

3-RV.2018.63

P 18

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

Das Gericht entnimmt den Akten:

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 207'549.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'437'900.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurde eine "Forderungsabschreibung B. AG von CHF 525'000.00" zum deklarierten Reingewinn hinzugerechnet. Gleichzeitig wurde eine gewinnmindernde und kapitalbildende "Minusreserve auf Forderungsabschreibung B. AG" (als Gewinn versteuerte Reserve) von CHF 105'000.00 gebildet.

2.

Gegen die Verfügung vom 9. Juni 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 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 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 weiterziehen lassen mit den Anträgen:

- "1. Die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben;
2. (...)
3. Die Veranlagung der A. AG für das Jahr 2012 sei um den aufgerechneten Betrag von CHF 525'000.00 zu reduzieren.

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.2018.61 in Sachen C. AG und die Akten der B. AG (bis 11. April 2013 D. AG; nachfolgend: D.) für das Jahr 2013 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. 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 den Betrieb einer Textil-Veredelung, Handel mit Waren, insbesondere mit Textilien und Textilrohstoffen sowie Erwerb, Betrieb und Verwaltung von Kraftwerken und alternativen Elektrizitätsgewinnungen aus erneuerbaren Energieträgern. Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften errichten, sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten (Internet-Handelsregisterauszug vom 11. März 2020). Die Gewährung von Darlehen an Dritte wird nicht vom statutarischen Zweck umfasst.

Im Jahr 2012 war die Rekurrentin ausschliesslich im Kanton Aargau steuerpflichtig.

2.2.

Die Rekurrentin ist einer Schwestergesellschaft der C. AG (Verfahren 3-RV.2018.61).

2.3.

Umstritten ist im Rekursverfahren die Aufrechnung von CHF 525'000.00 (abzüglich CHF 105'000.00 für Steuern) aus der Abschreibung einer Forderung gegenüber der D.. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

2.4.

Das KStA rechnete der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren (Verfügung vom 9. Juni 2017) die Forderungsabschreibung in der Differenz zwischen Nominalwert und Verkaufspreis mit CHF 525'000.00 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 auf Forderungsabschreibung B. AG"

(zusätzliche Steuerrückstellung) von CHF 105'000.00 gebildet (Veranlagungsvorschlag vom 6. Juni 2016 mit "Berechnungsblatt"). Zur Begründung wurde im "Berechnungsblatt" ausgeführt:

- "- 2012 A. 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 G. per 10.01.2013.
- 2013 D. AG, U.: Umfirmierung in B. AG, U. per 16.04.2013.
- 2013 C. AG, Y.: LS-Verkauf Z., X-Strasse 11 an B. AG für 2'700'000 per 01.09.2013.
- 2014 B. AG, U.: LS-Verkauf Z., X-Strasse 11 an H. AG für 4'300'000 per 01.01.2014.

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

2.5.

Mit der Einsprache wurde in formeller Hinsicht die Begründung der Veranlagungen (der Rekurrentin und der C. AG [3-RV.2018.61]) beantragt. Die Veranlagungen seien ohne eine separate Begründung versandt worden. Nachfolgend wird zur Begründung des Antrages von der Rekurrentin ausschliesslich auf eine in Aussicht gestellte Liegenschaftsbewertung Bezug genommen. Diese betrifft die Bewertung der von der C. AG verkauften Liegenschaft an der X-Strasse 11 in Z. (nachfolgend: Liegenschaft Z.). 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 habe im Veranlagungsverfahren der C. AG 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 vom KStA vorgenommene Schätzung nicht zugestellt worden sei. Es sei nicht erklärt worden, weshalb das KStA eine Liegenschaftsschätzung als nicht mehr notwendig und massgeblich erachtet habe.

Aus den bisherigen Begründungen gehe nicht hervor, wer, zu wem, aus welchem Grund als nahestehend qualifiziert werde. Weder der Verkauf der Liegenschaft Z., noch der vorliegend umstrittene Darlehensverkauf an die I. AG hätten unter nahestehenden Personen stattgefunden. Die Rekurrentin und die C. AG seien Schwestergesellschaften. Deren Aktien seien seit 2006 im Eigentum von N. (22 %), J. (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.

Die Rekurrentin habe in den vergangenen Jahren viele Darlehen an natürliche Personen und Gesellschaften vergeben. Diese Darlehen seien immer verzinst und zurückbezahlt worden. Die Rekurrentin sei wie alle anderen Gläubiger mit den finanziellen Schwierigkeiten der D. konfrontiert worden. In Berücksichtigung der Jahresrechnung, der Betreibungsregisterauszüge und einer externen Beurteilung habe die Rekurrentin beschlossen, der Sanierungsofferte der I. AG zuzustimmen. Die Sanierungsbedürftigkeit der D. sei nachgewiesen gewesen. Wie ausgeführt, stehe die A. AG der D. nicht nahe.

Dem Aktionariat und dem Verwaltungsrat der AA.-Gesellschaften sei bekannt gewesen, dass G. (Verwaltungsrat der C. AG) die ursprüngliche Forderung der Rekurrentin 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 C. AG dem Verkauf der Liegenschaft für CHF 2.7 Mio. zugestimmt. Den Aktionären der C. AG sei bewusst gewesen, dass G. 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. G. 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. G. 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 C. AG habe den Marktwert der Liegenschaft Z. mit CHF 2.5 Mio. bis CHF 3 Mio. veranschlagt.

2.6.

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 Darlehen wurde ausgeführt, dieses sei "via irreführender Kontenbezeichnung 'Konto 6750 Debitorenverluste' über einen genetteten Betrag von CHF 525'000.00 erfolgswirksam ausgebucht" worden. Die D. habe die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der I. AG in der Bilanz 2012 ausgewiesen. Demgegenüber sei die von der Rekurrentin an die I. AG abgetretene Forderung von CHF 700'000.00 in deren Bilanz nicht aktiviert worden. Weder die Aktivierung nach dem Bruttoprinzip, noch die Verbuchung der "genetteten" Forderung von CHF 175'000.00 seien erfolgt. Damit seien die Geschäftsvorfälle in der Rechnung der I. AG nicht ordnungsgemäss erfasst worden. Dementsprechend bestünden Zweifel, ob die I. AG überhaupt wirtschaftliche Käuferin der übernommenen Darlehensforderung gegenüber der D. gewesen sei. Im Anhang zur Jahresrechnung 2012 werde erwähnt, G. habe die Forderung per 10. Januar 2013 übernommen. Die vorliegende

Situation sei aus wirtschaftlicher Sicht in keinster Weise erklärbar. Der zeitnahe Rückkauf der Forderung durch G. über den Jahreswechsel als auch die fehlende Aktivierung der Forderung bei der I. AG zeigten, dass G. der eigentliche Käufer der vollen Darlehensforderung von CHF 1.13 Mio. gewesen sei.

