacherstellt worden sei. Auch sei nicht von einem Ausstand von J. beim Liegenschaftsverkauf auszugehen, da der Kaufvertrag von Q. und J. unterzeichnet worden sei.

Es sei nicht zu erklären, weshalb die D. die Liegenschaft als Spekulationsobjekt erworben habe. Ebenso sei nicht ersichtlich, weshalb eine vollständige Fremdfinanzierung ohne Sicherheiten durch die Bank E. zu Gunsten der sanierungsbedürftigen D. erfolgt sei.

Entgegen der Annahme der Rekurrentin habe das KStA keine eigene Schätzung erstellt, da davon ausgegangen worden sei, dass der Verkehrswert einer Liegenschaft durch den von einem Dritten bezahlten Kaufpreis von CHF 4.3 Mio. hinlänglich belegt sei. Das sei der Rekurrentin mit den Schreiben vom 2. Mai 2017 und 23. Mai 2017 mitgeteilt worden.

Die Dreieckstheorie bewirke, dass eine geldwerte Leistung nicht nur bei der Rekurrentin, sondern auch bei den Aktionären aufzurechnen sei. Das Kri-

terium der Erkennbarkeit für die handelnden Organe sei nicht mit der direkten Begünstigung aller Anteilseigner gleichzusetzen. Die AA.-Gesellschaften seien eindeutig entreichert worden.

4.7.

In der Replik liess die Rekurrentin daran festhalten, dass ein Einspracheentscheid eine Seitennummerierung und eine Struktur aufweisen müsse, die ein vernünftiges Zitieren im Rahmen eines Rechtsschriftenwechsels ermögliche. Ebenso wurde daran festgehalten, dass die Begründungspflicht verletzt worden sei, da Gesetzesverweise und Ausführungen zur Rechtsprechung fehlten.

Ein Kanton, der einen Gewinn von CHF 1.6 Mio. mit CHF 2'202'586.00 besteuere, handle rechtswidrig. Damit werde nicht nur das Doppelbesteuerungsverbot verletzt, sondern auch die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung, der Eigentumsgarantie und des generellen Willkürverbots. Dass die Rekurrentin mit der D. Kontakt aufgenommen habe, um eine ungerechtfertigte Besteuerung zu verhindern, mache diese nicht zu nahestehenden Personen.

Weiter wurde die Frage aufgeworfen, ob das KStA ein doppeltes Dossier führe, da sich die Aktennotiz vom 2. Mai 2017 nicht auf dem dem Spezialverwaltungsgericht eingereichten Schreiben vom 2. Dezember 2016 befunden habe. Es sei offensichtlich, dass das KStA Akten unterdrücke und damit das rechtliche Gehör der Rekurrentin verletze. Es stelle sich die strafrechtliche Frage der Urkundefälschung mittels Aktenunterdrückung nach Art. 254 StGB. Das Spezialverwaltungsgericht wurde ersucht, die für die Aktenunterdrückung verantwortliche Person der Rekurrentin mitzuteilen.

Erneut wurde in materieller Hinsicht erwähnt, dass sich das KStA nicht mit den von der Rekurrentin eingereichten Verkehrswertschätzungen auseinandergesetzt habe. Der Verkauf sei zu "pari" erfolgt. Der Verkaufspreis zwischen der D. und der H. AG sei übersetzt.

Die unzutreffende Bezeichnung der D. AG – vor der Umfirmierung – als D. im Protokoll der Verwaltungsratssitzung vom 14. Januar 2013 könne verschiedene Gründe haben. Fünf Jahre nach Erstellung des Protokolls könne sich niemand mehr an die genauen Gründe erinnern. Ein Ausstand von J. bei der Beschlussfassung über ein Geschäft habe nichts mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages mit der D. zu tun, da nur die Organe einen Vertrag rechtsgültig unterzeichnen könnten.

Die S. AG habe den Auftrag gehabt, im Hinblick auf den Verkauf der Liegenschaft Z. einen Nachmieter anstelle der AD. AG zu suchen. Für einen Teil des Gebäudes habe diese einen Nachmieter nachgewiesen und dafür

die übliche Provision in Höhe einer Quartalsmiete (CHF 43'750.00) erhalten.

Eine Liegenschaft mit einem absehbaren Leerstand stelle ein Risiko dar und eigne sich als Spekulationsobjekt. Einer sanierungsbedürftigen Gesellschaft bleibe manchmal nichts Anderes übrig, als zur eigenen Rettung ein spekulatives Geschäft zu wagen. Der Spekulationswert von CHF 4.3 Mio. entspreche nicht dem Verkehrswert. Die Notiz von AC. auf dem Schreiben vom 6. Dezember 2016, "[e]s braucht keine Schätzung" bzw. "man versucht es", zeige deutlich, dass auch der Liegenschaftenschätzer des KStA mitgeteilt habe, die Schätzungen der L. AG, der M. AG und der AB. AG seien nicht anzuzweifeln. Weiter wird mit gleicher Begründung wie im Rekurs ausgeführt, es bestehe kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.

