

3-RV.2019.179

3-RV.2019.180

3-RV.2019.181

P 15

Urteil vom 26. Januar 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Senn
 Richter Wick
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrentin **A. _____ AG**

vertreten durch Miko Treuhand, Gartenweg 2a, 6207 Nottwil

Gegenstand **Einspracheentscheide des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 17. September 2019**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 4. Februar 2019 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 2'159'359.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 3'091'379.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Zum deklarierten Gewinn von CHF 2'022'910.00 wurden als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen" CHF 136'449.00 für "Überpreisliche Verrechnungen C. GmbH" hinzugerechnet.

1.2.

Mit Verfügung vom 4. Februar 2019 wurde die A. AG vom KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 2'591'227.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 3'022'119.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Zum deklarierten Gewinn von CHF 1'930'739.00 wurden als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen" CHF 651'088.00 für "Überpreisliche Verrechnungen C. GmbH", CHF 300.00 für "Geschäftsm. nicht begründeter Aufwand (Mitgliederbeitrag D. E.)" und CHF 9'100.00 für "Geschäftsm. nicht begründeter Aufwand (E., Anteil Kauf Liegenschaft XY)" hinzugerechnet.

1.3.

Mit Verfügung vom 4. Februar 2019 wurde die A. AG vom KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 2'308'428.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 3'120'788.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Zum deklarierten Gewinn von CHF 1'598'669.00 wurden als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen" CHF 706'309.00 für "Überpreisliche Verrechnungen C. GmbH" und CHF 3'450.00 für "Geschäftsm. nicht begründeter Aufwand (E., Anteil Kauf Liegenschaft XY)" hinzugerechnet.

1.4.

Unter gleichem Datum wurden die Veranlagungsverfügungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 bis 2016 eröffnet, welche jedoch nicht Gegenstand dieses Rekursverfahrens sind.

2.

Gegen die Verfügungen vom 4. Februar 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 - 2013 liess die A. AG mit Schreiben vom 25. Februar 2019 Einsprache erheben. Sie stellte den Antrag,

"Verzicht der Aufrechnungen betreffend 'überpreisliche Verrechnungen C. GmbH' gemäss Veranlagungsvorschlägen 2011 bis 2016 vom 14. Februar 2018 und den Veranlagungsverfügungen 2011 bis 2016 vom 4. Februar 2019. Die Veranlagungen der Steuerperioden 2011 bis 2016 sollen gemäss Selbstdекларationen erfolgen."

3.

3.1.

Mit Entscheid vom 17. September 2019 hiess das KStA JP die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 2'139'359.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 3'071'379.00 herabgesetzt.

3.2.

Mit Entscheid vom 17. September 2019 hiess das KStA JP die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 2'494'227.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 2'905'119.00 reduziert.

3.3.

Mit Entscheid vom 17. September 2019 hiess das KStA JP die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 2'204'428.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 2'899'788.00 festgesetzt.

4.

Die Einspracheentscheide vom 17. September 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013 (Zustellung sämtlicher Einspracheentscheide am 18. September 2019) hat die A. AG mit Rekursen vom 15. Oktober 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit dem jeweils identischen Antrag:

"Der vorstehende Einsprache-Entscheid betreffend Aufrechnung überpreisliche Verrechnung C. GmbH sei aufzuheben und die Veranlagung sei aufgrund der Selbstdекларation vorzunehmen.
Der Rekurrentin sei eine angemessene Partei- bzw. Gerichtskostenentschädigung zuzusprechen."

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

5.

5.1.

Das KStA beantragt mit Vernehmlassung und Ergänzung der Vernehmlassung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 eine "reformatio in peius über Fr. 1'160'795 betreffend nicht verbuchter Provisionsumsatz der F. und G.." In den übrigen Punkten wurde die kostenfällige Abweisung des Rekurses beantragt.

5.2.

Das KStA beantragt mit Vernehmlassung und Ergänzung der Vernehmlassung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 eine "reformatio in peius über Fr. 626'073 betreffend nicht verbuchtem Provisionsumsatz und über die E. H. verdeckt verrechneter Privataufwand." In den übrigen Punkten wurde die kostenfällige Abweisung des Rekurses beantragt.

5.3.

Das KStA beantragt mit Vernehmlassung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 eine "reformatio in peius über Fr. 532'221 betreffend nicht verbuchter Provisionsumsatz der F. und G. und über die E. H. verdeckt verrechneter Privataufwand." In den übrigen Punkten wurde die kostenfällige Abweisung des Rekurses beantragt.

6.

Die A. AG hat repliziert. Es wurde an den mit den Rekursen gemachten Ausführungen und den gestellten Anträgen festgehalten. Darüber hinaus wurde die Abweisung der Anträge auf Reformatio in peius verlangt.

7.

Das KStA hat jeweils dupliziert.

8.

Die A. AG hat Stellungnahmen zur Duplik des KStA eingereicht.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren 3-RV. 2011.63 in Sachen der C. GmbH betreffend Feststellung der Steuerpflicht ab dem 1. Januar 2008 und 3-RV.2020.42 in Sachen C. GmbH betreffend Feststellung der Steuerpflicht ab dem 1. Januar 2017 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die Rekurse betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Veranlagungsverfügungen, die Einspracheentscheide und die Rekurse in den Verfahren 3-RV.2019.179, 3-RV.2019.180 und 3-RV.2019.181 basieren im Hauptpunkt auf dem gleichen, einheitlich zu beurteilenden Sachverhalt. Die angefochtenen Einspracheentscheide und die Rechtsschriften in den Rekursverfahren enthalten die gleichen Erwägungen. Es sind die gleichen Rechtsfragen zu entscheiden. Die Rechtsmittelverfahren basieren auf einer einheitlichen Rechtsgrundlage und umfassen die gleichen Beteiligten. Die Rekursverfahren 3-RV.2019.179 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011, 3-RV.2019.180 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 3-RV.2019.181 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 werden daher vereinigt.

3.

3.1.

Die Rekurrentin wurde am 19. Dezember 2000 mit Sitz in Q. (nach Sitzverlegung von R.) in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Die Rekurrentin bezweckt den kompletten Service von steckerfertigen Gewerbekühlmöbeln wie Transport, Serviceleistung, Merchandising, Reinigung und Entsorgung. Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland errichten, sich an anderen Unternehmen im In- und Ausland beteiligen sowie Grundstücke erwerben, halten und veräussern. Als Präsident des Verwaltungsrates firmierte E. mit Einzelunterschrift und I. als Mitglied des Verwaltungsrates ebenfalls mit Einzelunterschrift (Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 28. Mai 2011, Rekursbeilage 1). Mit der Sitzverlegung nach S. per 11. November 2019 wurde der Zweck ergänzt. Zusätzlich wurde erwähnt, dass die Gesellschaft im Übrigen alle kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten ausüben kann, welche mit dem Zweck der Gesellschaft im Zusammenhang stehen (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Nidwalden vom 4. Januar 2023). Alleinige Aktionäre der Gesellschaft waren in den Jahren 2011 bis 2013 E. und I..

3.2.

Die C. GmbH (nachfolgend C.) wurde am 11. Juni 2007 mit Sitz in S. (nach Sitzverlegungen) in das Handelsregister des Kantons Nidwalden eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt Beratungen und Dienstleistungen

aller Art, insbesondere im Bereich der Kältetechnik und vorwiegend in der Schweiz. Die Gesellschaft kann mit Warenposten handeln, sie kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland errichten und sich an anderen Unternehmen im In- und Ausland beteiligen sowie alle Geschäfte tätigen, die direkt oder indirekt mit ihrem Zweck in Zusammenhang stehen. Die Gesellschaft kann im In- und Ausland Grundeigentum erwerben, belasten veräussern und verwalten. Sie kann auch Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen. Als Stammanteilsinhaber waren bis zum 10. August 2014 mit CHF 15'000.00 E. (Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung) und mit CHF 5'000.00 I. (Gesellschafterin und Geschäftsführerin) eingetragen. Per 11. August 2014 hat E. einen Stammanteil von CHF 1'000.00 an die Tochter J. (Gesellschafterin) abgetreten (Auszug aus dem Handelsregister des T. vom 4. Januar 2017; Rekursbeilage 1).

3.3.

Die Rekurrentin und die C. waren in den Jahren 2011 bis 2013 Schwestergesellschaften.

4.

4.1.

Mit dem Schreiben vom 14. Februar 2018 stellte das KStA JP der Rekurrentin nach einer Domizilrevision und weiteren umfangreichen Abklärungen Veranlagungsvorschläge für die Steuerperioden 2011 - 2016 zu. Im Begleitschreiben wurde zur Begründung der Aufrechnungen einzig ausgeführt, dass sich die "Aufrechnungen an die OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen (Ursprünglich Kreisschreiben ESTV vom 27. Juni 1995, publiziert in ASA 66, 45f.)" anlehnen. Die Rekurrentin lehnte in der Folge die Veranlagungsvorschläge ab. Das KStA JP nahm die Veranlagungen gemäss den Vorschlägen vor.