Im folgenden Jahr 2013 habe die D. einen ausserordentlichen Ertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft Z. von CHF 1'738'536.00 erzielt. Mit dem Liegenschaftsertrag sei es der D. erst möglich geworden, die Darlehensverbindlichkeiten in voller Höhe an G. zurückzubezahlen. In Anbetracht dessen, dass die Forderung der Rekurrentin im Nachhinein in voller Höhe wiederauflebte, sei die Forderungsabschreibung unzulässig. Es liege eine geldwerte Leistung vor. G. habe direkt profitiert. Er sei zu den AA.-Gesellschaften nahestehende Person. Entgegen der Angaben der Rekurrentin sei G. gestützt auf einen Tauschvertrag vom 15. Januar 2005 Aktionär gewesen. Des Weiteren sei die wirtschaftliche Verbindung zur C. AG belegt, da G. Mitglied des Verwaltungsrates der C. AG und mit deren operativen Führung betraut gewesen sei. G. habe sich beim Liegenschaftsverkauf gar nicht im Ausstand befunden. Auch bestehe nicht nur eine persönliche Verbindung zu den AA.-Gesellschaften, sondern auch eine wirtschaftliche Verbindung zur D.. Durch die Schuldübernahme habe er bei der D. eine beherrschende Stellung innegehabt. Die Werthaltigkeit der Forderung sei mittels inszeniertem Verkauf und Weiterverkauf der Liegenschaft Z. ermöglicht worden.

2.7.

Im Rekurs macht die Rekurrentin erneut geltend, die Begründungspflicht sei verletzt worden. In formaler Hinsicht fehlten insbesondere Verweise auf Gesetzesbestimmungen und Entscheide. Die massgeblichen Tatsachenbehauptungen würden nicht den massgeblichen rechtlichen Voraussetzungen zugeordnet. In materieller Hinsicht seien die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung nicht erwähnt worden.

Weiter wird ausgeführt, auch 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.

Die beiden Schwestergesellschaften unterhielten keinerlei Wertschriftenportefeuilles und würden das Finanzvermögen auch nicht anderweitig bewirtschaften. Die Rekurrentin und auch die C. AG gewährten jedoch seit Jahren Privatarlehen an bekannte Drittpersonen (Privatpersonen und Unternehmungen), so auch an die D.. Das Darlehen an die D. sei das einzige in einer langen Reihe, welches zu Verlust gekommen sei. Das Darlehen sei am 1. November 2010 vereinbart worden. Die Liegenschaft Z. sei erst am 14. Juni 2011 gekauft worden.

Das von den Aktionären der Rekurrentin bewilligte, zweckbestimmte Darlehen habe dazu dienen sollen, eine Track-Day-Struktur für Kunden der D. aufzubauen. Das Projekt sei aufgrund des persönlichen Versagens von P. (Aktionär der D.) gescheitert. Ende 2011 habe sich gezeigt, dass die D. von diesem Projekt überfordert gewesen sei. Vorhandene Anfragen seien nicht umgesetzt worden. Ende 2011 habe die Rekurrentin die Notbremse gezogen und das Darlehen gekündigt. 2012 sei erfolglos versucht worden, zu retten, was zu retten war. Am 26. Oktober 2012 sei die Betreuung eingeleitet worden. P. habe mit O. Kontakt aufgenommen und diesen um Unterstützung gebeten, was zur Sanierungs-offerte der I. AG geführt habe. Im Zeitpunkt des Forderungsverkaufs an die I. AG sei die D. überschuldet gewesen.

Was bei Übertragung der Darlehensforderung von der I. AG auf G. vereinbart worden sei, sei der Rekurrentin nicht bekannt, ebenso wenig die Verbuchung bei der I. AG. Am 10. Dezember 2012 habe der Verwaltungsrat der Rekurrentin dem Verkauf der Forderung zugestimmt. Am 20. Dezember 2012 sei der Vertrag mit der I. AG unterzeichnet worden. Die Zahlung der I. AG sei am 27. Dezember 2012 erfolgt. Am 11. Januar 2013 habe die I. AG das Darlehen an G. abgetreten. Dieser habe am 15. Januar 2013 den Kaufpreis überwiesen. Die Liegenschaft Z. sei erst am 20. Dezember 2013 an die H. AG verkauft worden. 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 C. AG vielmehr vergeblich versucht, die Liegenschaft Z. zu verkaufen.

G. als Gläubiger der Forderung gegenüber der D. und im Risiko des Forderungsverlustes stehend habe deshalb eine Vorwärtsstrategie mit dem Verkauf der Liegenschaft Z. an die D. vorgeschlagen. G. sei im Verwaltungsrat der C. AG 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 G. auf einen Preis von CHF 2.7 Mio. geeinigt. Anschliessend hätten sich die D. und (wahrscheinlich auch G.) um den Weiterverkauf des Grundstücks bemüht. Aufgrund persönlicher 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 G. als Darlehensgläubiger und P. als Alleinaktionär der D.. Weitere Verbindungen seien nicht relevant. Die D. sei entgegen den 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 sodann unter dem Titel "Rechtliche Würdigung: Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung" weitere Ausführungen zum Verkehrswert der Liegenschaft Z. machen, welche den Rekurs der C. AG (3-RV.2018.61) betreffen. Es wird vorgebracht, dass zwischen dem Verkaufspreis der C. AG an die D. von CHF 2.7 Mio. und dem Verkehrswert kein Missverhältnis bestehe.

Der Umstand, dass sich an den Verkäufen der Liegenschaft Z. beteiligte Personen (bereits länger) kennen, bedeute steuerrechtlich nicht, dass es sich um nahestehende Personen handle. Die teils gegenläufigen Interessen würden völlig ausser Acht gelassen. Ein Zusammenwirken sei geradezu unrealistisch. Nur G. (als Darlehensgläubiger) und P. (als Alleinaktionär der D.) hätten von den Transaktionen profitiert. Dass Q. als Rennfahrer bei der D. tätig gewesen sei, begründe ebensowenig ein Verhältnis unter nahestehenden Personen. Das sei den Organen der Rekurrentin bekannt gewesen. Q. habe seinen Rennsportbeitrag privat finanziert. Die restliche Finanzierung erfolgte über Sponsoren, die Werbung machen oder technische Forschung betrieben.