Die Ausführungen "Rechtliche Würdigung nahestehende Person" werden in der Replik dahingehend ergänzt, dass Q. als Verwaltungsrat und Ehemann der Aktionärin K. als der Rekurrentin nahestehende Person bezeichnet werden könne. J. habe im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft als Hauptgläubiger zwar eine massgebliche Stellung gegenüber der D. gehabt, er sei aber weder beherrschender Aktionär gewesen, noch habe er Organstellung in dieser Gesellschaft gehabt. Der Umstand, dass N. als Mitaktionär dem Verkauf ebenso zugestimmt habe wie die weiteren Aktionäre, zeige, dass nicht wirtschaftliche, verwandtschaftliche oder bekanntschaftliche Beziehungen für den Verkauf und die Preisbestimmung eine Rolle gespielt hätten. N. habe dem Verkauf wie die anderen Aktionäre im Wissen darum zugestimmt, dass bei optimaler Vermietung ein besserer Preis erzielt werden könnte. Gleichermassen gelte aber, dass bei umgekehrter Entwicklung ein bedeutend tieferer Preis bis zur Unverkäuflichkeit resultieren könnte.

Entgegen der Auffassung des KStA sei die Rekurrentin mit dem Verkauf der Liegenschaft nicht entreichert worden. Vielmehr habe sie einen Gewinn von CHF 200'000.00 erzielt. Es treffe zudem nicht zu, dass J. die I. AG für die Abtretung der Schuld gegenüber der D. erst am 6. März 2018 bezahlt habe.

4.8.

4.8.1.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 wurde der Rekurrentin Gelegenheit gegeben, sich unter Hinweis auf das Ergebnis eine Internetrecherche des Spezialverwaltungsgerichtes, wonach J. unter dem Aliasnamen AJ. gleich wie Q. und O. im Team der D. als Rennfahrer tätig sei, zur Frage der "nahestehenden Personen" zu äussern.

4.8.2.

Mit Stellungnahme vom 14. Januar 2021 rekapitulierte der Vertreter der Rekurrentin "die Ausgangslage dieses Verfahrens zu Beginn der Veranlagung durch das Steueramt". Im Wesentlichen wurde sodann einmal mehr dargelegt, dass weder F., noch K., noch N. der D. nahestehende Personen seien. Es entstehe der Eindruck, dass mit den "act. 487 - 498 ersatzweise eine solche nahestehende Stellung der Herren J., Q. und O. zur B. AG" nachgewiesen werden soll, "die dann auf das Steuersubjekt A. AG bzw. deren Aktionäre (F., K. und N.) übertragen werden soll."

Weiter wurde zur rechtlichen Qualifikation der Internetrecherche Stellung genommen. Bei geldwerten Leistungen habe die Steuerbehörde nachzuweisen, dass eine nahestehende Person Leistungen erhalten habe. Der Steuerpflichtige habe das Recht zur Entgegnung und zur Anrufung von Gegenbeweisen. Das Ergebnis der Internetrecherche sei als "Beweismittel" zu qualifizieren. Die Entstehung der Internetrecherche sei unklar. Sobald bekannt sei, wer diese Beweise auf welche Veranlassung ins Verfahren eingebracht hat, werde es erst möglich, unter Wahrung des rechtlichen Gehörs Stellung zu nehmen. Es sei ein nachgelagertes Behauptungsverfahren durchzuführen.

5.

Nachfolgend ist vorerst auf die formellen Rügen einzugehen. Erst wenn eine Verletzung von Verfahrensrechten und damit die Aufhebung des Einspracheentscheides und eine Rückweisung an die Vorinstanz zu verneinen sind, sind die materiellen Rügen zu behandeln.

6.

6.1.

6.1.1.

In § 195 Abs. 3 StG – gleich wie in § 26 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) – wird ausgeführt, dass ein Einspracheentscheid eine Begründung zu enthalten hat. Bei den Gesetzen ist darüber hinaus nicht zu entnehmen, wie Entscheide im Detail (insbesondere Struktur/Seitennummerierung) auszusehen haben.

6.1.2.

Der Einwand, den Einspracheentscheiden fehlten eine Seitennummerierung und eine genügende Struktur, ist unbehelflich. Massgeblich ist alleine, dass den Entscheiden eine genügende Begründung entnommen werden kann, auch wenn die Einhaltung bestimmter – nicht zwingender – Formalien die Anfechtung eines Entscheides durch die Steuerpflichtigen oder ihre Vertretung erleichtern könnte.

Auf den Umfang der Begründungspflicht ist nachfolgend einzugehen

6.2.

6.2.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG 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).

6.2.2.

Vor Erlass der Veranlagungsverfügungen vom 9. Juni 2017 stand das KStA in einem schriftlichen und mündlichen Austausch mit dem damaligen Vertreter der Rekurrentin. Die hier noch umstrittene Aufrechnung einer geldwerten Leistung wurde mit dem Veranlagungsvorschlag vom 6. Juni 2016 mit "Berechnungsblatt" offengelegt. Ebenso sind die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien geldwerter Leistungen hinreichend erwähnt. Auch wenn dazu die Zitierung der Rechtsprechung oder die wörtliche Abschrift gesetzlicher Grundlagen fehlen sollte, ändert das nichts am Umstand, dass die wesentlichen Punkte in der Begründung enthalten sind.