4.2.

Mit der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen 2011 bis 2013 wurde geltend gemacht, die vom KStA JP für die Festsetzung der zulässigen Verrechnungspreise zwischen der C. und der Rekurrentin angewandte Cost-plus-Methode mit einem generellen Zuschlag von 5 % auf den Ist-Kosten sei veraltet und vorliegend nicht anwendbar, was insbesondere bei Provisionszahlungen gelte. Massgeblich seien die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD mit dem dort vorgesehenen Drittvergleich. Allein deshalb könnten die von der C. gegenüber der Rekurrentin angewandten Verrechnungsarten nicht über einen Leisten geschlagen werden. Nicht nur die Provisionen, sondern auch die Weiterverrechnung von Arbeiten (Personalausleihe, Buchhaltungs- und Managementhonorare) seien dem Drittvergleich zu unterziehen.

Bei den Verkaufsprovisionen würden 10 % vom Nettoerlös von der C. an die Rekurrentin für Kundenwerbung, Beziehungspflege, den exklusiven Handelsvertretervertrag zwischen E. und der G. sowie die Vermittlung, Beratung und Betreuung fakturiert. Provisionen in dieser Grössenordnung seien absolut üblich. Das ergebe sich sowohl aus dem Umstand, dass der Nettoerlös erheblich gesteigert werden konnte und sich gleichzeitig der Bruttogewinn sowie der Betriebsaufwand konstant entwickelt hätten. Es könne daher nicht von einer "Gewinn-Abschöpfungspraxis" gesprochen werden.

Bei den Provisorien würden der C. von der Rekurrentin zum einen eine erfolgsabhängige Vermittlungsprovision (Vermittlung eines Verkauftrages) von 10 % der Auftragssumme und zum anderen für die Abgeltung von weiteren komplexen, von E. geleisteten Arbeiten weitere 10 – 15 % vergütet. Dieser Ansatz für zusätzliche Arbeiten orientiere sich an den Honorarrichtlinien der SIA und entspreche dem verwendeten Ansatz für Architektur, Bauführung und Fachingenieure.

Weitere Verrechnungen der C. ergäben sich für Reparatüreinsätze von Dritten und die Ausleihung von Fachpersonal. Diese Arbeiten seien von J., Kauffrau EFZ und Kältemonteurin EFZ, ausgeführt und der Rekurrentin von der C. zum Preis von CHF 75.00/h verrechnet worden. Die auswärtigen Arbeiten würden von der Rekurrentin zu CHF 105.00/h weiterverrechnet.

I. sei für die gesamte Administration, insbesondere für das Rechnungs- und Personalwesen verantwortlich. Das der Rekurrentin verrechnete Honorar für Buchführung und Administrationsverantwortung entspreche etwa 50 % ihres von der C. bezogenen Lohnes. Das verrechnete Honorar entspreche dem in der Lohnstrukturerhebung 2014 (Salarium) ausgewiesenen Lohn eines Kadermitgliedes in der gleichen Funktion. Das gleiche ergebe sich gestützt auf das Salarium für das für Management und Verkaufsleitung durch E. verrechnete Honorar.

Die Rekurrentin erarbeite trotz markgerechten Leistungs- und Provisionsverrechnungen durch die C. konstant hohe Gewinne. Die gleichen Leistungen könnten nur zu höheren Preisen bei Dritten eingekauft werden. Da die strategischen Entscheide und die für den Erfolg der Firmengruppe wichtigen Arbeiten von der C. ausgeführt würden, müsse dieser ein grösserer Anteil am Gruppengewinn zugerechnet werden. Die C. sei exklusiver Vertriebspartner der K. GmbH (nachfolgend: L.). Basis des Erfolgs sei die strategische Partnerschaft aufgrund des zwischen der L. und E. geschlossenen Handelsvertretervertrages.

4.3.

Mit dem Einspracheentscheid stellte das KStA JP fest, dass die Rekurrentin einen umfassenden Service in Bezug auf Gewerbekühlmöbel anbiete. Die

Geräte würden verkauft oder vermietet. Hauptlieferanten seien die G. AG mit Sitz in U. (nachfolgend: G.) oder deren Niederlassung in V. (nachfolgend: L.).

E. und I. seien Alleinaktionäre der Rekurrentin. Zusammen mit der Tochter J. (ab 2014) bildeten sie deren Geschäftsleitung. E. und I. und ab 1. Mai 2014 J. – diese sei bis 30. April 2014 bei der Rekurrentin angestellt gewesen – hätten ihre Arbeiten für die Rekurrentin über die C. verrechnet. Der Handelsvertretervertrag von E. mit der L. bilde die Geschäftsgrundlage. E. verfüge über die massgeblichen Kunden- und Lieferantenbeziehungen. Er führe die Gesellschaft zusammen mit seinem Führungsteam operativ. I. führe zusammen mit zwei Mitarbeitenden die Buchhaltung und weitere administrative Bereiche der Rekurrentin. Sie verfüge in Q. über einen ausschliesslich von ihr benutzten Arbeitsplatz.

Leistungsbeziehungen zwischen Aktionär bzw. diesen nahestehenden Personen und einer Gesellschaft seien gemäss § 68 Abs. 1 StG nach Massgabe des "Fremd- und Drittpreises" zu bestimmen. Weiter sei § 68 Abs. 4 StG zu beachten. Auch dieser enthalte wie das nationale Recht für die Wahl der Methode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen keine explizite Norm. Die Rekurrentin sei bei der Methodenwahl grundsätzlich frei. Sinn- gemäss anwendbar seien die OECD-Richtlinien. Gemäss den OECD-Standards sei für die Erbringung von Verwaltungsleistungen die Kostenaufschlagsmethode massgeblich. In Analogie zur Regelung für Konzernkoordinationszentralen betrage der Aufschlag 5 % der massgeblichen Kosten. Diese Methode werde auch bei konzerninternen Dienstleistungen angewandt. Für die Erbringung von speziellen Dienstleistungen mit Nicht-Routine Charakter sei die Gewinnaufteilungsmethode anzuwenden. Bei markt- üblichen Leistungen sei auf den Preisvergleich abzustellen. Zu beachten seien sodann die Anweisungen im Kreisschreiben Nr. 4 der EStV zur "Be- steuerung von Dienstleistungsgesellschaften" vom 19. März 2004. Die Kostenaufschlagsmethode sei in den OECD-Richtlinien als eine der drei Standardmethoden erwähnt.

Es mache wirtschaftlich keinen Sinn den von E. mit der L. abgeschlossenen Handelsvertretervertrag bei der C. anzusiedeln, da die Kunden- und Lieferantenbeziehungen grundsätzlich über die Rekurrentin liefen. Provisionen für Leistungen und Arbeiten, welche von der Rekurrentin erbracht würden, in die C. abzuführen, sei als absonderliche Rechtsgestaltung zu qualifizieren. Es resultiere aus den unterschiedlichen kantonalen Steuertarifen eine offensichtliche und erhebliche Steuerersparnis von 7.94 %. Die von der C. erzielten Provisionen seien unter dem Aspekt der Steuerumgehung und auch in Anwendung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie (substance over form) der Rekurrentin zuzurechnen.

Da das gesamte Personal und die Infrastruktur, welche E. die Erbringungen seiner Dienstleistungen ermöglichen, bei der Rekurrentin anzusiedeln seien, könne die Gewinnaufteilungsmethode nicht angewendet werden. Da E. ein für seine Position sowie der Rentabilität und Grösse des Unternehmens entsprechendes Gehalt beziehe, welches auch eine angemessene Abgeltung des erzielten Geschäftserfolges beinhalte, sei auch hier die Kostenaufschlagsmethode korrekt. Die gleiche Methode sei für die Verrechnung der Arbeitsleistungen von I. anzuwenden. Sie erbringe Verwaltungsleistungen bzw. konzerninterne Dienstleistungen. J. erbringe marktübliche Dienstleistungen, für die die Verrechnung der geleisteten Stunden für CHF 75.00/h angemessen sei. Es würden keine nennenswerten Leistungen am Markt an Dritte erbracht.