Der Entscheid des Verwaltungsrates und der Aktionäre, der I. AG die Forderung zu verkaufen, werde vom KStA erst im Kontext mit der anschliessenden Übertragung der Forderung auf G. und dem Verkauf der Liegenschaft Z. als geldwerte Leistung qualifiziert. Die weiteren Abläufe mit dem abschliessenden Verkauf der Liegenschaft Z. an die H. AG von CHF 4.3 Mio. seien beim Verkauf des Darlehens von CHF 700'000.00 am 10. Dezember 2012 nicht erkennbar gewesen.

Es sei sodann für die Aktionäre klar gewesen, dass nach dem Sanierungsverkauf der Forderung gegenüber der D. an G., 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 Rekurrentin mit der Abtretung an die I. AG bereits realisiert worden sei, habe mit dem Verkauf der Liegenschaft Z. zweifellos niemand G. nochmals begünstigen wollen. Die Aktionäre hätten nicht erkennen können, dass die Forderung von G. mit einem 10 Monate später erfolgten Verkauf der Liegenschaft Z. für

CHF 4.3 Mio. gedeckt würde. Die Aktionäre der Rekurrentin und der C. AG hätten von den Transaktionen nicht profitiert.

2.8.

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

Die Rekurrentin habe mit dem Verkauf des Darlehens an die I. AG offensichtlich auf CHF 525'000.00 verzichtet. Ein Forderungsverzicht bewirke im Gegensatz zum Rangrücktritt eine echte Sanierung der Bilanz. Vorliegend sei jedoch keine Sanierung der D. erfolgt, da der Forderungsverzicht der Rekurrentin in der D. nicht erfolgswirksam verbucht worden sei. Erst durch den unterpreislichen Verkauf der Liegenschaft Z. durch die C. AG an die D. und dem aus dem folgenden Verkauf an die H. AG habe ein ausserordentlicher Ertrag erzielt werden können. Damit habe die Überschuldung ausgeglichen und das Darlehen an G. zurückgeführt werden können. Die I. AG habe kein Interesse an der Sanierung der D. gehabt, was sich an der Nichtverbuchung der erworbenen Forderung zeige. Zudem wird in Bezug auf den Beleg der Bank E. vom 6. März 2018 betreffend Zahlung von CHF 300'000.00 an die I. AG Stellung genommen. Dieser Beleg zeige, dass der behauptete Verfahrensablauf in zeitlicher Hinsicht nicht stimmen könne. Dem KStA seien der Forderungskaufvertrag vom 10. Januar 2013 und die Zession vom 11. Januar 2013 zwischen der I. AG und G. nicht eingereicht worden.

Sowohl G. (Hauptgläubiger der D. mit Rangrücktritt) wie auch Q. (Teamchef und Rennfahrer bei der D.) und O. (Rennfahrer der D.) seien aufgrund ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen als der D. nahestehende Personen zu qualifizieren. Q. habe auch ein privates Darlehen gegenüber der D. von CHF 141'064.00 gehabt (Bilanz der D. per 31. Dezember 2011), welches ebenfalls von G. übernommen worden sei. Geschäftsführer der Rekurrentin seien eindeutig Q. und G., was anlässlich der Domizilrevision

und durch Belege bestätigt worden sei. Der Verwaltungsrat der Rekurrentin, R., sei Treuhänder von N.. Es sei davon auszugehen, dass er bei der Rekurrentin ähnliche Funktionen übernehme. Auf einigen Buchungsbelegen sei jeweils das Visum von R. zu erkennen. N. sei als Vizepräsident des Verwaltungsrates nicht zeichnungsberechtigt. Er könne daher wie R. mit keinen Führungsaufgaben betraut sein. Dafür sprächen insbesondere die höheren Entschädigungen von Q. und G..

Die zeitliche Abfolge von der Forderungsabtretung bis zum Liegenschaftsverkauf zeige klar, dass G. gar nie ein Ausfallrisiko für die Forderung von CHF 1.13 Mio. gehabt habe, was ebenfalls vorhersehbar gewesen sei. Es sei offensichtlich von einem geplanten Vorgehen auszugehen. Das Kriterium der Erkennbarkeit für die handelnden Organe sei nicht mit der direkten Begünstigung der Anteilseigner gleichzusetzen. Schenkungen an Anteilseigner seien dafür nicht erforderlich.

2.9.

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.

Weiter wurde die Frage aufgeworfen, ob das KStA ein doppeltes Dossier führe, da sich die Aktennotiz vom 2. Mai 2017 nicht auf dem Spezialverwaltungsgericht eingereichten Schreiben vom 2. Dezember 2016 befunden habe. Es erscheine als 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.

In materieller Hinsicht wurde ergänzt, dass die Rekurrentin nie auf eine Forderung verzichtet habe, sondern diese an die I. AG verkauft habe. Auf die folgende (Nicht-)Verbuchung bei der I. AG hätten weder die Rekurrentin noch die D. Einfluss gehabt. Aus dem Schreiben der I. AG vom 2. November 2012 – verfasst von einem Anwalt – könne sodann kein Mandatsverhältnis zwischen dieser Gesellschaft und G. abgeleitet werden. Zu diesem Zeitpunkt habe zwischen O. und G. gar kein Kontakt bestanden. Erst im Dezember 2012 hätten sich diese beiden Personen bei einem Mittagessen getroffen. O. habe G. das Angebot gemacht, die Forderung von CHF 1.13 Mio. für CHF 300'000.00 zu übernehmen. Die von G. geleistete Zahlung sei

per 15. Januar 2013 ohne rückwirkende Valutierung erfolgt. Dementsprechend habe G. auch das Risiko eines vollständigen Forderungsverlustes im Konkursfall der D. getragen.

Es treffe zu, dass Q. und O. im Rennteam D. tätig gewesen seien. Sie hätten jedoch dafür jederzeit kostendeckende Beiträge an die D. geleistet. Andere Fahrer hätten ihren Beitrag nicht bezahlt, was zum Finanzproblem der D. geführt habe.