Eine Verletzung der Begründungspflicht ist nicht festzustellen und der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

6.3.

6.3.1.

Die vom Vertreter der Rekurrentin verlangte Edition eines "Schattendossiers" entbehrt jeder Grundlage. Das KStA JP hat die vorhandenen Akten eingereicht, insbesondere auf Nachfrage auch die Aktennotiz auf dem Schreiben des damaligen Vertreters vom 2. Dezember 2016. Dabei handelt

es sich um eine Notiz eines Mitarbeiters der Sektion Grundstückschätzung KStA und damit um eine interne Notiz ohne jeglichen relevanten materiellen Gehalt für das vorliegende Verfahren. Festgestellt wird ausdrücklich, dass von der Sektion Grundstückschätzung KStA keine Schätzung der Liegenschaft Z. vorgenommen wurde.

6.3.2.

Soweit die Rekurrentin die Nennung von verantwortlichen Personen betreffend "Urkundenfälschung durch Unterdrückung von Akten" durch das Spezialverwaltungsgericht zwecks Einreichung einer Strafanzeige beantragt, ist auf den Rekurs nicht einzutreten. Zum einen stand und steht es der Rekurrentin jederzeit frei, eine Strafanzeige gegen unbekannt einzureichen. Zum anderen ist das Spezialverwaltungsgericht nicht zur Anzeige von Amtes wegen verpflichtet, solange kein substantiierter Sachverhalt eine solche verlangt. Die Ausführungen betreffend Strafanzeige wegen "Urkundenfälschung durch Unterdrückung von Akten" finden in den Akten keine Stütze.

6.4.

6.4.1.

Der Verkehrswert ist der Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Es handelt sich um denjenigen Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre (vgl. auch Erw. 7.5.2.). Im gleichen Sinn äussert sich die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke (VBG) vom 4. November 1985 in § 12 Abs. 1 und § 12 Abs. 2 lit. a VBG, wo für die Verkehrswertbestimmung vor dem mittelbaren und unmittelbaren Preisvergleich und der formelhaften Bewertung von Grundstücken der Verkehrswert mit dem Kaufpreis gleichgesetzt wird. Vorbehalten bleiben ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse.

6.4.2.

Dass das KStA JP als Massstab für den massgeblichen Verkehrswert auf den von einem Dritten (H. AG) bezahlten Kaufpreis abgestellt hat, und auf eine eigene Schätzung verzichtete, kann nicht beanstandet werden. Das Vorgehen ist in formeller Hinsicht zweifellos zulässig. Dabei ist die Frage, ob damit auf den "richtigen" Verkehrswert abgestellt wurde, an dieser Stelle nicht zu beurteilen.

Das KStA JP hat der Rekurrentin mit den Schreiben vom 2. Mai 2017 und 23. Mai 2017 – und damit vor der Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 9. Juni 2017 – mitgeteilt, dass für die Beurteilung der geldwerten Leistung auf den bezahlten Kaufpreis abgestellt werde.

Auf eine Befragung des Vertreters im Einspracheverfahren kann an dieser Stelle in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, da weder die von ihm verfassten Schreiben zur Gutachtenerstellung in Frage gestellt werden,

noch das KStA JP die in Aussicht gestellte Schätzung durch den Mitarbeiter der Sektion Grundstückschätzung des KStA erstellen liess. Ebenso ergibt sich aus der von AC. verfassten Aktennotiz vom 2. Mai 2017, dass keine KStA-interne Schätzung erstellt wurde. Auf eine Zeugenbefragung von AC. kann daher ebenfalls verzichtet werden.

6.5.

6.5.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet oder eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; BGE 130 I 409).

6.5.2.

Ohne die Frage zu beantworten, ob überhaupt eine geldwerte Leistung vorliegt, welche bei der Rekurrentin zu einer Gewinnaufrechnung führen müsste, liegt betreffend der Rekurrentin keine unzulässige Doppelbesteuerung vor. Zum einen fehlt es an einem für die Anwendung von Art. 127 Abs. 3 BV vorausgesetzten interkantonalen Sachverhalt. Zum anderen fehlt es an einem identischen Steuersubjekt. Der Rekurs ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

6.5.3.

Die (gerügte) Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann sich – würde ihr eine geldwerte Leistung zugerechnet – nicht bei der Rekurrentin stellen. Es könnte sich höchstens die Frage stellen, ob der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft Z. zu Unrecht bei der D. erfasst wurde. Darauf ist jedoch nicht hier einzugehen, da die rechtskräftige Veranlagung der D. für das Jahr 2013 mit einer Besteuerung des Gewinnes aus dem Verkauf der Liegenschaft Z. vorliegend nicht Verfahrensgegenstand ist.

6.6.

In gleicher Hinsicht (vgl. Erw. 6.5.3) erhellt sich insbesondere mangels hinreichender Begründung die in der Replik pauschal geltend gemachte Verletzung der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung, der Eigentumsgarantie und des generellen Willkürverbots nicht. Auch insofern ist der Rekurs abzuweisen.