Die Verrechnung eines monatlich konstanten Betrages für die von E. und I. erbrachten Leistungen deute auf ein Angestelltenverhältnis hin. Der von E. von der C. bezogene Lohn gelte als angemessen, während derjenige von I. eher überhöht sei. Der Einfachheit halber werde der Lohn von I. jedoch als dem Drittvergleich standhaltend angesehen, auch wenn nicht erklärt werde, weshalb der bezogene Lohn über dem mit der EDV-Berechnung Salarium ermittelten Lohn liege. Zudem seien pauschale umsatzabhängige Vergütungen für die Leistungen von E. und I. bei gleichzeitiger Verrechnung von lohnähnlichen Vergütungen erfolgt. Die gleichzeitige Abrechnung von prozentualen und zeitlichen Honoraren sei in der Immobilien- und in der gesamten Beraterbranche verpönt. Ein Vergleich könne zu keinem korrekten Ergebnis führen. Akzeptiert sei bei den verrechneten Honoraren von E. und I. eine Entschädigung von Aufwand plus 5 %.

Gestützt auf die Cost plus Methode mit 5 % wurde die geschäftsmässige Begründetheit der verrechneten Dienstleistungen überprüft und mangels adäquater Gegenleistungen Aufrechnungen (2011: CHF 136'449.00; 2012: CHF 651'088.00; 2013: CHF 706'309.00) vorgenommen. Die nicht geschäftsmässig begründeten Leistungen seien an nahestehende Personen erbracht worden und für die handelnden Personen erkennbar gewesen. Das zeige auch die Auswertung des Betriebsergebnisses (EBITDA). Bei der C. liege dieses deutlich höher als bei der Rekurrentin.

4.4.

Mit Rekursen hielt die Rekurrentin an den Ausführungen in der Einsprache fest. Es wurde ergänzend ausgeführt, die in § 68 Abs. 3 StG vorgesehene Kostenaufschlagsmethode sei vorliegend nicht anwendbar, da sie lediglich die Mindestbesteuerung von schweizerischen Dienstleistungsgesellschaften internationaler Konzerne mit Routine-Funktionen abdecke. Demgegenüber handle es sich vorliegend um "Key-Funktionen der Entscheidungsträger". Die Überprüfung von Verrechnungspreisen bei in der Schweiz domizilierten Gesellschaften erfolge unter dem Titel der geldwerten Leistungen.

Massgeblich sei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Drittvergleich. Im Sinne einer Auslegungshilfe werde dabei vom Bundesgericht auf die OECD-Richtlinien abgestellt. Es sei vorerst zu ergründen, wo Funktionen tatsächlich ausgeübt würden, wer welche Risiken und wer welche betrieblichen Vermögenswerte tatsächlich trage (Funktionsanalyse). Anschliessend seien die zugeordneten Leistungen zu bewerten. Mit dem RGE vom 23. Februar 2012 sei festgehalten worden, dass sich die tatsächliche Verwaltung der C. in S. befinde, wo sich auch die Personen aufhielten, welche die entsprechenden Funktionen ausübten.

Weiter wurde ausdrücklich auf die "M." hingewiesen, welche von der G. jeder Länderorganisation vorgeschrieben werde. Damit werde jedem Vertreter eine Vertriebs- und Kundenservicestruktur vorgeschrieben. Den Ländervertretungen sei es erlaubt, mit Servicepartnern zusammenzuarbeiten. Dafür sei im Wesentlichen die Rekurrentin eingesetzt worden. Die C. vermittele die Kunden (auch für weitere, nicht G.-Produkte) und erhalte dafür eine Provision. Sie sei auch für die Kundenbetreuung, die Aufgaben gemäss Handelsvertretervertrag und die Umsetzung der G.-C.-Kundenservicestruktur verantwortlich. Die Rekurrentin verkaufe die Produkte und erhalte die Handelsmarge. Die Rekurrentin führe operativ die Wartung sowie den Service der Geräte aus und erbringe weitere Dienstleistungen wie Transport, Entsorgung, Lagerung und Gerätehandling. Die entsprechenden Dienstleistungserträge stünden auch der Rekurrentin zu.

Zur im Einspracheentscheid abgehandelten Steuerumgehung wurde erklärt, es liege keine absonderliche Rechtsgestaltung vor, wenn die C. die Provisionen aus der Vermittlertätigkeit vereinnahme. Interkantonale Steuerbelastungsdifferenzen führten nicht automatisch zur Annahme einer Steuerumgehung. Die tatsächliche Verwaltung der C. sei in S.. Es seien jeweils 5 bis 6 Personen angestellt gewesen.

Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb Provisionen der Rekurrentin zuzurechnen sein sollten, wenn die "Erfolgsgaranten" E. und I. bei der C. angestellt seien. Dort seien auch die Verkaufs- und Marketingaktivitäten angesiedelt. Die Rekurrentin müsse daher als Low-Risk Unternehmen angesehen werden. Die Provisionierung der C. entspreche einem marktüblichen Entschädigungsmodell. Provisionen seien nicht der Rekurrentin zurechenbar.

Die Auslagerung der Personaladministration sei üblich. Es liege kein Quasi-Anstellungsverhältnis von E., I. und J. vor. Eine Zeiterfassung sei auf Geschäftsleitungsebene ohnehin unüblich. Der von E. bezogene Lohn sei zweifellos zu tief, Provisionen seien geschuldet. I. sei eine Generalistin und für die gesamte Verwaltung verantwortlich. Sie sei hauptsächlich mit der

Führung der Buchhaltung beauftragt. Sie sei zwar nicht (vgl. Salarium BFS) in der Unternehmungsberatung tätig, jedoch in der Geschäftsleitung.

Nur im Jahr 2011 sei eine Provision von 25 % abgerechnet worden. Ab 2012 werde mit dem Systemwechsel nur noch eine Provision von 10 % verrechnet. Die verrechneten Provisionen 2011 entsprächen 2.8 % des Gesamtumsatzes bzw. 5.85 % des Geräteumsatzes. Bei I. stehe bei der Bemessung der Entschädigung die Arbeitsleistung im Vordergrund, bei E. nebst der pauschalen Vergütung für die Beratertätigkeit und die Führung der Verkaufsabteilung (zwei bei der Rekurrentin angestellte Verkäufer) die Erzielung von Provisionen durch Kundenvermittlung.

Es sei unzulässig den in den Jahren 2011 bis 2013 mit Dritten erzielten Umsatz der Cost-Plus-Berechnung zu unterwerfen. Da die C. keine Routine-Funktionen wahrnehme, sei ein Zuschlag von nur 5 % zu gering. Vielmehr generiere die C. die Wertschöpfung für die ganze Gruppe. Mit einer Aufrechnung von lediglich CHF 136'449.00 im Jahr 2011 werde ohnehin kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan. Würde die Kostenaufschlagsmethode auf gleicher Basis für das Jahr 2012 auf die Rekurrentin angewendet, ergäbe sich ein Gewinn von CHF 645'000.00. 2013 wäre von einem zu korrigierenden Gewinn von CHF 803'000.00 auszugehen. Daraus ergebe sich ein offensichtliches Missverhältnis zu Lasten der C..

Die pauschale (prozentuale) und stundenmässige Abrechnung werde dann nicht unzulässigerweise vermischt, solange es sich – wie vorliegend – um verschiedene Aufträge handle.

Für die Provisionshöhe sei entscheidend, welche Leistungen damit abgegolten würden. Bei der Kundenvermittlung lägen die Provisionen zwischen 7 % bis 20 %. Ein Durchschnittswert von 10 % sei realistisch.

Sämtliche Kosten für die Kundengewinnung durch E. gingen zu Lasten der C.. Diese bezahle Löhne, Miete, Fahrzeugkosten, Unterhalt Betriebseinrichtungen, Versicherungen, Energie, Verwaltungsaufwand und Werbung sowie den Aufwand für die Kundenbetreuung.

4.5.

Mit der Vernehmlassung und der Ergänzung zur Vernehmlassung hielt das KStA jeweils an den bisherigen Ausführungen fest. Neu wurde eine Reformatio in peius beantragt. Dabei wurde vorerst ausgeführt, "[d]urch Meldung" sei das KStA über die Auftragsabwicklung gemäss dem Handelsvertretervertrag informiert worden. Dabei wurde auf die Unterscheidung zwischen "Grosskunden wie N. und O. (Fakturen über G.)", "Fakturen von F. an die A. AG" und "Fakturen von der F. an Endkunden" hingewiesen. Weiter wurde ausgeführt, dass die Rekurrentin immer die Garantiefälle

gestützt auf Serviceverträge abhandle. Der anfallende Aufwand werde mit einer angemessenen Gewinnspanne gestützt auf den C. Servicevertrag A. vom 1. Oktober 2007 der L. in Rechnung gestellt. Auch das Mahnwesen werde nach Meldung von Ausständen durch die L. von der Rekurrentin übernommen. Die L. verfüge in Q. über ein Konsignationslager für welches ein Mietzins entrichtet werde. Dieses Lager werde ausschliesslich durch Mitarbeitende der Rekurrentin betreut. Diese Arbeiten seien im Mietzins nicht eingeschlossen. Die Rekurrentin stelle dafür Rechnung. Die Kosten seien in der Provisionsabrechnung der C. eingeschlossen. "Für die Provision werden vom Umsatz des jeweiligen Monats die Kosten wie Fracht, Wareneinsatz, Garantie, etc. abgezogen." Die Provision werde von der C. in Rechnung gestellt und vereinnahmt.