Das Tagesgeschäft der Rekurrentin sei von den "effektiven" Geschäftsführern Q. und G. geführt worden. Dagegen hätten R. und N. die Funktion als Verwaltungsräte immer selbst ausgeübt. Finanzielle Entscheide von über CHF 100'000.00 wie die Darlehensgewährung an die D. und der Verkauf des Darlehens seien immer vom Verwaltungsrat zu genehmigen gewesen. R. habe die Belege regelmässig eingesehen. Er habe die Jahresrechnung kontrolliert und genehmigt.

Rangrücktritte würden von der Revisions- oder Buchhaltungsstelle bei einer Überschuldung regelmässig erst im Folgejahr gestützt auf einen vorliegenden Abschluss einverlangt. Dass G. den Rangrücktritt gegenüber der D. dementsprechend im August 2013 unterzeichnet habe, sei folgerichtig, habe aber keinen Zusammenhang mit dem am 8. August 2013 unterzeichneten Kaufvertrag zwischen der C. AG und der D. betreffend Liegenschaft Z.. Die Forderungsabtretung mit Zahlung vom 15. Januar 2013 und der Verkauf der Liegenschaft Z. von der D. an die H. AG vom 20. Dezember 2013 seien weder vorhersehbar, noch zeitnah gewesen.

Bezüglich des Verkaufs der Liegenschaft Z. wurde auf die Ausführungen im Parallelverfahren der C. AG (3-RV.2018.61) verwiesen, ebenso bezüglich der Ausführungen "Rechtliche Würdigung: Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung" und im Grundsatz betreffend "nahestehende Personen".

Für die Beurteilung, ob die Rechtsgeschäfte unter nahestehenden Personen abgewickelt worden seien, unterscheide das KStA nicht zwischen Darlehensverkauf der Rekurrentin und dem Verkauf der Liegenschaft Z. durch die C. AG an die D.. Das KStA werfe zu Unrecht alles in einen Topf. Bisher sei einzig nicht behauptet worden R. und N. seien mit irgendeiner anderen Partei in einer nahestehenden Beziehung. Den Entscheid über die Darlehensbegebung an die D. hätten jedoch einzig diese beiden Personen getroffen. Das Darlehen sei von Anfang an risikobehaftet gewesen.

Bezüglich "Erkennbarkeit für die handelnden Organe" wurde festgehalten, im Zeitpunkt des Verkaufs der Darlehensforderung sei weder für die Verwaltungsräte R. und N., noch für Q. und G. erkennbar gewesen, dass die D. mit dem Verkauf der Liegenschaft Z. am 20. Dezember 2013 wieder

zahlungsfähig sein werde. Das Vorgehen habe nicht geplant werden können. Wäre die Liegenschaft Z. nicht an die D. verkauft worden, wäre das Darlehen ohnehin zu Verlust gegangen. Die Offerte der I. AG mit 25 % des Darlehensbetrages sei eher günstig gewesen. Ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung habe nicht bestanden.

2.10.

2.10.1.

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

2.10.2.

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 J., 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 G., Q. und O. zur B. AG" nachgewiesen werden soll, "die dann auf das Steuersubjekt C. AG bzw. deren Aktionäre (G., 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.

3.

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.

4.

4.1.

4.1.1.

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. Beiden Gesetzen ist darüber hinaus nicht zu entnehmen, wie Entscheide im Detail (insbesondere Struktur/Seitennummerierung) auszusehen haben.

4.1.2.

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

4.2.

4.2.1.

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).

4.2.2.

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 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. Insbesondere 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.

4.2.3.

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

4.3.

4.3.1.

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 jedenfalls ausdrücklich, dass von der Sektion Grundstückschätzung KStA keine Schätzung der Liegenschaft Z. vorgenommen wurde.

4.3.2.

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.

4.3.3.

Im Übrigen gilt bezüglich des beim Verkauf der Liegenschaft Z. im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes in Sachen der C. AG (3-RV.2018.61) zur Verkehrswertschätzung Gesagte:

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

4.4.

4.4.1.

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

4.4.2.

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.

4.4.3.

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 statt mit dem Ergebnis, dass G. unter dem Aliasnamen AG. 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.

4.4.4.

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.

4.5.

Zusammenfassend sind keine Gründe feststellbar, die zu einer Aufhebung des Einspracheentscheides aus formellen Gründen führen könnten. Sämtliche diesbezüglichen Anträge sind damit abzuweisen.

5.

5.1.

Die Darlehensgewährung gehört nicht zum statutarischen Zweck der Rekurrentin. Dessen ungeachtet gewährte die Rekurrentin der D. mit Darlehensvertrag vom 1. November 2010 ein unbefristetes (teilweise partiarisches; Ziff. IV.3. des Darlehensvertrages) Darlehen von "maximal CHF 700'000.-". Gemäss der Zweckumschreibung im Vertrag sollte das Darlehen der Finanzierung der erforderlichen Anschaffungen für die Durchführung von Rennsportevents (Rennbesuch und TrackDays) für Unternehmen (Kader- und Kundenanlässe) gemäss vorliegendem Businessplan dienen. Als Sicherheit verpfändete die D. "ihre sämtlichen aktuellen Aktiven gemäss Inventarliste", insbesondere auch alle im unbelasteten Eigentum der D. stehenden Mobilien. Der Darlehensvertrag wurde für die Rekurrentin von Q. und für die D. von P. unterzeichnet.

5.2.

Die Darlehenskündigung erfolgte am 29. Dezember 2011. Am 26. Oktober 2012 wurde der D. der Zahlungsbefehl vom 24. Oktober 2012 über eine

Forderung von CHF 700'000.00 zuzüglich Zinsen 2011 von CHF 6'318.05 und Zinsen 2012 von CHF 3'480.55 zuzüglich Zins von 8 % seit 1. Juli 2012 zugestellt. Die D. hat Rechtsvorschlag erhoben (vgl. Bestätigung des Betriebungsamtes V., Dienststelle W., auf dem Zahlungsbefehl vom 6. November 2012). Der Zahlungsbefehl ging bei der Rekurrentin gemäss Vermerk auf dem Zahlungsbefehl am 7. November 2012 ein.

5.3.

Mit Schreiben vom 2. November 2012 offerierte die I. AG der Rekurrentin den Kauf der Darlehensforderung von CHF 700'000.00 für CHF 175'000.00. Dabei wurde auf die Überschuldung der D. per 31. Dezember 2011 verwiesen. Als Grund für ihr Engagement wurde von der I. AG die persönlichen Beziehungen zwischen der D. und der I. AG bzw. der beteiligten Aktionäre angegeben.