6.7.

6.7.1.

Es ist sodann auf den Antrag einzugehen, es sei betreffend die Frage der "nahestehenden Person" und der Internetrecherche des Spezialverwaltungsgerichtes (vgl. Erw. 2.10.) ein nachgelagertes Behauptungsverfahren durchzuführen.

6.7.2.

Der Rekurs ist ein vollkommenes Rechtsmittel, weil das Spezialverwaltungsgericht bei der Beurteilung der ihm vorgelegten Streitsachen Sachverhalts-, Rechts- und Ermessensfragen frei überprüfen kann, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 2).

Vor diesem Hintergrund kann das Spezialverwaltungsgericht ohne weiteres Sachverhaltsprüfungen/-abklärungen, insbesondere Internetrecherchen, vornehmen. Werden solche Abklärungen vorgenommen ist sodann das Recht zur Stellungnahme zum Ergebnis (rechtliches Gehör) zu wahren.

6.7.3.

Mit Schreiben vom 14. September 2018 wurde dem KStA JP die Replik der Rekurrentin zur Kenntnisnahme und mit dem Hinweis, dass kein weiterer Schriftenwechsel stattfindet, zugestellt. Das Behauptungsverfahren war damit abgeschlossen.

Im Anschluss an das Behauptungsverfahren fand eine weitere Sachverhaltsprüfung/-abklärung durch das Spezialverwaltungsgericht statt mit dem Ergebnis, dass J. unter dem Aliasnamen AJ. wie Q. und O. als Rennfahrer für D. tätig war. In der Folge wurde diese Erkenntnis der Rekurrentin (Vertreter) mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 mit der Möglichkeit zur Stellungnahme, insbesondere betreffend "nahestehende Person", mitgeteilt.

6.7.4.

Der Antrag auf ein "nachgelagertes Behauptungsverfahren" ist daher abzuweisen. Mit dem Schreiben vom 1. Dezember 2020 wurde der Rekurrentin die Möglichkeit zur Stellungnahme zur Internetrecherche gegeben. Damit bestand für die Rekurrentin auch die Möglichkeit, einen "allfälligen Gegenbeweis" (vgl. Stellungnahme vom 14. Januar 2021) einzureichen. Ob und in welchem Umfang die Rekurrentin zum Ergebnis der Internetrecherche Stellung nehmen will, ist vollständig ihr überlassen. Der Gehörsanspruch wurde damit gewahrt.

6.8.

Zusammenfassend sind keine Gründe feststellbar, die zu einer Aufhebung des Einspracheentscheides aus formellen Gründen führen könnten. Sämtliche diesbezüglichen Anträge sind damit abzuweisen. Dementsprechend ist nachfolgend auf die Frage der geldwerten Leistung einzugehen.

7.

7.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). 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) einerseits sowie andererseits allen vor Berechnung des Saldo der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG).

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.

7.3.

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.

7.4.

7.4.1.

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).

7.5.

7.5.1.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Rekurrentin die Liegenschaft Z. unterpreislich an die D. verkaufte und damit von einem erkennbaren Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung auszugehen ist.

7.5.2.

Der Verkehrswert ist der Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Es handelt sich um denjenigen Wert, der bei einer

Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre. Massgebend ist somit eine technische bzw. rechtlich-objektive und nicht eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise (Bundesgerichtsurteil vom 28. August 2015 [2C_94/2014], Erw. 3.2.).

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 verkauft werden.

7.5.3.

Die Rekurrentin macht geltend, der Verkauf der Liegenschaft von der D. an die H. AG sei unter Dritten erfolgt. Es finden sich tatsächlich keine Anhaltspunkte dafür, dass die H. AG als der Rekurrentin oder der D. nahestehende Person zu qualifizieren ist. Demensprechend ist davon auszugehen, dass der unter Dritten bezahlte Kaufpreis von CHF 4.3 Mio. im Grundsatz dem Marktwert entspricht. Davon ist offensichtlich auch das KStA JP ausgegangen, indem entgegen den ursprünglichen Absichten keine KStA-interne Verkehrswertschätzung vorgenommen wurde.

Die Rekurrentin stellt sich jedoch auf den Standpunkt, dass der von der H. AG bezahlte Kaufpreis einem "Lotto-Sechser" gleichkomme und damit ungewöhnlich sei. Die H. AG habe die Liegenschaft von der D. über dem Verkehrswert erworben. Besondere Umstände werden von der Rekurrentin aber nicht geltend gemacht. Die Rekurrentin beruft sich vielmehr auf die von ihr eingereichten Verkehrswertschätzungen der AB. AG vom 28. Januar 2013 (nachfolgend: Gutachten AB.) mit einem geschätzten Verkaufspreis von CHF 2.5 bis CHF 3 Mio., der M. AG vom 20. November 2016 mit einem Verkehrswert von CHF 2'763'000.00 (nachfolgend: Gutachten M.) und der L. AG vom 21. November 2016 mit einem Verkehrswert von CHF 2'840'000.00 (nachfolgend: Gutachten L.).