Daraus hat das KStA unverändert geschlossen, dass von einer Steuerumgehung auszugehen sei. Die wirtschaftliche Verflechtung von Rekurrentin und C. sei offensichtlich. Augenfällig sei zudem die teilweise Personal- und Kundenunion der beiden Gesellschaften. Die Aufteilung der Erträge sei willkürlich. Der zwischen E. und der L. abgeschlossene Handelsvertretervertrag sei ausschliesslich der Rekurrentin zuzurechnen. Die C. vereinnahme zusätzliche Provisionserträge von der L. und mutmasslich auch der G.. Sämtliche Provisionserträge aus dem Handelsvertretervertrag seien der Rekurrentin zuzuweisen. Dementsprechend werde im Umfang der von der C. aus dem Handelsvertretervertrag verbuchten Provisionen eine Reformatio in peius beantragt. Dabei wurde für die Jahre 2011 bis 2013 jeweils eine Reformatio in peius im Umfang der Differenz zwischen dem Gesamtumsatz der C. abzüglich der mit der Rekurrentin erzielten Erträge beantragt (2011: CHF 1'160'795.00; 2012: CHF 612'303.00; 2013: CHF 518'017.00). Zur Begründung wurde ausgeführt, es sei nicht bekannt, wie sich dieser "übrige" Umsatz zusammensetze. Dieser dürfte aber zu einem grossen Teil mit Provisionsumsatz aus den mit L. und G. abgerechneten Geschäften stammen.

Weiter wurde daran festgehalten, dass I. in Q. über einen festen Arbeitsplatz verfüge, welcher auf eine regelmässige Anwesenheit schliessen lasse. Sodann befinde sich die tatsächliche Verwaltung der C. nicht in S.. Das ergebe sich nicht nur aus dem festen Arbeitsplatz von I. in Q., sondern auch aus der Verrechnung von Frankaturen an die C. durch die Rekurrentin in den Jahren 2011 bis 2013 von bis zu CHF 581.75. Es sei belegt, dass praktisch der ganze Briefverkehr der C. von Q. aus versandt werde und mutmasslich auch dort abgewickelt werde. Es sei auch davon auszugehen, dass Generalversammlungen der Rekurrentin und der C. jeweils in Anwesenheit von E. und I. in Q. stattgefunden hätten.

Auch seien in den Rechnungen der Vertreterin diverse Hinweise auf private Beratungsleistungen zu Gunsten der Aktionäre zu finden. Im Jahr 2012

seien CHF 10'992.00 (Konto "A.-Ber / 660; "privater Aufwand I. und E.") als Privataufwand der Rekurrentin belastet worden. Auch bei den Rechnungen betreffend "Kauf XY" handle es sich um Privataufwand, da die die Liegenschaften erwerbende P. AG privat gehalten werde. Auf dem Unterkonto "A.-Treu / 696" seien im Jahr 2012 CHF 2'778.00 und im Jahr 2013 CHF 14'204.00 verbucht. Diese Beträge seien zusätzlich zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.

4.6.

In der Replik wurde an den bisherigen Ausführungen festgehalten und ergänzend ausgeführt, mit den Ausführungen in der Vernehmlassung werde die steuerliche Existenz der C. als Schwestergesellschaft zu Unrecht negiert. Jede Gesellschaft erhalte das Entgelt, für welches sie auch die Leistungen erbracht habe. E. sei in seiner Tätigkeit völlig unabhängig von der Rekurrentin. Vielmehr sei die Rekurrentin von den Verkaufsleistungen der C. abhängig. Der vom KStA beschriebene Leistungsaustausch zwischen der L. und der Rekurrentin beruhe nicht auf einer "Meldung", sondern auf einem Beschrieb der Teamleiterin Einkauf/Marketing/PM der Rekurrentin. Die Stellungnahme sei erfolgt, nachdem das KStA JP eine Steuerprüfung bei der L., Verkaufsbüro Schweiz, in Q. vorgenommen habe. Dieser Bericht sei unkritisch und unvollständig in die Vernehmlassung übernommen worden. Die Rekurrentin habe keinen Zugang zum ProShop-System und auch keinen Zugriff auf einen gemeinsamen Mail-Ordner mit Bestellungen von Grosskunden. Weiter wird anhand von Beispielen auf die (Verkaufs-)Tätigkeit von E. eingegangen. Der entsprechende Aufwand entstehe bei der C.. Es wurde festgehalten, dass der Prozess bis zum Verkaufsabschluss bei der Beurteilung der Angemessenheit des Leistungsaustausches nicht ausgeblendet werden dürfe.

Mit der zusätzlichen Aufrechnung der bei der C. ermittelten Umsatzdifferenzen bei der Rekurrentin würden trotz Kostenaufschlagsmethode die dem Umsatz gegenüberzustellenden Kosten gerade nicht berücksichtigt. Es werde damit vom Cost-Plus abgewichen.

Es wurde unverändert bestritten, dass in Q. ein ausschliesslich von I. genutzter Arbeitsplatz bestehe. Der vom KStA erwähnte Arbeitsplatz sei von verschiedenen Personen, meistens jedoch von J. genutzt worden. E. und I. benützten den Arbeitsplatz unregelmässig für die Tätigkeiten als Verwaltungsratsmitglieder und für Geschäftsleitungsaufgaben.

C. habe in S. keinen Frankaturautomaten. Deshalb werde die Post mehrheitlich von J., aber auch von E. und I., von S. nach Q. zur Frankierung gebracht. Dementsprechend werde der Frankaturaufwand von der Rekurrentin monatlich an die C. fakturiert.

Die Aufrechnungen für private Beratungsleistungen zu Gunsten der Aktionäre im Jahr 2012 von CHF 10'992.00 und von Rechnungen betreffend "Kauf XY" von CHF 2'778.00 und im Jahr 2012 und von CHF 14'204.00 im Jahr 2013 wurden bestritten.

4.7.

Mit der Duplik wurde vom KStA an den bisherigen Ausführungen festgehalten, ebenso mit der Eingabe der Rekurrentin vom 7. Mai 2020.

5.

5.1.

Umstritten sind in allen Steuerjahren der Leistungsaustausch zwischen der Rekurrentin und der C. GmbH (Provisionen/Entschädigungen für Leistungen von E., I. und J.) sowie die Aufrechnungen von als privat qualifizierten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Kauf der Liegenschaft XY in Q. sowie Treuhandleistungen. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

5.2.

In der Replik wird ausführlich auf das Verfahren in Sachen L., Konsignationslager Q., verwiesen. Dieses ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, so dass darauf nicht einzugehen ist.

5.3.

Die Vorinstanz geht in Bezug auf die Provisionen einerseits von einer Steuerumgehung aus, andererseits werden die nach der Cost Plus-Methode berechneten Überentschädigungen als geldwerte Leistungen behandelt. Zuerst wird daher auf die behauptete Steuerumgehung und anschliessend auf die Frage geldwerter Leistungen eingegangen.

6.

6.1.

6.1.1.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 131 II 627, E. 5.2 S. 635 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 22. Oktober 2002 [2A.470/2002], E. 4.1 und 5.1, in: StR 59/2004 S. 127; Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juli 2001 [2A.580/2000], E. 2c, in: StE 2001 A 12 Nr. 10; je mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint,
- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und

- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.

6.1.2.

Entsprechend der neueren Lehre soll die Annahme einer Steuerumgehung nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommen, wenn trotz Heranziehung des Normsinnes als Auslegungsschranke das Gesetz angewendet werden kann, aber das Ergebnis einer Besteuerung oder Steuerbefreiung aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Masse als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme (BGE 138 II 239, E. 4.1.; M. Reich, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 6 N 47, S. 149). Mit dieser Gewichtung soll anhand der vorgenannten Kriterien die Steuerumgehung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuerplanung/-vermeidung abgegrenzt werden.

6.1.3.

Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (Sachverhaltsfiktion).

6.1.4.

Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde zu beweisen.

6.2.

6.2.1.

In tatsächlicher Hinsicht ist zu berücksichtigen, dass das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) mit Urteil vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) eine Steuerpflicht (Betriebsstätte) der C. ab dem 1. Januar 2008 im Kanton Aargau (Q.) verneint hat. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen. Bis zur Feststellung des Gegenteils ist daher diese gerichtliche Beurteilung und der dieser Beurteilung zugrunde gelegte Sachverhalt massgeblich. Daran ändert nichts, dass das KStA JP mit Verfügung vom 6. Februar 2019 und Einspracheentscheid vom 26. Februar 2020 eine Steuerpflicht der C. im Kanton Aargau ab dem 1. Januar 2017 festgestellt bzw. bestätigt hat. Es ist betreffend die Jahre 2011 bis 2013 bezüglich der C. von einer in S. operativ tätigen Gesellschaft auszugehen.