5.4.

Mit Vertrag vom 20. Dezember 2012 verkaufte die Rekurrentin der I. AG die Forderung gegenüber der D. von CHF 700'000.00 zuzüglich Zinsen und Kosten für CHF 175'000.00. Der Forderungskaufvertrag wurde für die Rekurrentin von Q. unterzeichnet. Die Forderung von CHF 700'000.00 zuzüglich Zinsen wurde gleichentags an die I. AG zediert. Mit Valuta 27. Dezember 2012 wurde dem Konto der Rekurrentin bei der Bank F. eine Zahlung der I. AG von CHF 175'000.00 gutgeschrieben. Die Rekurrentin machte in der Erfolgsrechnung 2012 einen Debitorenverlust von CHF 525'000.00 als Finanzaufwand geltend. In der Buchhaltung/Jahresrechnung 2012 der I. AG wurde das gekaufte Darlehen im Nominalbetrag von CHF 700'000.00 nicht ausgewiesen.

5.5.

G. erwarb von der I. AG mit Kaufvertrag vom 10. Januar 2013 Forderungen gegenüber der D. im Nominalbetrag von CHF 1.13 Mio. zuzüglich Zinsen und Kosten für CHF 300'000.00 (Belastungsanzeige der Bank E. mit Valuta 15. Januar 2013 datiert vom 6. März 2018; Kontoauszug der Bank E. vom 1. Februar 2013 mit Belastung des Forderungskaufpreises am 15. Januar 2013; E-Mail der Bank E. vom 7. September 2018). Die I. AG bestätigte dabei, dass die Übertragung der Forderungsrechte ohne Gewähr erfolge, gleichzeitig wurde aber bestätigt, dass die Forderung Bestand habe. Der Forderungsbetrag basierte dabei auf der Bilanz der D. per 31. Dezember 2011 und der Zwischenbilanz der D. per 31. August 2012. Gemäss separater Zessionsvereinbarung wurde die Forderung von CHF 1.13 Mio. zuzüglich Zinsen am 11. Januar 2013 von der I. AG an G. zediert. Der Forderungsbetrag setzt sich aus der Ablösung der Darlehen der Rekurrentin von CHF 706'318.05, "Rennwagen Q." von CHF 141'064.000 und T. S.A. von CHF 287'014.90 zusammen. Ein Schulderrlass der letztgenannten zwei Gläubiger wird nicht geltend gemacht.

Der Verkauf wurde nach den Angaben der Rekurrentin an einem Treffen von O. und G. "über Weihnachten 2012 auf der Skipiste in X." vereinbart. O. fragte dabei G. an, ob er die Forderung gegen die D. übernehmen könne, "weil er den investierten Betrag von CHF 300'000.00 für ein unerwartetes anderes Engagement wieder benötigte. Herr G. willigte ein, so kam es zum Forderungskauf zwischen I. AG und G. vom 11. Januar 2013" (Replik, S. 7, Art. 5).

5.6.

Aus der Jahresrechnung 2012 der D. (am 6. August 2013 erstellt) ergibt sich per 31. Dezember 2012 ein Verlustvortrag von CHF 761'073.60. Im Anhang zur Jahresrechnung 2012 der D. wurde unter Ziff. 12. "Risikobeurteilung" das folgende festgehalten:

"Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Das Darlehen I. AG im Umfang von Fr. 1'130'000.-- wurde von G. per 10.1.2013 übernommen. Herr G. als Gläubiger hat im Umfang des Verlustvortrages des Jahresverlustes per 31.12.12 einen Rangrücktritt erklärt."

Der Rangrücktritt wurde von G. im August 2013 rückwirkend auf den Bilanzstichtag 31. Dezember 2012 erklärt (Replik, S. 11, Art., Rz 18), obwohl er zu diesem Zeitpunkt nicht Gläubiger der D. war.

5.7.

In der Bilanz 2013 der D. wurde das Darlehen der I. AG über CHF 1.13 Mio. nicht mehr ausgewiesen. Ebenfalls wurde kein Darlehen zu Gunsten von G. aufgeführt. Im Jahr 2013 muss damit die Rückzahlung des Darlehens an G. erfolgt sein. G. hat damit einen Kapitalgewinn von CHF 813'000.00 erzielt.

5.8.

5.8.1.

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

5.8.2.

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 wurden auf den 1. Januar 2014 festgesetzt.

6.

6.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung

unter Berücksichtigung des Saldoportrages der Vorjahre und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (§ 68 Abs. 1 lit. c StG) einerseits sowie andererseits allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG).

6.2.

6.2.1.

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.

6.2.2.

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 kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie sind direkt oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abzusetzen und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden (Abs. 3). Handelsrechtlich darf eine Aktiengesellschaft somit ihr Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen, aktivieren; steuerrechtlich ist sie zur Bewertung und Aktivierung in dieser Höhe verpflichtet.

6.3.

6.3.1.

Das Bundesgericht äusserte sich im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) zur Gewinn-/Verlustermittlung – jedoch bezogen auf einen selbständig Erwerbenden – wie folgt:

"2.

2.1. Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten werden namentlich die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens abgezogen (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG).

Im Recht der direkten Bundessteuer sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig oder - wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt - in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (vgl. Art. 28 Abs. 1 DBG in der hier noch anwendbaren, bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1208]). Dabei wird die planmässige Berücksichtigung der Wertverminderung des Anlagevermögens infolge Abnutzung oder Substanzverringerung als *ordentliche Abschreibung*, die ausserplanmässige Herabsetzung des Buchwerts von Gütern des Anlage- oder des Umlaufvermögens als *ausserordentliche Abschreibung* (und nicht als Wertberichtigung) bezeichnet. Anlass für eine Abschreibung geben hauptsächlich die Abnutzung des Vermögenswerts und die Verringerung der Substanz. Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird steuerlich mittels Abschreibungen Rechnungen getragen, wogegen vorübergehende Wertveränderungen durch *Wertberichtigungen* im Sinn von Art. 29 DBG bei selbständiger Erwerbstätigkeit natürlicher Personen und Art. 63 DBG bei juristischen Personen, d. h. durch Rückstellungen, berücksichtigt werden. Abschreibungen dürfen erst vorgenommen werden, wenn der Wertverlust sicher oder endgültig oder zumindest von Dauer erscheint, wogegen für Wertberichtigungen im Sinn von Rückstellungen das Risiko eines Verlusts genügt. Der laufende Wertverzehr eines Wirtschaftsguts begründet die Pflicht zur Vornahme ordentlicher Abschreibungen. Demgegenüber finden ausserordentliche Abschreibungen ihre Begründung in einem einmaligen, ausserordentlichen Ereignis (vgl. Urteil 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 bis E. 2.5). Diese Grundsätze gelten auch für die harmonisierten kantonalen Steuern (zur vertikalen Steuerharmonisierung vgl. E. 1.2 hiavor)."