7.5.4.

Vorerst ist festzustellen, dass einzig die Verkehrswertschätzung der AB. AG vom 28. Januar 2013 bei der Rekurrentin für die Preisbildung beim Verkauf der Liegenschaft Z. relevant gewesen sein kann, da die beiden weiteren Gutachten M. und L. erst deutlich nach dem Verkauf erstellt worden

sind und dementsprechend auf einer rein retrospektiven Betrachtung basieren. Somit ist für die Beurteilung von Leistung und Gegenleistung beim Verkauf der Liegenschaft Z. auf das Gutachten AB. abzustellen.

7.5.5.

Das Gutachten AB. ist als "Offerte für ein Verkaufsmandat" der Liegenschaft Z. betitelt. Es basiert auf einer Besichtigung der Liegenschaft. Im Gutachten AB. wird der Auftrag wie folgt umschrieben: "Am 14.01.2013 erteilte uns die A. AG den Auftrag, eine Offerte für ein Verkaufsmandat mit Ermittlung des zu erwartenden Marktpreises zu erstellen."

Beim Ertragswert wurde in Berücksichtigung des mit der AD. AG per 30. September 2013 auslaufenden Globalmietvertrages statt von einer Miete von CHF 291'000.00 von jährlich erzielbaren Mieteinnahmen bei Vollvermietung von CHF 206'180.00 ausgegangen. Bei einer Fremdnutzung wurde der rein ertragswertorientierte Verkaufspreis auf CHF 2.5 Mio. festgelegt. Bei Eigennutzung wurde der mögliche Kaufpreis in Berücksichtigung von Ertrags- und Realwert auf CHF 3.8 Mio. festgesetzt. Bei Anwendung der "traditionellen" DCF-Methode wurde der Marktwert mit CHF 2'485'000.00 berechnet. In Zusammenfassung der Marktchancen wurde der realistische Minimalverkaufspreis mit CHF 2.5 Mio. angegeben. Der Rekurrentin wurde empfohlen, "mit einem Verkaufspreis von maximal CHF 3'000'000 auf den Markt zu gehen. Bei einem höheren Verkaufspreiswunsch würden wir das Mandat ablehnen."

Aus dem Gutachten AB. ist zu schliessen, dass bei Eigennutzung der Liegenschaft Z. durch den Käufer von einem Kaufpreis von CHF 3.8 Mio. ausgegangen werden könnte, die Chancen für einen erfolgreichen Verkauf zu diesem Preis wurden jedoch als gering beurteilt. Als realistisch wurde ein Verkaufspreis von bis zu CHF 3.0 Mio. erachtet.

Gestützt auf das Gutachten AB. konnte die Rekurrentin auf den ersten Blick nur mit einem Kaufpreis von bis zu CHF 3 Mio. rechnen, auf den zweiten Blick musste sie aber bei Selbstnutzung der Liegenschaft Z. von einem – als schwer erzielbar bezeichneten – Preis von bis zu 3.8 Mio. ausgehen. Allein gestützt auf diese Angaben erscheint der Verkaufspreis von CHF 2.7 Mio. als offensichtlich zu niedrig. Das gleiche ergibt sich aus dem Umstand, dass der AB. AG kein Verkaufsmandat erteilt wurde, weshalb seitens der Rekurrentin offensichtlich von einem höheren Verkaufspreis als dem gemäss Gutachten AB. vorgeschlagenen Preis von CHF 3.0 Mio. (vgl. Schätzung AB., S. 7, Ziff. 3.5.) ausgegangen wurde.

7.5.6.

Der mit dem Gutachten M. per 31. Januar 2013 ermittelte Marktwert basiert – ohne Objektbesichtigung – mit dem Ziel, der "Plausibilisierung einer

dannzumaligen Schätzung und eines darauf basierenden realisierten Kaufpreises", auf einer reinen Ertragswertbewertung (auch wenn auf S. 6 des Gutachtens der Gebäude-Neuwert [Gebäudeversicherungswert] mit CHF 5'271'000.00 erwähnt wird). Die Liegenschaft Z. sollte "auf jeden Fall mit den effektiven Nutzungen bewertet werden".

Der Soll-Mietertrag wurde bei einem angenommenen Leerstand von CHF 5'000.00 auf CHF 195'380.00 festgelegt. Davon wurden angenommene Betriebskosten von CHF 17'000.00, Instandhaltungskosten von CHF 7'000.00 und Instandsetzungskosten von CHF 14'000.00, total CHF 38'000.00 in Abzug gebracht und in der Folge für die Ertragswertfestsetzung von einem Nettoertrag von CHF 157'380.00 ausgegangen. Bei einem Kapitalisierungssatz von netto 4.34 % resultierte ein Ertragswert von gerundet CHF 3'620'000.00. Davon wurde eine "Marktwertbereinigung Renovationsbedarf" von CHF 857'000.00 in Abzug gebracht.