6.2.2.

Das KStA begründet die Steuerumgehung weiter mit gestützt auf während der Domizilrevision vom 13. und 14. Juli 2017 gemachte Feststellungen. Unabhängig davon, wie etwa die Programmierung eines Telefons ("Mami

NA"), Einrichtungen ("Kinderspielecke", Foto des Enkelkindes) oder weitere Gegenstände (Öl und Essig, Gewürzstreuer, Zigaretten, Coop-Zeitung) zu würdigen wären, sind entsprechende Feststellungen aus dem Jahr 2017 für die vorliegende Beurteilung irrelevant. Aus im Jahr 2017 gemachten Feststellungen kann nicht einfach abgeleitet werden, dass die Verhältnisse in den Jahren 2011 bis 2013 identisch waren. Dementsprechend sind solche Feststellungen beweisuntauglich und entsprechende Würdigungen des KStA und der Rekurrentin in den Rechtsschriften vollständig unbeachtlich. Gleiches gilt für Darstellungen zum Verfahrensablauf im Verfahren gegenüber der L. betreffend Feststellung der Steuerpflicht (Betriebsstätte).

6.3.

6.3.1.

Das KStA JP begründet die Steuerumgehung im Wesentlichen mit der wirtschaftlichen Verflechtung der Rekurrentin und der C.. Augenfällig sei eine weitgehende Personal- und Kundenunion der beiden Gesellschaften. Es mache wirtschaftlich keinen Sinn den von E. mit der L. abgeschlossenen Handelsvertretervertrag bei der C. anzusiedeln, da sämtliche Kunden- und Lieferantenbeziehungen grundsätzlich über die Rekurrentin liefen. Provisionen für Leistungen und Arbeiten, welche von der Rekurrentin erbracht würden, in die C. abzuführen, sei als absonderliche Rechtsgestaltung zu qualifizieren. Der zwischen E. und der L. abgeschlossene Handelsvertretervertrag sei ausschliesslich der Rekurrentin zuzurechnen. Aus den unterschiedlichen kantonalen Steuertarifen resultiere eine offensichtliche und erhebliche Steuerersparnis von 7.94 %. Die von der C. erzielten Provisionen seien unter dem Aspekt der Steuerumgehung und auch in Anwendung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie (substance over form) der Rekurrentin zuzuweisen.

Die Rekurrentin geht demgegenüber von einer korrekten Rechtsgestaltung und Entschädigungspraxis aus. Eine absonderliche Rechtsgestaltung wird bestritten.

6.4.

6.4.1.

Mit Vertragsbeginn am 1. Juli 2000 schlossen E. und die L. einen Handelsvertretervertrag ab. Die L. übertrug damit E. die Alleinvertretung des Gesamtprogramms an steckerfertigen Kühl- und Tiefkühlgeräten, welches die L. vertreibt, für die Schweiz und Liechtenstein (§§ 1 und 2 des Vertrages). Nach § 4 des Vertrages wurde E. ermächtigt, Untervertreter oder Angestellte einzusetzen. Die Aufgabe des Handelsvertreters E. bestand in der Verpflichtung, sich ständig um die Vermittlung von Geschäften zu bemühen und ständig auf "eine Steigerung der Umsätze im Vertragsgebiet und auf Neugewinn von Kunden [...] laufend hinzuwirken" (§ 5 des Vertrages). Nach § 9 des Vertrages steht die Vermittlungsprovision

dem Handelsvertreter zu. Berechnungsgrundlage ist dabei der an Kunden fakturierte und bezahlte Nettoumsatz. Die Provisionsabrechnung basiert auf der Nettoumsatzliste, die monatlich für den Handelsvertreter erstellt wird. Aus dem Berechnungsschema in § 10 des Vertrages ergibt sich auch, dass schon damals Transportkosten und effektive Aufstellkosten der AA. AG, bis zum 12. Dezember 2006 die Firma der Rekurrentin (vgl. Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Nidwalden vom 26. Mai 2011, Rekursbeilage 1), vom Umsatz zur Bestimmung des Nettoumsatzes abgerechnet wurden. In der Anlage 1 sind die Provisionssätze für die Jahre 2000 bis 2009 festgehalten. Weiter wird die Zusammensetzung der Provisionssätze definiert und erklärt, dass "davon 45 % an G. für Kostendeckung" und "Rest anteilig an Handelsvertreter wie oben deklariert und verbleibender Rest an G." gehen.

6.4.2.

Ausweislich der Steuererklärungen der C. und der Rekurrentin für die Jahre 2011 bis 2013 verblieben die Rechte und Ansprüche aus diesem Vertrag immer bei E.. Eine Einbilanzierung ist nicht ersichtlich, ebensowenig eine sonstige Übertragung auf die genannten Gesellschaften. Somit verblieben sämtliche Provisionsansprüche aus G.-Geschäften bei E.. Davon ist das Spezialverwaltungsgericht schon in seiner Entscheid vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) in Sachen C. ausgegangen (Erw. 7.3.). Daran ist unverändert festzuhalten. Es ist damit wohl auch nicht von einer (verdeckten) allenfalls einkommensrelevanten Nutzungseinlage auszugehen (vgl. dazu SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2013.60], Erw. 4.2.).

6.4.3.

Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb nicht auf den zivilrechtlich gültigen, von E. abgeschlossenen Handelsvertretervertrag abgestellt werden sollte. Die dortigen Vereinbarungen, insbesondere die Provisionsvereinbarung, entsprechen dem Üblichen. Selbst in wirtschaftlicher Betrachtung kann der Handelsvertretervertrag nicht der Rekurrentin zugerechnet werden. Die Rekurrentin kann mangels vertraglicher Grundlage weder gegenüber der L., noch gegenüber der G. Ansprüche geltend machen. Hinzu kommt, dass die Tätigkeit von E. generell für die Umsatzerzielung nahezu unersetzlich ist. Dass er die C. als Untervertreterin beigezogen bzw. für die C. als Angestellter tätig ist, ist nicht ungewöhnlich oder absonderlich. Dementsprechend ist ebensowenig die Zahlung von Provisionen an die C. absonderlich.

6.4.4.

Ebenso ist die Erbringung von Dienstleistungen durch die bei der C. angestellten E. und I. oder J. ("Personalverleih") nicht aussergewöhnlich. Ein solches Vorgehen ist zweifellos im Wirtschaftsleben gebräuchlich. Das Spezialverwaltungsgericht hat sich dazu ebenfalls im SGE vom 20. März 2014 (3-RV.2013.60), Erw. 7.5. und 7.6., geäußert.

6.4.5.

Die gewählte Rechtsgestaltung erscheint im Ergebnis trotz der engen wirtschaftlichen und in Teilen engen personellen Verbindungen als den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht völlig unangemessen. Es liegt allein deshalb keine Steuerumgehung vor. Die von der Vorinstanz vorgenommene Sachverhaltsfiktion mit Zurechnung des von E. mit der L. abgeschlossenen Handelsvertretervertrages an die Rekurrentin und einer "ausschliesslichen" Provisionsberechtigung derselben rechtfertigt sich daher nicht. Es muss auf die zivilrechtlichen Strukturen abgestellt werden. Daraus sind die Steuerfolgen abzuleiten (vgl. BGE 139 II 78 E. 3.2.1 S. 88 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 2. November 2017 [2C_1018/2015], E. 8.3.3.2; Urteil des Bundesgerichts vom 27. August 2013 [2C_1158/2012], E. 3.5; Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2013 [2C_487/2011], E. 2.7; Urteil des Bundesgerichts vom 5. Dezember 2011 [2C_272/2011], E. 3.2.3).

6.5.

Der mit dem Föderalismus begründete interkantonale Steuerwettbewerb führt – wie gerade der vorliegende Sachverhalt zeigt – zu erheblichen Unterschieden bei der Steuerbelastung von juristischen (und natürlichen) Personen. Das Element der Steuerersparnis (objektives und subjektives Element) kann aber gerade deshalb im vorliegenden Verfahren nicht zu einer Steuerumgehung führen, auch wenn es zweifellos zutrifft, dass im Rahmen einer Steuerplanung wohl immer eine Optimierung der Steuerbelastung angestrebt wird.

6.6.

Wird eine Steuerumgehung verneint, sind die Anträge auf Reformatio in peius abzuweisen, soweit eine vollumfängliche Zurechnung von Provisionszahlungen an die Rekurrentin beantragt wird. Nachfolgend ist jedoch zu prüfen, in welcher Höhe der Leistungsaustausch zwischen der Rekurrentin und der C. bzw. E., I. und J. geschäftsmässig begründet ist.