Die gleichen Erwägungen sind vorliegend zu übernehmen, da die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Begriffe und Definitionen für juristische Personen gleich zu interpretieren sind.

6.3.2.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) einmal mehr bestätigt, dass gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern hat, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2008 [2C_553/2007], Erw. 2.1)

Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung der steuerbaren Gewinne mittels ausserordentlicher Abschreibungen oder Rückstellungen für künftige Ereignisse (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. November 2015 2C_1101/2014], Erw. 3). Das Bundesgericht hat im genannten Urteil weiter ausgeführt:

"5.

5.1. Im Hinblick auf die richtige Periodisierung des (allfälligen) Kapitalverlustes stellt sich vorliegend die Frage, ob und in welchem Umfang Tatsachen, welche sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, unter dem Stichtagsprinzip zu beachten sind. Die Praxis unterscheidet insoweit zwischen einerseits sog. *wertaufhellenden* Tatsachen, d. h. Umständen, die - obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen - lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. *wertbeeinflussenden* oder *wertverändernden* Tatsachen. Während Erstere Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch Letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in der neuen Rechnungsperiode ihren Niederschlag finden dürfen (vgl. Urteil 2C_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.3). Als Beispiele für wertaufhellende Tatsachen gelten der Konkurs eines Schuldners, soweit er zeigt, dass der Schuldner schon am Bilanzstichtag in Schwierigkeiten war, aber auch die Entstehung einer Konventionalstrafe oder einer Schadenersatzpflicht, soweit deren Ursache im alten Jahr liegt (vgl. Urteil 2C_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.4.1)."

6.4.

6.4.1.

Ab 2011 war die D. – so ausdrücklich die Angaben der Rekurrentin – überschuldet (vgl. Bilanz der D. per 31. Dezember 2011 [Verlustvortrag: CHF 610'116.06]; Schreiben der I. AG vom 2. November 2012, Rekursbeilage 17). Die Rekurrentin kündigte das Darlehen in der Folge und leitete im Jahr 2012 die Betreuung ein.

Aus dem Zahlungsbefehl ergibt sich, dass die Zinsen für das Jahr 2011 und das Jahr 2012 von der D. nicht bezahlt wurden, was klar finanzielle Schwierigkeiten ab dem Geschäftsjahr 2011 indiziert. Weshalb die Zinsen im Zahlungsbefehl (und damit auch im Betreibungsbegehren) in Abweichung vom Darlehensvertrag statt mit 1 % mit 8 % eingesetzt wurden, lässt sich allerdings nicht nachvollziehen. Die vereinbarte Gewinnbeteiligung (partiarisches Darlehen) kann aufgrund des Misserfolges der D. nicht zum Tragen gekommen sein. In der Replik (S. 13, Art. 13 Rz 21) wird ausgeführt, dass dem Aktionär N. bereits bei Darlehensbegebung im November 2010 bewusst war, dass dieses Darlehen risikobehaftet war. Insofern kam den Organen der Rekurrentin zweifellos eine erhöhte Pflicht zur Überwachung zu. Allein deshalb muss die Überschuldung der D. im Jahr 2011 bekannt gewesen sein, was die Kündigung des Darlehens im Jahr 2011 unzweifelhaft nahelegt.

6.4.2.

Bestanden für die Rekurrentin – folgt man ihren eigenen Angaben – offensichtlich erkennbare finanzielle Schwierigkeit mit Auswirkung auf die Bonität der D. und damit der Werthaltigkeit der Darlehensforderung bereits im Jahr 2011, stellt sich vorab die Frage, weshalb der von der Rekurrentin festgestellten und behaupteten fehlenden Werthaltigkeit nicht – was handelsrechtlich zwingend gewesen wäre – mit einer Abschreibung/Wertberichtigung spätestens per 31. Dezember 2011 Rechnung getragen wurde. Die Verbuchung des Forderungsverlustes im Jahr 2012 erweist sich daher als periodenfremd, was bereits zur Abweisung des Rekurses führen muss. Da die finanziellen Schwierigkeiten bereits im Jahr 2011 bekannt waren, kann nach der zitierten Rechtsprechung auch keine Korrektur der unterlassenen Abschreibung/Wertberichtigung mehr vorgenommen werden.

6.5.

Sollte nicht von einer Verpflichtung der Rekurrentin, die Darlehensforderung im Jahr 2011 (mangels der von ihr behaupteten Werthaltigkeit) abzuschreiben bzw. wertzuberichtigen, auszugehen sein, muss der Rekurs abgewiesen werden, da – wie nachfolgend gezeigt wird – die Kriterien einer geldwerten Leistung erfüllt sind.

7.

7.1.

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.

7.2.

7.2.1.

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).

7.3.

7.3.1.

Nachfolgend wird zuerst die Frage geprüft, ob der Verkauf der Forderung von der Rekurrentin an die I. AG unter nahestehenden Personen erfolgte. Aufgrund der wirtschaftlichen und persönlichen Verknüpfungen sind die Abläufe bei der Rekurrentin, die Gegenstand dieses Verfahrens bilden, und bei der C. AG (Verfahren 3-RV.2018.61) im Gesamtzusammenhang zu betrachten.

7.3.2.

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

7.3.3.

G. war, so ergibt sich mindestens aus dem Tauschvorvertrag zwischen ihm und der C. AG vom 15. Januar 2005, dem Kaufvertrag vom 10. August 2006 zwischen G. 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 je aus J. (39 %), N. (22 %) und K. (39 %). Die Schwestergesellschaften sind damit zweifellos als nahestehende Personen zu qualifizieren.

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

7.3.4.