Zum Renovationsbedarf wurde festgehalten, dass dieser seit der Erstellung der Liegenschaft im Jahr 1986 CHF 891'000.00 betrage, wovon ein bisheriger Renovationsaufwand von CHF 34'000.00 abzuziehen sei. Diese Aussage ist insofern erstaunlich, als kein Augenschein vorgenommen wurde und der Zustand der Liegenschaft pauschal mit "intakt" bewertet wurde (Gutachten M., S. 2). Die bisher erfolgten Renovationsaufwendungen wurden auf S. 8 des Gutachtens bewertet. Zu berücksichtigen ist immerhin, dass bereits bei der Mietwertfestsetzung ein Abzug für Instandhaltung und -setzung gemacht wurde.

Das Gutachten M. hält den Marktwert nur vor dem Hintergrund der im Auftrag vorgegebenen Zielsetzung (rückwirkende Plausibilisierung eines Verkaufspreises) fest. Allein deshalb kann nicht darauf abgestellt werden. Hinsichtlich Renovationsbedarf (Festsetzung der erzielbaren Miete und Korrektur des Ertragswertes) bleibt das Gutachten zudem widersprüchlich.

7.5.7.

Das von der Rekurrentin in Auftrag gegebene Gutachten L. (angegebener "Bewertungszweck: Periodische interne Überprüfung") zeigt im Ergebnis einen Marktwert per 2. April 2013 von CHF 2'840'000.00. Dabei wird ausschliesslich der "Ertragswert mittels Kapitalisierung des Ertrages Nettomieten" berücksichtigt. Ausgehend von einem mit einem durchschnittlichen Satz von 7.12 % kapitalisierten Mietwert von CHF 259'980.00 ergibt sich ein Ertragswert von CHF 3'652'800.00. Davon werden für grosszyklische Sanierungen aufgelaufene Rückstellung von CHF 816'560.00 in Abzug gebracht. Der mit CHF 5'433'300.00 ermittelte Realwert (Gutachten L., S. 6) bleibt vollständig unberücksichtigt.

Im Vergleich mit dem Gutachten M. ergeben sich insbesondere bei den für die Ertragswertberechnung verwendeten Mieteinnahmen und beim Kapitalisierungssatz (vor Bereinigung) erhebliche Differenzen. Einigkeit besteht annähernd beim Unterhaltsbedarf.

7.5.8.

Auf die beantragte Zeugenbefragung der Ersteller der Gutachten kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, da diese bezüglich Marktwert der Liegenschaften keine weiteren Angaben als die bereits in den Gutachten gemachten machen können. Denn es darf und muss davon ausgegangen werden, dass die Gutachten vollständig sind und keiner Ergänzung bedürfen.

7.5.9.

Die in den Parteigutachten verwendeten Methoden sind regelmässig ertragswertorientierte, gebräuchliche Methoden (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. überarbeitete Auflage, Aarau 2019, S. 85). Eine renovationsbedürftige Geschäftsliegenschaft mit Leerstand, bei der das Nutzungspotential "über jeden Zweifel erhaben ist", ist so zu bewerten, wie wenn sie renoviert und voll genutzt wäre. Abzuziehen sind die Renovationskosten und ein Leerstandsverlust (Kaspar Fierz, Der Schweizer Immobilienwert, 5. Auflage, Zürich 2005, S. 576).

Gestützt auf diesen Ansatz ergibt sich bei einer vollständigen (Selbst-)Nutzung ein Marktwert von CHF 3.2 Mio. (Basisdaten gemäss Gutachten L.) bis CHF 4.4 Mio. (Basisdaten gemäss Gutachten M.). Auszugehen ist vom im Jahr 2013 noch bestehenden Mietvertrag mit der AD. AG mit einer Miete von CHF 291'000.00, einem Kapitalisierungssatz von 5.53 % (Gutachten M.) bzw. 7.12 % (Gutachten L.) sowie einem Renovationsbedarf von rund CHF 850'000.00 (gemäss Gutachten M.: CHF 857'000.00; gemäss Gutachten L.: CHF 816'560.00; beide jeweils nur formelhaft ermittelt).

7.5.10.

Im Ergebnis wird damit gezeigt, dass der von der H. AG kurze Zeit nach der Veräusserung der Liegenschaft Z. durch die Rekurrentin an die D. bezahlte Preis von CHF 4.3 Mio. zwar an der obersten Grenze des am Markt erzielbaren liegt, jedoch noch nicht als ungewöhnlich ("Lotto-Sechser") zu bezeichnen ist. Damit ist von einem Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung bei Verkauf der Liegenschaft Z. auszugehen, was aufgrund der grossen Differenz für die Rekurrentin bzw. ihre Organe erkennbar gewesen sein muss.

7.6.

7.6.1.

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).

7.6.2.

Für die Beurteilung, ob der Verkauf unter nahestehenden Personen erfolgte, sind die Abläufe bei der Rekurrentin, die Gegenstand dieses Verfahrens bilden, und bei der C. AG (Verfahren 3-RV.2018.63) zusammen zu betrachten. Daraus ergeben sich nur auf den ersten Blick zwei voneinander unabhängige Handlungsstränge.

7.6.3.