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.

7.3.1.

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.

7.3.2.

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).

7.4.

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 seinem Urteil vom 12. Oktober 2022 (2C_824/2021 und 2C_825/2021) wurde vom Bundesgericht bezüglich Verrechnungspreisen erwogen:

"5.1. Nach ständiger Rechtsprechung beantwortet sich die Frage, ob eine angemessene Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht anhand eines Vergleichs zwischen der zu beurteilenden Leistung mit derjenigen Leistung, wie sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre: Zu prüfen ist, ob die infrage stehende Leistung auch mit einem unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre, d.h. ob sie dem Grundsatz der vollen Konkurrenz ("principe de pleine concurrence", "dealing at arm's length") genügt. Dieses Vorgehen erlaubt es, den Verkehrswert der Leistung zu beurteilen, welcher mit dem Wert der von der Gesellschaft erbrachten Leistung verglichen werden muss (BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 545 E. 3.2; 138 II 57 E. 2.3; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2, in: StE 2001 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.3 mit Hinweisen).

5.2. Die OECD hat im Bereich der konzerninternen Verrechnungspreise Richtlinien veröffentlicht (aktuelle Fassung: Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022, <<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/principes-de-l-ocdeapplicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm>> besucht am 7. September 2022). Die darin beschriebenen Methoden sollen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen helfen, angemessene Drittpreise zu bestimmen. Das Bundesgericht berücksichtigt die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, um zu prüfen, ob konzerninterne Leistungen dem Drittvergleich standhalten oder nach Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG (teilweise) als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet werden müssen. Was den temporalen Aspekt angeht, so sind die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien - zumindest grundsätzlich - in der für das betreffende Steuerjahr geltenden Version heranzuziehen (Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2.1, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.4; 2C_495/2017 / 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 11.1). Wenn sich ein immaterielles Wirtschaftsgut aufgrund seiner besonderen Eigenschaften nicht mit anderen Wirtschaftsgütern vergleichen lässt und sich sein Wert oder der Wert seiner Nutzung auch sonst nicht mit Sicherheit ermitteln lassen, empfiehlt die OECD in der hier massgebenden Fassung der Verrechnungspreisrichtlinien von 2010 in erster Linie, auf die voraussichtlichen Vorteile aus der Nutzung abzustellen (OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Rz. 6.29)."

7.5.2.

Die Frage der Angemessenheit im Drittvergleich beinhaltet einerseits den qualitativen Drittvergleich und andererseits den quantitativen Drittvergleich. Beim qualitativen Drittvergleich ist die Frage zu beantworten, ob die Leistung als solche überhaupt zwischen unabhängigen Dritten erbracht worden wäre. Der quantitative Drittvergleich umfasst die Frage, ob der Verrechnungspreis für das konzerninterne Grundgeschäft betragsmässig dem Drittvergleich standhält. Die internen Transaktionen werden mit Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen (externer Drittvergleich) oder mit einem unabhängigen Dritten (interner Drittvergleich) gestützt auf eine anerkannte Verrechnungspreismethode verglichen (Nils Harbecke/Thomas Hug/Patrick Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, Grundlagen und Praxis, Zürich/St. Gallen 2022 [nachfolgend: Verrechnungspreise], § 14 N 554 ff.). Es ist sodann festzustellen, dass es nicht nur eine richtige Methode gibt. Die OECD-Verrechnungspreislinien sehen für die Prüfung der Verrechnungspreise im Grundsatz fünf Methoden vor. Im Einzelfall werden auch andere Methoden zugelassen (Verrechnungspreise, § 14 N 558-560). Zu den geschäftsfallbezogenen Standardmethoden gehören die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode sowie die Kostenaufschlagsmethode. Die (gleichwertigen) geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden zielen auf die drittvergleichskonforme Aufteilung der in einer individuellen Geschäftsbeziehung erzielten Margen und Gewinne. Es handelt sich um die Nettomargenmethode und die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (Verrechnungspreise, § 14 N 561 und 562).

Die Ermittlung der Verrechnungspreise für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung auf der Basis der Kostenaufschlagsmethode mit einem Zuschlag von 5 % gilt ausser bei "nicht geringer Wertschöpfung" als Safe-Harbour-Regel (Verrechnungspreise, § 14 N 565 und 566).

7.6.

7.6.1.

Das KStA hat für sämtliche Geschäftsfälle zwischen der C. und der Rekurrentin auf die Cost-Plus-Methode abgestellt. Es wurden keine Unterscheidungen im Hinblick auf die verschiedenen Tätigkeiten und Leistungen vorgenommen. Die Rekurrentin zieht demgegenüber einen "Preisvergleich" vor (Rekurs) bzw. stellt auf eine angemessene Preisaufteilung und einen Preisvergleich ab.

7.6.2.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes ist vorliegend zwischen folgenden Tätigkeiten der C. zu Gunsten der Rekurrentin zu unterscheiden:

- Von E. erbrachte, erfolgsabhängige Leistungen, welche mit Provisionen abgegolten werden,
- von E. erbrachte Beratungsdienstleistungen,
- von I. erbrachte administrative Leistungen und
- von J. erbrachte und von der Rekurrentin mit Zuschlag weiterverrechnete Leistungen.

Den verschiedenen Tätigkeitsfeldern entsprechend ist die für die Verrechnung massgebliche Methode zur Verrechnungspreisfestsetzung zu bestimmen.

7.6.3.

Die von E. erbrachten erfolgsabhängigen Leistungen als "Geschäftsanhänger" und Verkäufer führen zweifellos zu einer hohen Wertschöpfung. Ohne die Leistungen von E. wäre in den Jahren 2011 bis 2013 wohl ein weit geringerer Umsatz bei der Rekurrentin und der C. erwirtschaftet worden. Ein Auto fährt ohne Motor eben nicht. Das ist bei der Abgeltung der Leistungen der C. generell zu berücksichtigen.

Die diesbezüglichen Abläufe und Gepflogenheiten wurden zum einen in den Eingaben der Rekurrentin klar und glaubhaft dargelegt und blieben auf Seiten der Vorinstanz mindestens im Grundsatz unbestritten. Vor diesem Hintergrund kann nicht auf die Cost-Plus-Methode mit einem Gewinnzuschlag von 5 % (vgl. Erw. 7.5.2. in fine) abgestellt werden. Vielmehr erscheint hier eine angemessene geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilung angemessen. Die beschriebene Aufteilung der Provisionen zu Gunsten der C. und die Margenüberlassung an die Rekurrentin sind nach Auffassung

des Spezialverwaltungsgerichtes nicht zu beanstanden. In diesem Bereich sind keine Aufrechnungen vorzunehmen.

7.6.4.

Für Leistungen von E. zu Gunsten der Rekurrentin wurden folgende weiteren Entschädigungen (Managementhonorar) in Rechnung gestellt:

2011:	CHF	222'000.00
2012:	CHF	222'000.00
2013:	CHF	222'000.00

Nach den unwiderlegten Angaben der Rekurrentin handelte es sich dabei um eine Entschädigung für Managementaufgaben, insbesondere auch für die Beratertätigkeit und die Führung der Verkaufsabteilung (bei der Rekurrentin angestellte Verkäufer).

Es ist glaubhaft, dass E. neben der mit Provisionen abgegoltenen Vermittlungs-/Verkaufstätigkeit weitere Leistungen erbracht hat. Aufgrund seiner Stellung als Verwaltungsratspräsident der Rekurrentin ist zwar davon auszugehen, dass sich die geltend gemachten Managementaufgaben und Beratertätigkeiten auch mit organrechtlichen Aufgaben überschneiden haben. Insofern ist nur eine reduzierte Abgeltung durch die Rekurrentin möglich.

Die Rekurrentin hat mit dem Rekurs (Beilage 12) im Sinne eines Vergleichspreises auf das "Salarium – Individueller Lohnrechner 2014" des Bundesamtes für Statistik (nachfolgend: Salarium BFS) verwiesen. Die berechnete Vergütung entspreche dem Lohn eines Kadermitgliedes in der gleichen Funktion. Die Berechnung wurde für eine 57-jährige Führungskraft des oberen und mittleren Kaders mit 30 Dienstjahren und einem Pensum von 30 h/Woche in einem Unternehmen von 50 und mehr Beschäftigten der "Verw. und Führung von Unternehmen und Betrieben/Unternehmensberatung" vorgenommen. Der Medianwert beträgt für eine männliche Führungskraft CH 13'116.00. Der Lohn umfasst den Bruttolohn vor Abzug der Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen, Naturalleistungen, regelmässig ausbezahlte Prämien-, Umsatz- oder Provisionsanteile, Erschwerniszulagen, 1/12 des Monatslohnes und 1/12 der Sonderzahlungen. Somit ergibt sich inklusive 13 Monatslohn ein Zentralwert von jährlich CHF 170'508.00. Wird auf den oberen Grenzwert abgestellt, ergibt sich ein Salär von CHF 192'231.00.