G. und Q. waren im Zeitpunkt des Darlehensverkaufes weder Aktionäre, noch Verwaltungsräte der Rekurrentin. Hingegen wird in der Replik zugestanden, dass G. und Q. (je ohne Eintrag im Handelsregister) faktische Geschäftsführer der Rekurrentin waren. Festzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass Q. im Namen der Rekurrentin am 1. November 2010 den Darlehensvertrag mit der D. und am 20. Dezember 2012 den Forderungskaufvertrag mit der I. AG und die Zession unterzeichnete, obwohl ihm in diesem Zeitpunkt eine handelsrechtliche Vertretungsbefugnis offensichtlich fehlte. Dass die "faktischen" Geschäftsführer damit nur das Tagesgeschäft in Bezug auf Vermietung und technischen Unterhalt geführt haben sollen (Replik, S. 10, Art. 9), widerspricht offensichtlich den tatsächlichen Verhältnissen. Vielmehr waren die Befugnisse in Bezug auf rechtliche Verpflichtungen allumfassend.

G. und Q. sind offensichtlich als der Rekurrentin nahestehende Personen zu qualifizieren.

7.3.5.

J. ist die geschiedene Ehefrau von G., K. die Ehefrau von Q.. Insoweit bestehen persönliche und auch wirtschaftliche Beziehungen zwischen Aktionariat und faktischer Geschäftsführung der Rekurrentin bzw. Verwaltungsrat der C. AG. Auch insofern ist von nahestehenden Personen auszugehen.

7.3.6.

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 C. AG, G. gelangte in den Besitz einer Forderung über CHF 1.13 Mio. gegenüber der D. durch Forderungsabtretung (Forderungskauf und Zession vom 20. Dezember 2012) der Rekurrentin an die I. AG (Aktionär und Verwaltungsrat O.) und von dieser an G. (Zession vom 11. Januar 2013). Insoweit besteht eine enge wirtschaftliche Verbindung zwischen der Rekurrentin, G. und der D..

7.3.7.

Die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen und Interessen zwischen den involvierten Gesellschaften (Rekurrentin, C. AG, B. AG [vormals D. AG] und I. AG) und Personen (G., Q., O. und P.) lassen sich zudem mit dem Automobilrennsport auf einen klaren gemeinsamen Nenner bringen. G. – dieser unter dem Alias "AG." –, Q. und O. waren allesamt als Rennfahrer und/oder Teammanager für die D. AG (D.) des P. tätig, was sich aus einer Internetrecherche mit den Begriffen "D." bzw. "AG.", "Q." und O." (insbesondere Treffer unter [...]) ergibt. Diese Beziehungen zu P. bestanden bezogen auf Q. und G. 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 A. AG, 3-RV.2018.63] als am Fortbestand der D. interessiert erklärte, verwundert daher kaum.), Q. mindestens ab 2010 bis mindestens 2014, und G. ab 2013 bis 2016 für D. (D.) als Rennfahrer im Einsatz (...).

Aus dem Schreiben der I. AG an die Rekurrentin 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.

7.3.8.

Zusammenfassend ergibt sich, dass G., 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 G., Q., P. und O. gesichert wurde. Dementsprechend ist keine Einzelbetrachtung von Forderungsverkauf bei der Rekurrentin und Liegenschaftsverkauf bei der C. AG (ebenso im Verfahren 3-RV.2018.61), sondern eine Gesamtbetrachtung der Vorgänge vorzunehmen.

7.4.

7.4.1.

Nachfolgend ist in Beachtung des Gesamtzusammenhanges der Transaktionen (Verkauf der Darlehensforderung und Verkauf Liegenschaft Z.) und der personenbezogenen Verknüpfungen zu prüfen, ob die Rekurrentin die Darlehensforderung gegenüber der D. von nominal CHF 700'000.00 unterpreislich an die I. AG verkauft hat und damit von einem erkennbaren Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung auszugehen ist. Ein solches Missverhältnis kann nur Vorliegen, wenn der Wert der Darlehensforderung von nominal CHF 700'000.00 im Verkaufszeitpunkt über dem von der I. AG bezahlten Kaufpreis von CHF 175'000.00 liegt. Dabei ist auf den Marktwert,

der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt, abzustellen. 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.).

Die Rekurrentin macht im Wesentlichen geltend, der Verkauf der Darlehensforderung an die I. AG sei zum im Verkaufszeitpunkt massgeblichen Verkehrswert erfolgt. Die D. sei überschuldet gewesen.

7.4.2.

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 unterpreiselich verkauft werden.

7.4.3.

Ab 2011 war die D. überschuldet (vgl. Bilanz der D. per 31. Dezember 2011 [Verlustvortrag: CHF 610'116.06]; Schreiben der I. AG vom 2. November 2012, Rekursbeilage 17). Die Rekurrentin kündigte das Darlehen in der Folge und leitete im Oktober 2012 die Betreuung ein.

Als Folge der Betreuung stand der Rekurrentin gemäss Darlehensvertrag vom 1. November 2010, Ziff. VII., das Recht zu, die als Sicherheit verpfändeten Gegenstände – gemäss Darlehensvertrag sämtliche Aktiven gemäss Inventarliste – freihändig zu verwerten. Davon hat die Rekurrentin keinen Gebrauch gemacht, obwohl per 31. Dezember 2012 Aktiven von rund CHF 0.5 Mio. in der Bilanz ausgewiesen wurden. Stattdessen hat sie das Angebot der I. AG angenommen.

Das Angebot der I. AG vom 2. November 2012 umfasst gemäss der dem Schreiben vom 2. November 2012 angefügten "Aktivenübersicht Verkaufswerte" zum einen nicht sämtliche in der Bilanz 2012 ausgewiesenen Aktiven und weist zum anderen erhebliche Abweichungen bei der Bewertung aus, so insbesondere beim Wert der Fahrzeuge, welcher in der Bilanz per 31. Dezember 2012 – und damit nach der Beurteilung gemäss Offerte der I. AG – noch mit über CHF 340'000.00 ausgewiesen wurde. Allein dieser

Umstand spricht klar für ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung und damit für eine geldwerte Leistung.

7.4.4.

Mit dem KStA ist sodann – nicht nur (aber auch) wegen der Nichtverbuchung der Forderung im Abschluss der I. AG per 31. Dezember 2012 – von einem fiktiven Verkauf der Forderung an die I. AG auszugehen. Die fehlende (notwendige) Verbuchung allein zeigt, dass die I. AG selbst nicht von einem Forderungserwerb ausgegangen ist.