J. war, so ergibt sich mindestens aus dem Tauschvorvertrag zwischen ihm und der A. AG vom 15. Januar 2005, dem Kaufvertrag vom 10. August 2006 zwischen J. und N. und dem Wertschriftenverzeichnis 2005 Aktionär der Rekurrentin und der C. AG. Im Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft Z. bestand das Aktionariat der Rekurrentin und der C. AG aus F. (39 %), N. (22 %) und K. (39 %). Die Schwestergesellschaften sind damit zweifellos als nahestehende Personen zu qualifizieren.

Der Verwaltungsrat der Rekurrentin bestand aus Q. und J. (je ab 15. Februar 2000), derjenige der C. AG aus R. (ab 10. Mai 1996) und N. (ab 13. Juni 1996; Rekursbeilage 11/Internethandelsregistrauszug vom 22. Dezember 2020).

7.6.4.

F. ist die geschiedene Ehefrau von J., K. die Ehefrau von Q.. Insoweit bestehen enge persönliche Beziehungen zwischen Aktionariat und Verwaltungsrat der Rekurrentin. Auch insofern ist von nahestehenden Personen auszugehen.

7.6.5.

In den Verkauf der Liegenschaft Z. waren neben den Aktionären und dem Verwaltungsrat der Rekurrentin die D. (Aktionär und Verwaltungsrat P.) als Käuferin involviert. Der Verwaltungsrat der Rekurrentin, J. gelangte in den Besitz einer Forderung über CHF 1.13 Mio. gegenüber der D. durch Forderungsabtretung (Zession vom 20. Dezember 2012) der C. AG an die I. AG

(Aktionär und Verwaltungsrat O.) und von dieser an J. (Zession vom 10. Januar 2013). Insoweit besteht eine enge wirtschaftliche Verbindung zwischen der Rekurrentin und der C. AG einerseits, und J. und der D. anderseits.

7.6.6.

Die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und Interessen zwischen den involvierten Gesellschaften (Rekurrentin, C. AG, B. AG [vormals D. AG] und I. AG) und Personen (J., Q., O. und P.) lassen sich zudem mit dem Automobilrennsport auf einen Nenner bringen. J. – dieser unter dem Alias "AJ." –, Q. und O. waren allesamt als Rennfahrer und/oder Teammanager für die D. AG des P. tätig, was sich aus einer Internetrecherche mit den Begriffen "D." bzw. "AJ.", "Q." und O." (insbesondere Treffer unter [...]) ergibt. Diese Beziehungen zu P. bestanden bezogen auf Q. und J. bis mindestens 2016. Das wurde von der Rekurrentin mit der Stellungnahme vom 14. Januar 2021 zu Recht nicht bestritten.

O. (I. AG) stand mindestens ab 2010 bis 2012 bei D. im Einsatz (Dass sich O. im Schreiben der I. AG vom 2. November 2012 [in den Akten C. AG, 3-RV.2018.63] als am Fortbestand der D. interessiert erklärte verwundert daher kaum), Q. mindestens ab 2010 bis mindestens 2014 und J. ab 2013 bis 2016 für D. (D.) im Einsatz (...).

Aus dem Schreiben der I. AG an die C. AG vom 2. November 2012 (Rekursbeilage 17) ergibt sich eindeutig, dass die I. AG "während mehrerer Jahre eine Partnerin der Gesellschaft des Herrn P." war und auf Ebene der Aktionäre der D. und der I. AG eine Freundschaft bestand.

Zusammenfassend ergibt sich, dass J., Q. und O. bzw. die I. AG unmittelbar und ebenso P. bzw. die D. im Verhältnis zur Rekurrentin "nahestehende Personen" sind. Insoweit ist von einem Zusammenwirken der Beteiligten auszugehen, zumal mit dem Vorgehen auch die Fortführung der D. als Trägerin der Rennaktivitäten von J., Q., P. und O. gesichert wurde.

7.6.7.

Aufgrund des von J. erklärten Rangrücktrittes musste die D. die Bilanz im Jahr 2012 nicht deponieren. Mit dem Verkauf der Liegenschaft Z. an die D. für CHF 2.7 Mio. und den Weiterverkauf an die H. AG für CHF 4.3 Mio. konnte die D. saniert und der Rennbetrieb fortgeführt werden. J. wurde für die Forderung im Nominalbetrag von CHF 1.13 Mio. entschädigt.

Dieses Vorgehen war nur durch ein Zusammenwirken aller beteiligter Personen zum Nachteil der Rekurrentin möglich. Dass ein Zusammenwirken stattgefunden haben muss, ergibt sich aus der Chronologie der Transaktionen:

- | | |
|-------------------|--|
| 20. Dezember 2012 | Zession der Forderung der C. AG gegenüber der D. von CHF 700'000.00 an die I. AG für CHF 175'000.00 (Gutschriftanzeige der Bank AW. vom 27. Dezember 2012; Akten C. AG [3-RV.2018.63]) |
| 11. Januar 2013 | Zession der Forderungen der I. AG gegen die D. über nominal CHF 1.13 Mio. an J. für CHF 300'000.00 (Rekursbeilage 21) |
| 14. Januar 2013 | Protokoll der Verwaltungsratssitzung der A. AG mit Erwähnung einer Offerte der D. für den Kauf der Liegenschaft Z. (Rekursbeilage 24) |
| 15. Januar 2013 | Zahlung an die I. AG durch J. |
| 28. Januar 2013 | Verkehrswertschätzung der AB. AG (bei den Akten des Rekursverfahrens der A. AG [3-RV.2018.61]) |
| 26. Februar 2013 | Verkaufsbeschluss der ausserordentlichen Generalversammlung der Rekurrentin betreffend Liegenschaft Z. für CHF 2.7 Mio. |
| 6. August 2013 | Erklärung des Rangrücktrittes zu Gunsten der D. für die Forderung von CHF 1.13 Mio. durch J. |
| 28. August 2013 | Zahlungsversprechen der Bank E. an die D. über CHF 2.7 Mio. |
| 30. August 2013 | Verkauf der Liegenschaft Z. an die D. für CHF 2.7 Mio. ("J. hat das Angebot im Auftrag von B. AG nochmals auf CHF 2'700'000.— erhöht"; Rekursbeilage 26) |
| 20. Dezember 2013 | Verkauf der Liegenschaft durch die D. an die H. AG für CHF 4.3 Mio. |
| 31. Dezember 2013 | Forderung von J. gegenüber der D. über CHF 1.13 Mio. aufgrund der Rückzahlung nicht mehr ausgewiesen. |

Auch vor diesem zeitlichen Ablauf gelten die Rekurrentin und die C. AG bzw. die Beteiligten einerseits, die D. (P.), die I. AG (O.), J. und Q. andererseits, als nahestehende Personen.

7.6.8.

Es muss sodann nicht mehr geprüft werden, ob sich J. beim Verkaufsbeschluss der Rekurrentin vom 26. Februar 2013 im Ausstand befand oder nicht. Insbesondere ist der Frage, ob das Protokoll nacherstellt wurde (Im Protokoll wird die "B. AG" erwähnt, obwohl die Umfirmierung der D. AG in D. erst am 16. April 2013 erfolgte) nicht weiter nachzugehen. Fest steht aufgrund des genannten Protokolls, dass J. für die D. handelte und sich der ebenfalls in die Geschäfte involvierte Verwaltungsrat der Rekurrentin Q. nicht im Ausstand befand, obwohl auch er bei der Transaktion als Rennfahrer und späterer Teammanager der D. "rennsportliche" Eigeninteressen zu beachten gehabt hätte.

Ebenso ist nicht auf die Frage einzugehen, ob die Rechnung der "S. AG" vom 15. Juli 2013 über CHF 43'750.00 gemäss Rechnungstext "Provision Vermittlung Verkauf Z." für die Vermittlung einer Käuferin oder als Provision für die Vermittlung von Mietern (vgl. Rekurs/Replik) bezahlt wurde, da – vorausgesetzt, dass überhaupt eine Leistung der "S. AG" (recte: AE. AG) erfolgte (etwas Anderes ist nicht nachgewiesen) – die Provision als Geschäftsaufwand gewinnmindernd zu berücksichtigen ist.

Sodann muss nicht näher darauf eingegangen werden, wie es der überschuldeten D. ohne Hilfestellung weiterer an einer Sanierung interessierter Personen gelang, ohne (genügende) Sicherheiten das Zahlungsversprechen der Bank E. vom 28. August 2013 über CHF 2.7 Mio. zu erlangen.

7.6.9.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes kann auf die Befragung von Zeugen verzichtet werden, wenn es sich dabei um der steuerpflichtigen Person Nahestehende handelt, von denen kaum ein unbeeinflusstes Zeugnis zu erwarten wäre (Entscheid vom 1. März 2012 [2C_785/2011]). Daher kann vorliegend auf die Befragung der angerufenen Zeugen verzichtet werden, soweit diese als nahestehend gelten.

7.7.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Voraussetzungen für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung aus dem Verkauf der Liegenschaft Z. erfüllt sind.

8.

Bezüglich der Berechnung des Gewinnes macht die Rekurrentin einzig geltend, dieser sei vom KStA JP mit CHF 602'586.00 bereits bei der D. besteuert worden. Dementsprechend betrage der massgebliche Gewinn noch

CHF 997'413.00. Wie bereits ausgeführt, könnte sich höchstens die Frage stellen, ob der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft Z. zu Unrecht bei der D. erfasst wurde, was vorliegend jedoch nicht zu entscheiden ist, da hier nicht die Veranlagung der D. im Streite liegt. Für eine Reduktion des vom KStA JP ermittelten Gewinnes bei der Rekurrentin besteht dagegen kein Einfluss.

Darüber hinaus werden gegen die Gewinnberechnung keine Einwände vorgebracht. Mängel sind für das Spezialverwaltungsgericht keine ersichtlich.

9.

Der Rekurs ist damit insgesamt abzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung 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 12'000.00, der Kanzleigebür von CHF 430.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 12'530.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Y.
das Gemeindesteueramt Z.

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, 21. Januar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Hammerer