Aufgrund seines umfassenden Knowhows (ohne Verkauf/Vermittlung) in nahezu sämtlichen Geschäftsbereichen der Rekurrentin, welches E. eine umfassende Beratungstätigkeit erlaubte, erscheint insgesamt eine pauschale Abgeltung von jährlich CHF 222'000.00 als noch angemessen. Insofern ist keine Korrektur vorzunehmen.

7.6.5.

Für die Tätigkeit von I. zu Gunsten der Rekurrentin wurden folgende Entschädigungen in Rechnung gestellt:

2011:	CHF	228'000.00
2012:	CHF	228'000.00
2013:	CHF	228'000.00

Es wurde von der Vorinstanz nicht in Abrede gestellt, dass I. in den Jahre 2011 bis 2013 als Organ der Rekurrentin und der C. und weiter "operativ" für die gesamte Administration und das Rechnungswesen der Rekurrentin verantwortlich war. Diese entsprechenden Arbeiten sind zu Verrechnungspreiszwecken unter den Begriff "Dienstleistungen" zu subsumieren. Die zweitgenannten Tätigkeiten sind dabei nicht als Tätigkeiten zu bezeichnen, die direkt mit der Stellung als Organ (und Beteiligte) verbunden sind (Verrechnungspreise, § 21 N 928 f.).

Nach den OECD-Richtlinien sind darunter unterstützende Verwaltungs- bzw. Administrationsdienstleistungen (wie Planung, Koordination, Budgetkontrolle, Finanzberatung, Rechnungswesen, Rechnungsprüfung, Rechtsberatung, Factoring und IT-Leistungen), Personaldienstleistungen (Einstellung, Ausbildung), Finanzdienstleistungen ohne die Finanzierung selbst (Überwachung Cashflow und Liquidität, Unterstützung und Durchführung von Kapitalerhöhungen sowie Darlehensaufnahme) und geschäftsbezogene Dienstleistungen im Bereich Produktion, Beschaffung, Vertrieb und Marketing sowie geschäftsbezogene Dienstleistungen im Bereich Auftragsabwicklung, Kundendienst und Callcenter zu verstehen (Verrechnungspreise, § 21 N 921).

In diesem Bereich kann die Cost-Plus-Methode zwar zur Anwendung gelangen, wobei es sich bei den von I. erbrachten Dienstleistungen mehrheitlich nicht um solche mit nur geringer Wertschöpfung handelt. Sodann ist von einer direkten Verrechnung auszugehen (Verrechnungspreise, § 21 N 963). Nicht relevant ist für das vorliegende Verfahren der von der C. von I. bezogene Lohn. Ob dieser angemessen ist, ist nicht von den Aargauer Steuerbehörden zu entscheiden.

Die Rekurrentin hat in der Vernehmlassung im Sinne eines Vergleichspreises auf das Salarium BFS verwiesen. Die dort berechnete Vergütung entspreche dem Lohn eines Kadermitgliedes in der gleichen Funktion. Die Berechnung wurde für eine 55-jährige Führungskraft des oberen und mittleren Kaders mit 30 Dienstjahren und einem Pensum von 30 h/Woche in einem Unternehmen von 50 und mehr Beschäftigten der Unternehmensberatung vorgenommen. Der Medianwert beträgt für eine weibliche Führungskraft

CH 11'577.00. Der Lohn umfasst den Bruttolohn vor Abzug der Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherungen, Naturalleistungen, regelmässig ausbezahlte Prämien-, Umsatz- oder Provisionsanteile, Erschwerniszulagen, 1/12 des Monatslohnes und 1/12 der Sonderzahlungen. Somit ergibt sich inklusive 13 Monatslohn ein Zentralwert von jährlich CHF 138'924.00. Wird auf den oberen Grenzwert abgestellt, ergibt sich ein Salär von CHF 156'612.00. Damit erscheint die verrechnete Entschädigung von jährlich CHF 228'000.00 übersetzt. In Berücksichtigung der Organstellung von I. in beiden Schwestergesellschaften umfasst ihre Tätigkeit für die Rekurrentin in einem gewissen Umfang zweifelsohne auch organrechtliche Aufgaben. Es ist dementsprechend in den Jahren 2011 bis 2013 eine Aufrechnung von jährlich CHF 75'000.00 vorzunehmen.

7.6.6.

Die von J. erbrachten Leistungen wurden der Rekurrentin insbesondere auch ab 2014 mit CHF 75.00/h in Rechnung gestellt und von dieser zum Satz von CHF 105.00/h an Kunden weiterverrechnet. Nicht beanstandet wurde von der Vorinstanz die in Rechnung gestellte Anzahl Stunden und die Spesen. Insofern kann nicht von einer Überentschädigung gesprochen werden, weshalb in diesem Bereich keine Korrekturen vorzunehmen sind bzw. vorzunehmen sein werden. Davon ist für die Jahre 2011 bis 2013 auch die Vorinstanz ausgegangen.

8.

8.1.

8.1.1.

Das KStA beantragte mit der Vernehmlassung die Aufrechnung von der Rekurrentin bezahlten Rechnungen betreffend "Kauf LS XY Q.". Es handle sich um Privataufwand, da die die Liegenschaften erwerbende P. AG privat gehalten werde. Auf dem Unterkonto "A.-Treu / 696" seien im Jahr 2012 CHF 2'778.00 und im Jahr 2013 CHF 14'204.00 verbucht worden. In Reformatio in peius seien diese Beträge zusätzlich zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.

8.1.2.

Die Aufrechnungen von CHF 2'778.00 im Jahr 2012 und von CHF 14'204.00 im Jahr 2013 für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem "Kauf XY) wurden von der Rekurrentin bestritten. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Rekurrentin sei mitgeteilt worden, dass das Areal an der X-Strasse in Q. verkauft werden solle. Der Rekurrentin wurde faktisch ein bis zum 30. Juni 2013 befristetes Vorkaufsrecht eingeräumt. Sie sei daher gezwungen gewesen, innert kurzer Zeit eine Lösung zu suchen. Die Vertreterin sei beauftragt worden, das Angebot und alternative Standorte zu prüfen. In der Folge hätten zahlreiche Besprechungen stattgefunden. Baulandpreise seien verifiziert worden. Mieterunterlagen und Mieterspiegel sowie Verkehrswerte und Ertragswerte seien geprüft worden,

Vertragsverhandlungen seien geführt und Absichtserklärungen erstellt worden. Das Areal sei geologisch und hinsichtlich Altlasten untersucht worden. Sodann sei die Finanzierung bearbeitet worden. Erst nach dem Kaufentschluss sei geprüft worden, in welcher Form der Kauf abgewickelt werden solle. Der P. AG hätten die Aufwendungen zur Entscheidfindung nicht belastet werden können, da diese im Zeitpunkt der Abklärungen noch gar nicht gegründet worden sei.

8.1.3.

Nach den Angaben in der Replik wurde der Rekurrentin Mitte Juni 2012 mitgeteilt, es werde beabsichtigt das von der Rekurrentin gemietete Geschäftsareal zu verkaufen. Am 21. Juni 2013 wurde die P. AG mit einem Aktienkapital von CHF 4.2 Mio. gegründet (Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Nidwalden vom 14. November 2019). Nach den Angaben im Rekurs sind E., I. und J. zu gleichen Teilen Aktionäre der Gesellschaft. Sie sind ebenso Mitglieder des Verwaltungsrates. Mit Kaufvertrag vom 28. Juni 2013 erwarb die P. AG das Areal "X-Strasse" (BG Q. Nr. aaa, Plan bbb, Parz. ccc, im Halte von ddd für CHF 13'925'000.00.

8.1.4.

Es ist offensichtlich, dass die Liegenschaft an der X-Strasse nicht von der Rekurrentin gekauft werden sollte. Allein deshalb können die entsprechenden Aufwendungen zur Entscheidfindung nicht der Rekurrentin belastet werden. Profitiert haben von der Kostenübernahme schlussendlich die Aktionäre der P. AG. Dies ergibt sich auch aus den nachfolgenden Überlegungen.

8.1.5.