Der Forderungskaufvertrag zwischen der Rekurrentin und der I. AG wurde am 20. Dezember 2012 abgeschlossen. Dieser Kaufvertrag beruht auf der Offerte der I. AG vom 2. November 2012. Darin wird noch gestützt auf den Jahresabschluss 2011 von einer deutlichen Überschuldung und einer Konkursgefahr ausgegangen. Die Betreuung im Oktober 2012 wird nicht erwähnt. Mit dem Forderungskauf durch die I. AG sollte der D. und P. die Weiterführung des Geschäftes ermöglicht werden. Mit dem Forderungskauf allein konnten deren finanziellen Schwierigkeiten aber gar nicht behoben werden. Für eine tatsächliche Sanierung wären weitere Schritte wie etwa ein (teilweiser) Forderungsverzicht oder ein Rangrücktritt notwendig gewesen. Solche weiteren Schritte wurden von der I. AG nicht gemacht. Stattdessen will O. – will man der Darstellung in der Replik (S. 7, Art. 5 Rz 5) folgen – über die Weihnachtstage den ihm bis dahin unbekannten G. in den Weihnachtsferien auf der Skipiste getroffen und ihm bei einem Essen den Kauf der Forderungen gegen die D. im Gesamtbetrag von CHF 1.13 Mio. vorgeschlagen haben. Dieses Angebot soll erfolgt sein, weil O. den investierten Betrag von CHF 300'000.00 "für ein unerwartetes anderes Engagement wieder benötigte".

Diese Darstellung ist in Würdigung der im Schreiben der I. AG vom 2. November 2012 geäußerten Absichten, der in der Folge fehlenden Einleitung von dringenden Sanierungsmassnahmen und der Nichtverbuchung des Darlehens im Abschluss 2012 der I. AG völlig unglaubwürdig. Für ein rein treuhänderisches Handeln von O. bzw. der I. AG spricht vielmehr gerade die äusserst kurzfristige Weiterveräußerung der Forderung an G.. Dieser erklärte erst im August 2013 rückwirkend auf den Bilanzstichtag vom 31. Dezember 2012 (obwohl ihm in diesem Zeitpunkt die Forderung gar nicht gehörte) den für einen Weiterbestand der D. notwendigen Rangrücktritt.

Im Ergebnis darf für die Beurteilung, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung beim Verkauf der Forderung gegen die D. durch die Rekurrentin erfolgte, nicht allein auf das Verhältnis der I. AG bzw. von O. zu den Vertragsparteien der Transaktionen, sondern vielmehr auf die Beziehungen zwischen der Rekurrentin und G. abgestellt werden.

7.4.5.

Es ist davon auszugehen, dass G. im Zeitpunkt der Übernahme der Darlehensforderung bekannt war, dass die Liegenschaft Z. verkauft werden sollte. Wie die Rekurrentin in der Replik (S. 12, Art. 9 Rz 19) zu Recht ausführen lässt: "[E]ine solche Liegenschaft kauft man ja nicht innert wenigen Tagen". Es wird in der Replik in Bezug auf das Kaufgeschäft zwischen der D. und der H. AG von einer Vorlaufszeit von etwa zwei Monaten ausgegangen. Wird derselbe zeitliche "Massstab" auf den Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung vom 24. Februar 2013 der C. AG angewandt, müssen entsprechende Abklärungen durch die Verwaltungsräte G. und Q. vorbereitend bereits im Januar 2013 eingeleitet worden sein. Das dem so ist, zeigt das Protokoll der Verwaltungsratssitzung der C. AG vom 14. Januar 2013, wo bereits eine Offerte der D. (obwohl deren Umfirmierung erst am 11. April 2013 erfolgte) erwähnt ist.

7.4.6.

Das Zusammenwirken der beteiligten nahestehenden Personen ergibt sich aus der Chronologie der Transaktionen:

20. Dezember 2012	Zession der Forderung der A. AG gegenüber der D. von CHF 700'000.00 an die I. AG für CHF 175'000.00 (Gutschriftanzeige der Bank F. vom 27. Dezember 2012; Akten A. AG [3-RV.2018.63])
11. Januar 2013	Zession der Forderungen der I. AG gegen die D. über nominal CHF 1.13 Mio. an G. für CHF 300'000.00 (Rekursbeilage 21)
14. Januar 2013	Protokoll der Verwaltungsratssitzung der C. AG mit Erwähnung einer Offerte der D. für den Kauf der Liegenschaft Z. (Rekursbeilage 24)
15. Januar 2013	Zahlung an die I. AG durch G.
28. Januar 2013	Verkehrswertschätzung der AB. AG (bei den Akten des Rekursverfahrens der C. 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 G.

- | | |
|-------------------|--|
| 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. ("G. 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 G. gegenüber der D. über CHF 1.13 Mio. aufgrund der Rückzahlung nicht mehr ausgewiesen. |

7.4.7.

Aufgrund des von G. im August 2013 (Anhang zur Jahresrechnung der D. 2012, datiert vom 6. August 2013) erklärten Rangrücktrittes musste die D. die Bilanz im Jahr 2012 nicht deponieren. Mit dem Verkauf der Liegenschaft Z., welcher am 8. August 2013 beurkundet wurde, an die D. für CHF 2.7 Mio. und den Weiterverkauf durch die D. am 20. Dezember 2013 (Datum der öffentlichen Beurkundung) an die H. AG für CHF 4.3 Mio. konnte die D. saniert und deren Rennbetrieb fortgeführt werden. Wie im Parallelverfahren der C. AG (3-RV.2018.61) mit Urteil vom 21. Januar 2021, Erw. 7.5., ausführlich festgehalten, erfolgte der Verkauf der Liegenschaft Z. an die nahestehende D. unter dem Marktwert. Auf die entsprechenden Ausführungen zur Liegenschaftsbewertung im gleichentags gefällten Urteil in Sachen C. AG (3-RV.2018.61) kann verwiesen werden. Diese Liegenschaftstransaktionen ermöglichten es der D. auch, G. für die Forderungen im Nominalbetrag von CHF 1.13 Mio. zu entschädigen.

Daraus muss geschlossen werden, dass die Darlehensforderung gegen die D. im Zeitpunkt des Forderungsverkaufes durch die Rekurrentin erkennbar vollständig werthaltig war.

7.5.

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.

7.6.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Voraussetzungen für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung aus der Forderungsabschreibung im Umfang von CHF 525'000.00 erfüllt sind.

8.

Bezüglich der Höhe der geldwerten Leistung von CHF 525'000.00 bringt die Rekurrentin keine detaillierten Einwände vor. Mängel der Berechnung 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 5'000.00, der Kanzleigebür von CHF 420.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 5'520.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

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

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