Nach Art. 643 Abs. 1 OR erlangt eine Aktiengesellschaft das Recht der Persönlichkeit erst durch die Eintragung in das Handelsregister. Art. 645 Abs.1 OR äussert sich zur Haftung für Handlungen, welche vor der Eintragung vorgenommen worden sind. Es wird insbesondere verlangt, dass die Handlungen im Namen der Gesellschaft vorgenommen werden. Handelt ein Gründer nach aussen selbständig und im eigenen Namen, tritt er im Namen der Gründergemeinschaft auf, oder handeln mehrere Gründer gemeinschaftlich, greift Art. 645 OR nicht (Basler Kommentar, Obligationenrecht II [nachfolgend: BaK OR II], Art. 530 - 964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 645 OR N 2). Dabei genügt ein Hinweis auf die in Gründung befindliche Gesellschaft und muss die handelnde Person ihren Willen unmissverständlich zum Ausdruck bringen, die Rechtswirkungen ihrer Handlungen bei der Gesellschaft entstehen zu lassen, sobald diese im Handelsregister eingetragen ist und sie die Handlung gemäss Art. 645 Abs. 2 OR genehmigt hat (Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, Art. 620-659b OR, Die Aktiengesellschaft, Allgemeine Bestimmungen [nachfolgend ZK], 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 645 OR N 17 und 18). Die Rechtfolge von Art. 645 Abs. 1

OR ist die Fiktion, dass die Rechtswirkungen der Handlungen eines Vertreters der künftigen Gesellschaft bei diesem selber eintreten (ZK, Art. 645 OR N 37). Art. 645 Abs. 2 OR setzt für die Übernahme eines Rechtsgeschäftes innert drei Monaten seit Gründung voraus, dass Verpflichtungen ausdrücklich im Namen der zu bildenden Gesellschaft eingegangen wurden (ZK, Art. 645 OR N 50). Keine Übernahme ist für Rechtsgeschäfte notwendig, die für die Gründung einer Gesellschaft unmittelbar erforderlich sind (BaK OR II, Art. 645 OR N 12).

Da die Abklärungen schlussendlich im Interesse der P. AG als Käuferin vorgenommen wurden, wären die entsprechenden Aufwendungen ohne Weiteres dieser Gesellschaft zu belasten gewesen. Das wäre nach dem Gesagten nicht nur tatsächlich, sondern auch (steuer-)rechtlich möglich gewesen.

Es trifft insbesondere nicht zu, dass die Abklärungsarbeiten weit vor dem Kauf der Liegenschaft X-Strasse aufgenommen wurden. Eine erste Rechnungsstellung der E. erfolgte erst per 30. September 2012 (Replikbeilage 12). Eine erste Besprechung zum "Kauf LS XY" fand am 29. August 2012 statt. Bereits am 11. Oktober 2012 wurde eine Absichtserklärung erstellt. Spätestens ab dem 29. November 2012 fanden Gespräche mit Banken zur Finanzierung statt (Rechnung der E. per 31. Dezember 2012; Replikbeilage 12). Allein aufgrund dieser Gespräche zur Finanzierung muss in jenem Zeitpunkt klar gewesen sein, dass die Liegenschaft X-Strasse gekauft werden sollte. Es muss auch davon ausgegangen werden, dass die Art des Kaufes, nämlich der Erwerb durch eine Immobiliengesellschaft feststand. Es ist schlicht unvorstellbar, dass sich Banken auf die Finanzierung einer Immobilientransaktion einlassen, ohne genaue Kenntnisse von der Kaufabwicklung generell und der Käuferschaft konkret zu haben.

8.1.6.

Im Ergebnis sind die mit der Vernehmlassung beantragten Aufrechnungen im Jahr 2012 von CHF 2'778.00 und im Jahr 2013 von CHF 14'204.00 zu bestätigen.

8.2.

8.2.1.

Das KStA beantragte mit der Vernehmlassung die (zusätzliche) Aufrechnung von privaten Beratungsleistungen zu Gunsten der Aktionäre im Jahr 2012 von CHF 10'992.00 (Konto "A.-Ber / 660; "privater Aufwand I. und E."). Die Aufrechnung eines Privataufwandes von CHF 10'992.00 (Konto "A.-Ber / 660; "privater Aufwand I. und E.") wurde von der Rekurrentin mit der pauschalen Begründung bestritten, sie könne nicht nachvollzogen werden.

8.2.2.

Aus den Revisionsakten zur Steuerveranlagung 2012 ergeben sich verschiedene Aufwendungen zu Gunsten von E. und/oder I., welche keinen Geschäftsaufwand darstellen.

So wurden etwa mit der Rechnung der E. per 10. April 2012 die "Besprechung RA AB. betr. Erb- und Aktionärsbindungs-Vertrag", die "Kontrolle private Steuerrg. 2011 prov. dBST J., I., E., Intervention Sta. S.", die "Kontrolle + Versand neue prov. Rg. dBST I." und die "Durchsicht Scheidungsgesuch, Aktenablage" fakturiert. Die Rechnung der E. vom 9. Juli 2012 erwähnt wiederum Aufwendungen zum Aktionärsbindungs- und Erbvertrag sowie zu den privaten Steuererklärungen. Beide Rechnungen tragen unerklärlicherweise den handschriftlichen Hinweis "I.: zur Info -> nachher vernichten". Auch die Rechnung von Rechtsanwalt AB. vom 16. Oktober 2012 enthält private Aufwendungen zu einem Aktionärsbindungsvertrag, einem Erbvertrag und zu einem Schenkungsvertrag. Auch bei der Rechnung der E. vom 6. Januar 2012 ist von teilweise privaten Aufwendungen auszugehen.

8.2.3.

Im Ergebnis ist die Aufrechnung von Privataufwand im Jahr 2012 im Betrag von CHF 10'992.00 zu bestätigen.

9.

9.1.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in den Jahren 2011 bis 2013 von der Rekurrentin an die C. mit einer Ausnahme keine Überentschädigungen geleistet worden sind. Zum deklarierten Gewinn hinzuzurechnen ist eine jährliche Überentschädigung von CHF 75'000.00. Weiter sind im Jahr 2012 zusätzlich CHF 13'770.00 und 2013 CHF 14'204.00 für nicht geschäftsmässig begründeten Privataufwand hinzuzurechnen.

9.2.

Als Folge der Verminderung der Aufrechnungen sind auch die mit den Einspracheentscheiden zusätzlich gewährten Steuerrückstellungen zu korrigieren. Statt CHF 20'000.00 sind 2011 CHF 11'000.00 (Reduktion um CHF 9'000.00), 2012 statt CHF 97'000.00 noch CHF 12'000.00 (Reduktion um CHF 85'000.00) und 2013 statt CHF 104'000.00 noch CHF 14'000.00 (Reduktion um CHF 90'000.00) zu berücksichtigen.

9.3.

9.3.1.

Der steuerbare Reingewinn 2011 reduziert sich von CHF 2'139'359.00 um CHF 52'449.00 (minus CHF 136'449.00 + CHF 75'000.00 + CHF 9'000.00) auf CHF 2'086'910.00.

Das steuerbare Eigenkapital 2011 erhöht sich um CHF 9'000.00 auf CHF 3'080'379.00.

9.3.2.

Der steuerbare Gewinn 2012 reduziert sich von CHF 2'494'227.00 um CHF 477'318.00 (minus CHF 651'088.00 + CHF 75'000.00 + CHF 13'770.00 + CHF 85'000.00) auf CHF 2'016'909.00.

Das steuerbare Eigenkapital 2012 erhöht sich um CHF 85'000.00 auf CHF 2'990'119.00.

9.3.3.

Der steuerbare Gewinn 2013 reduziert sich von CHF 2'204'428.00 um CHF 527'105.00 (minus CHF 706'309.00 + CHF 75'000.00 + CHF 14'204.00 + CHF 90'000.00) auf CHF 1'677'323.00.

Das steuerbare Eigenkapital 2013 erhöht sich um CHF 90'000.00 auf CHF 2'989'788.00.

10.

10.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens obsiegt die Rekurrentin – insbesondere auch aufgrund der vom KStA im Rekursverfahren beantragten Reformatio in peius – nahezu vollumfänglich. Dementsprechend sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

10.2.

Sodann ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertretung für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf rund (bei der Rechnung der AC. AG vom 18. Oktober 2019 wird von einem Anteil von etwa CHF 4'000.00 ausgegangen) CHF 40'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt).

Bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder stellt der Anwalts-tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015. 160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert über CHF 500'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem erhöhten erforderlichen Aufwand auszu-

gehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 5 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 15'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

Die Rekurse werden teilweise gutgeheissen.

1.2.

Der steuerbare Reingewinn 2011 beträgt CHF 2'086'910.00 und das steuerbare Eigenkapital CHF 3'080'379.00.

1.3.

Der steuerbare Reingewinn 2012 beträgt CHF 2'016'909.00 und das steuerbare Eigenkapital CHF 2'990'119.00.

1.4.

Der steuerbare Reingewinn 2013 beträgt CHF 1'677'323.00 und das steuerbare Eigenkapital CHF 2'989'788.00.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung von CHF 15'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

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 ange-

fochtene 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, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner