

3-RV.2019.85
P 41

Urteil vom 24. März 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Senn
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrentin **A._____ AG**

 vertreten durch Dr. Brigitte Bircher, Lanter Anwälte & Steuerberater,
 Seefeldstrasse 19, 8032 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,**
 Sektion juristische Personen, vom 28. März 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 12. November 2018 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 0.00 (Verlust CHF 245'815.00) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 104'141.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurden - CHF 110'231.00 (Auflösung der in der Vorperiode gebildeten versteuerten stillen Reserve) als "[d]er Erfolgsrechnung belastet und nicht begründete Rückstellungen und Abschreibungen inkl. Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit Gem: Beilage" ([...] C. Ltd.) und CHF 41'706.00 als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden: Gem. Beilage" (Verzinsung Darlehen D. AG: CHF 5'300.00; BVG-Arbeitnehmeranteil: CHF 34'156.00; Privatanteil Fahrzeug: CHF 1'050.00; Privatanteil Telefon: CHF 1'200.00) zum deklarierten Verlust von CHF 85'133.00 hinzugerechnet. In der Folge wurde die Mindeststeuer erhoben.

2.

Gegen die Verfügung vom 12. November 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 liess die A. AG mit Schreiben vom 10. Dezember 2018 Einsprache erheben. Sie stellte den Antrag,

auf die Aufrechnung der [...] an die C. Ltd. sei zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 28. März 2019 wies das KStA JP die Einsprache ab. Der steuerbare Reingewinn wurde in Reformatio in peius auf neu CHF 38'749.00 und das steuerbare Eigenkapital (unverändert) auf CHF 104'141.00 festgesetzt.

Den Einspracheentscheid vom 28. März 2019 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 28. März 2019) hat die A. AG mit Rekurs vom 29. April 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit den Anträgen:

"1. Der Einspracheentscheid vom 28. März 2019 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sei aufzuheben.

2. Der steuerbare Reingewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sei auf CHF Null festzusetzen, das steuerbare Eigenkapital auf CHF 104'140. Der vortragbare Verlust beträgt CHF 245'815.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

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

4.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

5.

Die A. AG hat keine Replik erstatten lassen.

6.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren aaa und bbb in Sachen der A. AG betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2016 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. 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 braucht für die Anfechtung eines Entscheides ein Rechtsschutzinteresse. Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels ihr einen praktischen Nutzen bringen kann. An einem Rechtsschutzinteresse mangelt es insbesondere, soweit mit dem Begehren keine Abänderung des Dispositivs, also der festgesetzten Steuerfaktoren – oder gegebenenfalls der Steuersätze, der Steuerbeträge oder der Dauer der Steuerpflicht – verlangt wird (VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.245] mit Verweisen; VGE vom 17. Juni 2009. [WBE.2009.245] mit Verweisen).

2.2.

Bei einer Veranlagung mit einem Reingewinn von CHF 0.00 erwächst nur das Dispositiv in Rechtskraft, während dem die Erwägungen und Berechnungen, welche zu diesem Ergebnis geführt haben, von der Rechtskraft der Veranlagung nicht erfasst werden. Die Verlustvorträge werden somit in der Steuerperiode, in welcher sie entstanden sind, nicht amtlich festgelegt. Eine Beurteilung erfolgt erst in der Steuerperiode der Verrechnung (VGE vom 26. Juni 2014 [WBE.2013.450], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2014 [2C_758/2014]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 38 StG N 9).

2.3.

Die Rekurrentin beantragt, der vortragbare Verlust sei auf CHF 245'815.00 festzusetzen. Ein Feststellungsinteresse ist auch bei der Veranlagung einer juristischen Person zu verneinen, so dass auf den Rekurs in diesem Punkt nicht eingetreten werden kann.

3.

3.1.

3.1.1.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm.2001 unter der Firma E. AG mit Sitz in Q. gegründet. Am tt.mm.2010 wurde die E. AG in "A. AG" umfirmiert.

3.1.2.

Mit Statutenänderung vom tt.mm 2010 verlegte die Rekurrentin ihren Sitz nach R.. Am tt.mm 2017 wurde der Sitz nach S. verlegt. Im Jahr 2015 war die Rekurrentin damit im Kanton Aargau kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig.

3.1.3.

Die Rekurrentin hat den Zweck: "Erstellung und Vertrieb von [...]. Die Gesellschaft kann [...] und [...] erwerben und verwerten."

3.2.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der D. AG mit Sitz in S. ist. Die D. AG stand im Jahr 2015 im Eigentum des Aktionärs F..

3.3.

Mit Vertrag vom tt.mm 2009 übertrug die B. AG, T. (eine 100-%ige Tochtergesellschaft der D. AG), Softwarerechte (von der A. in den Jahren 2001 - 2009 eigenständig entwickelte Standardsoftwareprogramme: G., H., I., J., K.) auf die D. AG. Als Preis wurden Euro 1'140'036.00 vereinbart.

3.4.

Mit Vertrag vom gleichen Tag (jedoch erst am tt.mm.2010 unterzeichnet) hat die D. AG die gleichen Softwarerechte für CHF 2 Mio. auf die C. Ltd., U., Land A, übertragen.

3.5.

Mit Vertrag vom tt.mm.2010 räumte die C. Ltd. der A. AG Lizenzrechte an den gleichentags erworbenen Softwarerechten ein. Gestützt auf diese Vereinbarung bezahlte die Rekurrentin bis 2015 Lizenzgebühren an die C. Ltd.

3.6.

Mit Selbstanzeige vom 12. Dezember 2016 wurde offengelegt, dass die C. Ltd. als "underlying company" des von F. als Settlor und erstbegünstigte Person gegründeten und damit transparenten L. gehalten wird. Die entsprechenden Vermögenswerte und die von der C. Ltd. vorgenommenen Rechtshandlungen sind F., Alleinaktionär der D. AG und (mittelbar) der Rekurrentin, zuzurechnen.

3.7.

Mit schriftlichem "Kaufvertrag über [...]" vom tt.mm.2017 zwischen F. und der Rekurrentin wurde die am tt.mm.2016 getroffene mündliche Abmachung, die Softwarerechte auf die Rekurrentin zu übertragen, festgehalten. Danach verkaufte F. nach Auflösung der Truststruktur die Softwarerechte an die Rekurrentin zum Preis von CHF 968'000.00 (fixer Basispreis) zuzüglich variablen Kaufpreinsnachzahlungen in den Jahren 2017 bis 2021.

4.

4.1.

Umstritten ist im Rekursverfahren die Aufrechnung von CHF 284'564.00 für an die C. Ltd. bezahlte Lizenzgebühren.

4.2.

Mit der Steuererklärung 2015 deklarierte die Rekurrentin einen Verlust von CHF 85'133.00 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 104'140.00. Mit der Veranlagung wurden Gewinnausschüttungen von CHF 41'706.00 aufgerechnet und die im Jahr 2014 gebildete versteuerte stille Reserve von CHF 110'231.00 aufgelöst. In der Folge resultierte ein Verlust von CHF 245'815.00.

4.3.

In der Einsprache wurde ausgeführt, dass die Einspracheentscheide mit den Aufrechnungen für Lizenzzerträge in den Jahren 2010 - 2013 zwar in Rechtskraft erwachsen seien. Daraus lasse sich jedoch kein Präjudiz für die Folgejahre ableiten, zumal die Begründung nicht als sachgerecht erachtet worden sei. Darauf sei mehrfach hingewiesen worden.

Indem die C. Ltd. für den Erwerb der Software bzw. Softwarerechte daran einen marktkonformen Preis bezahlt habe, müsse davon ausgegangen werden, dass die Nutzung dieser Rechte durch Dritte mit einem angemessenen Entgelt zu entschädigen sei. Die 2015 ausgerichteten Lizenzgebühren basierten auf einem rechtsgültigen, im Jahr 2010 abgeschlossenen Vertrag. Die in den Jahre 2010 - 2015 im Eigentum der C. Ltd. stehenden Softwarerechte, hätten das Kernstück der von der Rekurrentin lizenzierten Produkte dargestellt. Ohne Nutzungsberechtigung seien alle seither durch die Rekurrentin in Auftrag gegebenen und getragenen Weiterentwicklungen, Anpassungen und Wartungsarbeiten nicht nutzbar. Die von der Rekurrentin an die C. Ltd. bezahlten Lizenzgebühren stellten eine Voraussetzung für die Erbringung eigener Dienstleistungen der Rekurrentin dar. Die Lizenzgebühren seien in Abhängigkeit von den tatsächlich weiterverrechneten Dienstleistungen ausgerichtet worden.

Der Verkauf der Softwarerechte stelle keine Steuerumgehung dar. Das Vorgehen sei weder absonderlich noch resultiere eine wesentliche Steuerersparnis. Die Steuerbelastung sei bei einer wirtschaftlichen Gesamtbeurteilung bei der Rekurrentin bzw. beim Aktionär nahezu identisch. Weder der Verkauf von Immaterialgüterrechten an eine Offshore-Gesellschaft, noch an eine Privatperson sei absonderlich oder sachwidrig.

Es fehle an einem sachlichen Zusammenhang zwischen Steuerumgehung und geldwerter Leistung. Eine Sachverhaltsfiktion aufgrund einer Steuerumgehung hätte sodann keine geldwerte Leistung an den Aktionär F. be-

wirkt. Wäre der Verkauf als nicht erfolgt zu betrachten, wären die Softwarerechte bei der D. AG verblieben. Für einen Übergang der Softwarerechte an die Rekurrentin habe auf jeden Fall keine Handhabe bestanden. Vielmehr seien die zivilrechtlichen Vereinbarungen zu akzeptieren. Der Verkauf an die C. Ltd. sei (wirtschaftlich) mit einem Verkauf an F. gleichzusetzen. Mit der Auflösung der Truststruktur und der Liquidation der C. Ltd. seien die Softwarerechte ab Dezember 2016 auch zivilrechtlich F. zuzurechnen. In der Folge habe dieser die Softwarerechte im Dezember 2016 an die Rekurrentin (operative Gesellschaft) verkauft. Der Kaufpreis von CHF 968'000.00 habe dem Vermögenssteuerwert gemäss letzter eingereicherter Steuererklärung entsprochen. Eine vollständige Entwertung der Softwarerechte sei zu verneinen. Die Aufrechnung des Transaktionswertes sei nicht gerechtfertigt. Anlässlich der Offenlegung der Truststruktur sei der Vermögenssteuerwert gestützt auf die bezahlten Lizenzgebühren mit einem "konservativen" Kapitalisierungssatz von 16 % sehr massvoll berechnet worden. Der Verkauf der Softwarerechte sei ordnungsgemäss zu den Anschaffungskosten verbucht worden. Aufgrund der in den Folgejahren erzielten Lizenzerträge sei die Werthaltigkeit der Softwarerechte erwiesen. Die bezahlten CHF 968'000.00 entsprächen einer angemessenen Gegenleistung.

4.4.

4.4.1.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2019 drohte das KStA JP der Rekurrentin unter Beilage des Entwurfs des Einspracheentscheides eine Reformatio in peius an. Neu erfolgte ausschliesslich in der Rubrik "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden: Gem. Beilage" eine Aufrechnung von CHF 326'270.00, welche sich wie folgt zusammensetzte:

"Verzinsung Darlehen D. AG	5'300.00
[...] C. Ltd.	284'564.00
BVG-AN Anteil	34'156.00
Privatanteil Fahrzeug	1'050.00
Privatanteil Telefon	1'200.00"

Die Argumentation zu den Aufrechnungen folgt derjenigen im angefochtenen Einspracheentscheid, so dass dort darauf eingegangen wird.

4.4.2.

Mit Schreiben vom 5. März 2019 liess die Rekurrentin dazu Stellung nehmen. Zur Lizenzgebühr wurde ausgeführt, dass diese im Jahre 2014 und 2015 insgesamt CHF 284'564.00 betragen habe. Davon entfielen CHF 110'230.00 auf die im Jahr 2014 bereits aufgerechneten Lizenzgebühren. Der im Jahr 2015 steuerbare Reingewinn vermindere sich damit um

mindestens diesen Betrag. Im Übrigen wurde am in der Einsprache vertretenen Standpunkt festgehalten. Zu den weiteren Aufrechnungen 2015 wurde – gleich wie in Einsprache und Rekurs – nicht Stellung genommen. Diese sind im Rekursverfahren nicht umstritten.

4.5.

Mit Entscheid vom 28. März 2019 wurde die Einsprache abgewiesen. In Reformatio in peius wurden der in der Steuerperiode 2015 zu besteuernde Reingewinn auf CHF 38'749.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 104'141.00 festgesetzt. Der steuerbare Reingewinn wurde wie folgt berechnet:

"Ausgewiesener Reinverlust 2015 kapitalmässige Abrechnung [...] C. Ltd. 2014	Fr.	-85'133
Verzinsung Darlehen D. AG	Fr.	-110'231
[...] C. Ltd., Land A	Fr.	5'300
BVG Arbeitnehmeranteil	Fr.	284'564
Privatanteil Fahrzeug	Fr.	34'156
Privatanteil Telefon	Fr.	1'050
	Fr.	1'200

Steuerbarer Reingewinn 2015	Fr.	130'906
-----------------------------	-----	---------

Verlustverrechnung aus Vorperioden

Ausgewiesener Reingewinn 2013	Fr.	17'270
steuerlich zurückzubuchende Debitoren per 1. Januar 2013	Fr.	-553'504
BVG Arbeitnehmeranteil	Fr.	34'000
Private Krankenkassenprämien	Fr.	14'940
[...] C. Ltd., Land A	Fr.	225'675
Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand M. Ferien	Fr.	7'710
Verzinsung Darlehen D. AG	Fr.	2'100
Privatanteil Telefon	Fr.	1'200

Steuerlich vorzutragender Verlust 2013	Fr.	-250'609
--	-----	----------

Ausgewiesener Reingewinn 2014	Fr.	6'575
kapitalmässige Aufrechnung [...] C. Ltd.	Fr.	110'231
Verzinsung Darlehen D. AG	Fr.	5'300
BVG Arbeitnehmeranteil	Fr.	34'096
Privatanteil Fahrzeug	Fr.	1'050
Privatanteil Telefon	Fr.	1'200

Steuerlich vorzutragender Reingewinn Fr. 158'452

Zu besteuern der Reingewinn für die Steuerperiode 2015 Fr. 38'749"

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, bereits in den Steuerperioden 2010 - 2013 sei grösseren Aufwendungen zu Gunsten der C. Ltd. die geschäftsmässige Begründetheit aberkannt worden. Der Aufrechnung von Lizenzzahlungen sei eine Steuerumgehung zu Grunde gelegt worden.

Es sei davon ausgegangen worden, dass die Lizenzrechte bei der Rekurrentin gelegen hätten. Die Einspracheentscheide der Steuerperioden 2010 - 2013 seien in Rechtskraft erwachsen. Aus den Entscheiden der Vorperioden könne – wie die Rekurrentin zu Recht geltend machen lasse – jedoch nichts abgeleitet werden. Eine abweichende Würdigung sei daher in den folgenden Steuerjahren möglich.

Vorliegend sei zu prüfen, ob die Softwarerechte – wie von der Rekurrentin behauptet – durch den Alleinaktionär gehalten werden könnten. Es wurde geltend gemacht, dass die Angestellten einer Aktiengesellschaft eine obligationenrechtliche Treuepflicht gegenüber der Arbeitgeberin hätten. Wenn die Arbeitgeberin den Angestellten erlaube, Geschäfte zu tätigen, welche der Natur der Sache nach der Gesellschaft zugutekommen müssten, seien die Gewinne herauszuverlangen. Das sei insbesondere bei einem geschäftsführenden Alleinaktionär zu bejahen. Das gleiche sei für der Erfolgsrechnung belastete Aufwendungen zu Gunsten des Alleinaktionärs der Fall, wobei dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

F. sei indirekt Alleinaktionär der Rekurrentin, bei der er Geschäftsführer sei. Die Rekurrentin habe damit in den fraglichen Steuerperioden Lizenzzahlungen an den Alleinaktionär geleistet, welche einem Drittangestellten nicht ausgerichtet worden wären. Diesem wäre nicht erlaubt worden, eine in der Firmengruppe entwickelte Software auf private Rechnung unter gleichzeitiger Lizenzierung zu vertreiben.

4.6.

Mit dem Rekurs werden im Wesentlichen die gleichen Argumente wie mit der Einsprache und der Stellungnahme vom 5. März 2019 vorgebracht. In Ergänzung dazu wurde ausgeführt, die Softwarelösungen der Rekurrentin basierten auf einer Basissoftware, die vor 2009 von der B. AG, T., einer Schwestergesellschaft der Rekurrentin, und teilweise auch durch beauftragte Dritte entwickelt worden sei. Diese Basissoftware sei von der B. AG, T., am tt.mm.2009 für CHF 1.8 Mio. an die D. AG verkauft worden, welche diese mit Vertrag vom tt.mm.2010 für CHF 2 Mio. an die C. Ltd. weiterveräußert habe. Der Gewinn aus dieser Veräußerung sei von der D. AG im Kanton S. versteuert worden. Gestützt auf den Lizenzvertrag vom tt.mm.2010 habe die Rekurrentin in den Jahren 2010 - 2015 Lizenzzahlungen an die C. Ltd. geleistet (50 % der von der Rekurrentin vereinnahmten Nutzungsentgelte). Die beiden Verkäufe sowie die jährlichen Zahlungen von Lizenzgebühren seien der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Prüfung vorgelegt worden. Diese habe dem Vorgehen ebenso wie das Kantonale Steueramt Q. (damals Sitzkanton) zugestimmt. Auf Einsprache sei eine von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhobene Verrechnungssteuerforderung für die Jahre 2010 - 2013 fallen gelassen worden. Damit sei die geschäftsmässige Begründetheit der Lizenzzahlungen auch aus verrechnungssteuerlicher Sicht bestätigt worden.

Mit der Selbstanzeige von F. vom 12. Dezember 2016 sei die als transparent zu qualifizierende Truststruktur offengelegt worden. Das KStA habe bestätigt, dass die Softwarerechte aus steuerlicher Optik in Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise F. zuzuweisen seien. Nur wenn der Verkauf der Softwarerechte an die C. Ltd. in Anwendung einer (bestrittenen) Steuerumgehung als nicht erfolgt betrachtet würde, wären die Softwarerechte bei der D. AG verblieben. Für die Annahme eines Überganges der Softwarerechte auf die Rekurrentin bestünde dann aufgrund des Sachverhalts und geltender Steuerpraxis keine Grundlage. Aufgrund der Verneinung einer Steuerumgehung seien die zivilrechtlich vollzogenen Transaktion steuerlich anzuerkennen. Der Verkauf von Softwarerechten an eine ausländische juristische Person sei zulässig.

Das Vorliegen einer Steuerumgehung – wie in den Einspracheentscheiden betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 - 2013 vom KStA befürwortet – wurde ab 2014 bestritten. Es liege keine sachwidrige oder absonderliche Rechtsgestaltung vor. Ebenso resultiere keine Steuerersparnis, wenn auf die Struktur, die dem Einspracheentscheid zugrunde liege, oder aber auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise mit transparentem Trust abgestellt werde. Weiter wurde in Abrede gestellt, dass F. als Alleinaktionär und einziger Mitarbeiter der Rekurrentin gegenüber der Rekurrentin als Arbeitgeberin bestehende Treuepflichten verstossen habe, indem er in den Geschäftsbereich der Rekurrentin fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abgeschlossen habe. Es habe niemals ein Vertrag zwischen der Rekurrentin und F. bestanden, der die Vermarktung [...] der Software zum Gegenstand gehabt habe. Es habe allein deshalb nicht eine Konkurrenzierung der Rekurrentin vorgelegen. F. habe keine Tätigkeit ausser der Geschäftsführerfunktion für die Rekurrentin und weitere Gruppengesellschaften gehabt. Auch insofern sei keine Konkurrenzierung und Verletzung der Treuepflicht möglich. Die Rekurrentin sei zu keinem Zeitpunkt im Eigentum der Softwarerechte gewesen. Deshalb könne betreffend Lizenzgebühren kein Ertragsverzicht vorliegen. Es liege keine geldwerte Leistung/verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Es existiere kein aus einer verdeckten Leistung resultierender, aktivierbarer Rückerstattungsanspruch. Hingegen erfüllten IT-Programme und produktbezogene Entwicklungskosten die Anforderung an die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit. Die Softwarerechte seien in der D. AG zu Anschaffungskosten bilanziert worden. Diese seien an eine Gesellschaft des L. weiterverkauft worden. Die Verkaufstransaktion entspreche infolge Durchgriffs einem Verkauf ins Privatvermögen von F.. Indem die C. Ltd. einen marktkonformen Preis bezahlt habe, sei die Nutzung der Softwarerechte angemessen zu entschädigen gewesen. Die von der Rekurrentin an die C. Ltd. bezahlten Lizenzgebühren hätten dem entsprochen, da die von der Rekurrentin den Kunden erbrachten Leistungen in sehr hohem Umfang von der Basis-Software abhängig gewesen seien.

Der Verlust per 31. Dezember 2015 sei wie folgt zu berechnen:

"Reingewinn gemäss Jahresrechnung 2015	(85'133)
Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand	41'706
Reingewinn nach Korrekturen	(43'427)
Verluste aus Vorjahren	(202'388)
Steuerbarer Reinverlust	(245'815)"

Daraus resultiere eine Veranlagung mit einem Gewinn von CHF 0.00.

4.7.

Mit der Vernehmlassung wurde an den "Ausführungen in den Akten" festgehalten

5.

In den Jahren 2010 - 2013 wurden die Lizenzaufwendungen vom KStA JP nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt (Einspracheentscheide vom 25. Juli 2017). Der für das Jahr 2010 geltend gemachte Verlustvortrag aus Vorjahren wurde nach Offenlegung von Lizenzzahlungen mit CHF 187'375.00 erfasst (Einspracheentscheid vom 24. April 2017). Das KStA JP beurteilte den Verkauf der Softwarerechte an die C. Ltd. einerseits als Steuerumgehung und damit als nicht erfolgt. Gestützt auf die Selbstanzeige vom 12. Dezember 2016 wurde andererseits festgehalten, dass es sich bei den Lizenzzahlungen um Zahlungen an nahestehende Personen handle. Somit sei von geldwerten Leistungen auszugehen. Die Faktoren des L. und der C. Ltd. seien F. privat zuzurechnen. Da der Verkauf der Lizenzrechte aufgrund der Steuerumgehung steuerlich nicht anerkannt werde, seien die Lizenzzahlungen als geldwerte Leistungen zu Gunsten von F. zu qualifizieren.

6.

6.1.

Im Einspracheentscheid wird zur Steuerumgehung ausgeführt: "Betreffend die Steuerumgehung verweisen wir auf unsere Ausführungen in den Einspracheentscheiden 2010 bis 2013, welche als integrierender Bestandteil dieser Einsprache gelten."

Aus dieser Formulierung ergibt sich nicht, dass für das Jahr 2015 weiterhin zur Begründung am Konstrukt einer Steuerumgehung festgehalten wird. Zwar wird auf die Ausführungen in den Einspracheentscheide 2010 - 2013 verwiesen. Diese werden jedoch als Bestandteil der "Einsprache" und nicht des Einspracheentscheides betreffend die Steuerperiode 2015 bezeichnet. Es ist sehr fraglich, ob mit einem reinen Verweis auf Einspracheentscheide betreffend Vorperioden eine genügende Begründung vorliegt. Diese Frage kann schlussendlich offen gelassen werden, da eine Steuerumgehung – wie nachfolgend gezeigt wird – zu verneinen ist.

6.2.

Im Steuerrecht haben grundsätzlich nur die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teil und die Erwägungen, die im Dispositiv münden, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Demzufolge können die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden. In zeitlicher Hinsicht entfaltet eine Veranlagung damit nur bezüglich der Steuerperiode, für die sie ergangen ist, (Rechtskraft-)Wirkungen (statt vieler: BGE 140 I 114, Erw. 2.4.3 mit Hinweisen; VGE vom 12. Juli 2021[WBE.2020.419]).

Zu Recht gehen damit die Rekurrentin und die Vorinstanz davon aus, dass die Einspracheentscheide betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 - 2013 das vorliegende Verfahren nicht zu präjudizieren vermögen. Insofern stellt sich wiederum die Frage, ob der Einspracheentscheid in Bezug auf eine Steuerumgehung eine genügende Begründung hat.

6.3.

6.3.1.

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.

6.3.2.

Es ist anzumerken, dass es sich bei der Steuerumgehung um ein Korrektiv handelt, das es der rechtsanwendenden Behörde in aussergewöhnlichen Fällen erlaubt, ein missbräuchliches Verhalten zu verwerfen und vom eigentlichen Auslegungsergebnis abzuweichen, wenn bei einer Sachverhaltsgestaltung qualifiziert unlautere Mittel eingesetzt wurden (BGE 138 II 239, Erw. 4.1 mit Hinweisen; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2007.293 vom 27. Mai 2008, Erw. 3.3; M. Reich, Steuerrecht, 3. A. 2020, § 6 N 40; M. Berger, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A. Muri-Bern 2015, N 15 der Vorbemerkungen zu §§ 172 - 200 StG). Mit dieser Gewichtung soll anhand der vorgenannten Kriterien die Steuerumgehung

von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung abgegrenzt werden.

6.3.3.

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).

6.4.

6.4.1.

Die Vorinstanz erachtet das Vorgehen als absonderlich und den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechend. Der Verkauf der Softwarerechte an die C. Ltd. wurde nicht anerkannt. Dementsprechend wurden von der Rekurrentin an die C. Ltd. bezahlte Lizenzgebühren als nicht geschäftsmässig begründet anerkannt. Dem kann nicht gefolgt werden.

6.4.2.

Vorerst ist auf die zivilrechtliche Gestaltung des Verkaufs der Softwarerechte einzugehen. Ob ein Vertrag geschlossen wurde und welches seine rechtliche Qualifikation ist, ist eine Rechtsfrage. Hingegen gehört das Bestimmen der Umstände, welche das Vorliegen eines Vertrages beweisen können, zum Sachverhalt. Im Steuerrecht gilt von einem im eigenen Namen abgeschlossenen Rechtsgeschäft nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge, dass es auch Rechtswirkungen für Rechnung der Person, die handelt, entfaltet (Bundesgerichtsurteil vom 5. November 2013 [2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013, 2C_447/2013] = Pra 2014 Nr. 45).

6.4.3.

Der Verkauf der Softwarerechte mit Vertrag vom tt.mm.2009 durch der B. AG, T. (wie die Rekurrentin eine 100-%ige Tochtergesellschaft der D. AG), an die D. AG zum Preis von Euro 1'140'036.00 (bzw. CHF 1.8 Mio.) wurde von den Steuerbehörden nicht beanstandet. Das zuständige Kantonale Steueramt Q. (Schreiben des Kantonalen Steueramtes Q. vom 18. Februar 2010, Rekursbeilage 7 [die Rekurrentin verlegte erst mit Statutenänderung vom tt.mm.2010 den Sitz nach R.]) und die Eidgenössische Steuerverwaltung (E-Mail vom 25. Juni 2010, Rekursbeilage 6) haben vielmehr bei ihrer Beurteilung des Sachverhaltes auf eine rechtsgültige Übertragung der Softwarerechte abgestellt.

6.4.4.

Ebenso wurde der Verkauf der Softwarerechte mit Vertrag vom gleichen Tag (jedoch erst am tt.mm.2010 unterzeichnet) durch die D. AG an die

C. Ltd., U., Land A, für CHF 2 Mio. nicht beanstandet, sondern ebenso anerkannt (E-Mail der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. Juni 2010, Rekursbeilage 6).

6.4.5.

Es ist demgemäss auch im vorliegenden Verfahren von gültigen Verträgen betreffend die Softwarerechte auszugehen. Nie beanstandet wurde dabei insbesondere der vereinbarte Kaufpreis, so dass von einem schlussendlich gültigen Erwerb der Softwarerechte durch die C. Ltd. auszugehen ist.

6.5.

6.5.1.

Mit Vertrag vom tt.mm.2010 räumte die C. Ltd. der Rekurrentin Lizenzrechte an den gleichentags erworbenen Softwarerechten ein. Als Lizenzgebühr wurde im Anhang 1 zum Vertrag vom tt.mm.2010 das folgende vereinbart:

"3. Software and [...]

- Customer has to pay [...]
- Pricing [...]."

Gestützt auf diese Vereinbarung bezahlte die Rekurrentin folgende Lizenzgebühren an die C. Ltd.:

2010:	CHF	151'342.00
2011:	CHF	181'971.00
2012:	CHF	103'084.00
2013:	CHF	225'675.00
2014:	CHF	110'231.00
2015:	CHF	174'334.00

6.5.2.

Dass die C. Ltd. als "underlying company" des von F. als Settlor und erstbegünstigter Person gegründeten und damit transparenten L. gehalten wird (Selbstanzeige vom 12. Dezember 2016), ist unbestritten. Die vom Trust gehaltenen Vermögenswerte und die darauf erzielten Erträge sind damit in steuerlicher Hinsicht F. zuzurechnen. Das wurde vom KStA, Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen, am 7. Oktober 2016 ausdrücklich bestätigt. Auf diese Bestätigung ist abzustellen.

Dass die Bestätigung von einer anderen Abteilung des KStA als dem KStA JP erfolgte, spielt dabei keine Rolle, ist nach der gesetzlichen Regelung doch allgemein das "Kantonale Steueramt" Veranlagungsbehörde (§ 162 Abs. 1 StG). Die Veranlagung der Rekurrentin für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wurde vom KStA JP erst mit Verfügung vom 12. November 2018 vorgenommen.

6.5.3.

Mit "Kaufvertrag über [...]" vom tt.mm.2017 übertrug F. die Softwarerechte an die Rekurrentin zum Preis von CHF 968'000.00 (fixer Basispreis) zuzüglich variablen Kaufpreisnachzahlungen in den Jahren 2017 bis 2021. Mit gleicher Begründung ist auch dieser Vertrag als zivilrechtlich gültig zu betrachten. Auf die Angemessenheit des Kaufpreises wird im Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (bbb) einzugehen sein.

6.6.

Würde der C. Ltd. (juristische Person) die Berechtigung zur Lizenzverwaltung und -verwertung abgesprochen, müsste im umgekehrten Fall im gleichen Zeitraum als "Verwaltungsgesellschaften" (Randtitel) bzw. Domizil- oder gemischte Gesellschaft nach § 79 StG konstituierten aargauischen Gesellschaften (vgl. dazu Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 79 StG N 13) die Berechtigung, Lizenzen zu verwerten und zu verwalten, abgesprochen werden. Von einer solchen Praxis kann im hier umstrittenen Jahr 2015 wohl keine Rede sein. Die von der Rekurrentin gewählte Form einer (Off-Shore-)Lizenzverwertungsgesellschaft kann dementsprechend nicht als absonderlich und/oder sachwidrig bezeichnet werden.

Wird bereits die Rechtsgestaltung nicht als absonderlich und/oder sachwidrig bezeichnet, kann keine Steuerumgehung vorliegen. Die weiteren Elemente der Steuerumgehung sind daher nicht mehr zu prüfen.

7.

7.1.

Weiter ist zu prüfen, ob in der Überlassung bzw. Verwertung der Softwarerechte an bzw. durch einen Dritten eine geldwerte Leistung (Gewinnvornahme/verdeckte Gewinnausschüttung) liegt.

7.2.

Zu den geldwerten Leistungen einschliesslich verdeckter Gewinnausschüttungen einer Gesellschaft nach § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts (Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht]); BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; BGE 102 Ib 167 E. 1; je mit Hinweisen auf die Judikatur):

- Zuwendungen jeder Art zu rechnen, die, ohne diese ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen,
- an die Aktionäre oder an ihnen nahestehende Personen gewährt werden, wobei
- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,

- die Aktionäre oder die ihnen nahestehenden Personen in den Genuss einer Leistung kommen, die aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt worden wäre, und
- das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung für die Organe der Gesellschaft erkennbar ist.

Nicht immer wird dafür ein direkter Beweis vorausgesetzt, dass die Leistung aus der Gesellschaft den Aktionären auch tatsächlich zugekommen ist. Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann vielmehr auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 115 Ib 274, E 9b; BGE 107 Ib 331, E. 3c). Der Beweis, dass die Leistung an einen Beteiligungsinhaber oder an eine ihm nahestehende Person geleitet wurde, gilt als erbracht, sobald aufgrund der Indizienlage keine andere plausible Erklärung für die Abwicklung des ungewöhnlichen Geschäftsvorganges ersichtlich ist (Urteil des Bundesgerichts vom 6. August 2015 [2C_16/2015], E. 2.5.3, 2.5.4; BGE 119 Ib 431, E. 3b; Urteil des Bundesgerichts vom 6. September 2000 [2A.237/2000], E. 4b/bb). Diese Praxis wendet das Bundesgericht auch direktsteuerlich an (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2015 [2C_1082/2013], E. 6.4 = ASA 83 S. 611 = StR 70/2015 S. 432; Urteil des Bundesgerichts vom 14. September 2009 [2C_199/2009], E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts vom 18. Mai 1990 [2A.166/1989], E. 4b).

7.3.

7.3.1.

Das KStA anerkannte die Übertragung der Softwarerechte an die C. Ltd. mit den Einspracheentscheiden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 - 2013 nicht (Steuerumgehung). Gestützt auf die Selbstanzeige vom 12. Dezember 2016 wurden die Lizenzzahlungen als Leistungen an eine nahestehende Person qualifiziert. Da der Verkauf der Lizenzrechte aufgrund der Steuerumgehung steuerlich nicht anerkannt werde, stellten die Lizenzzahlungen geldwerte Leistungen zu Gunsten von F. dar.

7.3.2.

Nachdem nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes nicht von einer Steuerumgehung auszugehen ist, stösst diese in den Einspracheentscheiden betreffend der Vorperioden 2010 bis 2013 vertretene Begründung ins Leere. Es kann nicht (mehr) darauf abgestellt werden.

7.4.

7.4.1.

Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid (und auch mit dem Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014)

wurde die Aufrechnung vom KStA nicht mehr primär mit einer Steuerumgehung, sondern abweichend als geldwerte Leistung gestützt auf Art. 321a und Art. 812 OR begründet. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, die Angestellten und Geschäftsführer einer Aktiengesellschaft treffe eine Sorgfalts- und Treuepflicht gegenüber der Arbeitgeberin. Diese dürften keine die Arbeitgeberin konkurrenzierende Tätigkeit ausüben. Ein Konkurrenzverhältnis liege vor, wenn ein Arbeitnehmer/Geschäftsführer bei ganz oder teilweise übereinstimmendem Kundenkreis gleichartige und folglich unmittelbar das gleiche Bedürfnis befriedigende Leistungen wie die Arbeitgeberin anbiete. Arbeitsergebnisse stünden uneingeschränkt der Arbeitgeberin zu. Wenn die Arbeitgeberin den Angestellten erlaube, Geschäfte zu tätigen, welche der Natur der Sache nach der Gesellschaft zugutekommen müssten, seien die Gewinne herauszuverlangen. F. sei indirekt Alleinaktionär der Rekurrentin, bei der er Geschäftsführer sei. Die Rekurrentin habe in den fraglichen Steuerperioden Lizenzzahlungen an den Alleinaktionär geleistet, welche einem Drittangestellten nicht ausgerichtet worden wären. Diesem wäre nicht erlaubt worden, eine in der Firmengruppe entwickelte Software auf private Rechnung unter gleichzeitiger Lizenzierung zu vertreiben.

7.4.2.

Die Rekurrentin liess zur Frage der geldwerten Leistung geltend machen, F. habe als Alleinaktionär und einziger Mitarbeiter der Rekurrentin gegenüber der Rekurrentin als Arbeitgeberin nicht gegen bestehende Treuepflichten verstossen. Es habe kein Vertrag zwischen der Rekurrentin und F. bestanden, der die Vermarktung [...] der Software zum Gegenstand gehabt habe. Es habe allein deshalb nicht eine Konkurrenzierung der Rekurrentin vorgelegen. Da F. nur als Geschäftsführer für die Rekurrentin tätig gewesen sei, sei keine Konkurrenzierung und Verletzung der Treuepflicht möglich. Die Rekurrentin sei zu keinem Zeitpunkt Eigentümerin der Softwarerechte gewesen. Deshalb könne betreffend Lizenzgebühren kein Ertragsverzicht vorliegen. Es liege keine geldwerte Leistung/verdeckte Gewinnausschüttung vor. Es fehle auch an einem aus einer verdeckten Leistung resultierender, aktivierbarer Rückerstattungsanspruch. Indem die C. Ltd. einen marktkonformen Kaufpreis bezahlt habe, sei die Nutzung der Softwarerechte angemessen zu entschädigen gewesen. Die von der Rekurrentin an die C. Ltd. bezahlten Lizenzgebühren hätten dem entsprochen, da die von der Rekurrentin den Kunden erbrachten Leistungen in sehr hohem Umfang von der Basis-Software abhängig gewesen seien.

7.4.3.

Ist – wie in Erw. 6.4. ausgeführt – die Übertragung der Softwarerechte auf die C. Ltd. gegen angemessenes Entgelt – die Angemessenheit des jeweiligen Kauf- bzw Veräusserungspreises wurde nicht bestritten – als rechtmässig zu betrachten, ist ein Entgelt für die Nutzung derselben geschuldet. Daran ändert eine allenfalls aufgrund eines Arbeitsverhältnis als Geschäftsführer bzw. einziger Mitarbeiter der Rekurrentin resultierende Sorgfalts-

und Treupflicht nichts. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die Softwarerechte nie im Eigentum der Rekurrentin standen. Eine Konkurrenzierung der Rekurrentin im Sinne der von der Vorinstanz zitierten Rechtsprechung konnte somit gar nicht bestehen. Ohne Verkauf derselben durch die B. AG, T., oder Verkauf der D. AG, wäre die Rekurrentin zweifellos verpflichtet gewesen, Lizenzgebühren an diese Gesellschaften zu bezahlen. Das Off-Shore Konstrukt ändert nichts an der Pflicht zur Bezahlung von Lizenzgebühren. Die zivilrechtliche Gestaltung ist auch insofern für die steuerliche Beurteilung massgeblich. Auf die Angemessenheit des Entgeltes (Lizenzzahlungen) ist nachfolgend einzugehen.

8.

8.1.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die bezahlten Lizenzzahlungen unter dem Aspekt der Verrechnungssteuer – welche unter anderem auch auf geldwerten Leistungen an Beteiligte geschuldet ist – mehrfach geäussert. Mit E-Mail vom 14. Juni 2010 wurde der Eidgenössischen Steuerverwaltung folgender Sachverhalt zur Beurteilung unterbreitet:

"Wie besprochen, wird die Muttergesellschaft die Software-Entwicklungen an die D. AG und die D. AG sie an die A. AG lizenzieren, wofür Lizenzgebühren bezahlt werden. (Auf den Dienstleistungen, die A. ihren Kunden im Zusammenhang mit den [...] erbringt, werden keine Lizenzgebühren berechnet.) Ich gehe davon aus, dass diese Lizenzgebühren keine Verrechnungssteuern auslösen."

Mit E-Mail vom 25. Juni 2010 gab die Eidgenössische Steuerverwaltung folgende Bestätigung ab:

"Grundsätzlich sind wir mit Ihren Aussagen einverstanden. Es ist jedoch zu beachten, dass von den durch die D. AG vereinnahmten Lizenzgebühren maximal 50 % an die Muttergesellschaft weitergeleitet werden kann (gemäss den Bestimmungen des BRB 62). Aus unserer Sicht sind somit die Fragen betreffend Lizenzen geklärt."

Diese Beurteilung erfolgte in Unkenntnis der Beteiligungsverhältnisse an der "Muttergesellschaft" mit Sitz auf Land A. Der Verweis auf die Zulässigkeit einer maximalen Weiterleitung von 50 % der Lizenzgebühren an die Muttergesellschaft – davon muss ausgegangen werden – basiert auf der "Fifty-Fifty Praxis".

8.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Entscheid vom 20. Oktober 2008 (WBE.2006.282) zum Nachweis von geschäftsmässig begründetem Aufwand und zur "Fifty-fifty" Praxis wie folgt geäussert:

"5.

5.1. Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, mit den diversen Bestätigungen, wonach die Beschwerdeführer weder an der N. Ltd.

(T2) noch an der O. (T1) oder dem P. beteiligt seien, würde nicht nachgewiesen, wohin die von der AA. auf das Konto in Land B bezahlten Gelder geflossen sind. Insbesondere sei unklar, aus welchem Grund die Lizenzgebühren an die in einem 'Steuerparadies' domizilierte T1 bezahlt worden sind, wenn die Lizenzen von der amerikanischen T2 vergeben wurden. Zudem habe der Beschwerdeführer nach seinen Angaben die Software gemeinsam mit S. T. entwickelt. Es sei nicht verständlich, weshalb er keine Rechte daran habe und 'nur' zu einem Drittel an den in Europa eingenommenen Lizenzen beteiligt sein soll, ohne einen Anspruch auf Lizenzzerträge z.B. aus den USA zu haben. Es falle auch auf, dass nach den Angaben der Beschwerdeführer keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden seien, obwohl andere Verträge durch die T2 schriftlich abgeschlossen wurden. An diesen Unsicherheiten würden auch die nachträgliche Bestätigung der T2 und der T1 nichts zu ändern vermögen, weshalb lediglich die Weiterleitung der Hälfte der Lizezeinnahmen (gemäss dem Kreisschreiben Nr. 9 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Dezember 2001 'Fifty-Fifty-Praxis bei der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer' [Kreisschreiben Nr. 9]) als geschäftsmässig begründet anzuerkennen sei.

5.2. Die Beschwerdeführer machen sinngemäss geltend, sie hätten bereits mehrfach ausgeführt, warum die AA. 'nur' 1/3 an den Lizezeinnahmen der T2 erhalten habe und die schriftlichen Vereinbarungen ([...]) seien dem Steuerkommissär ausgehändigt worden. Die Anwendung einer 'Fifty-Fifty-Praxis' auf die Bruttolizezeinnahmen sei nicht mehr gerechtfertigt, weshalb der von den Beschwerdeführern errechnete Jahresgewinn von Fr. 116'900.-- zu übernehmen sei.

5.3.

5.3.1. Die 'Fifty-Fifty-Praxis' diene zur ermessensweisen Festsetzung eines ausländischen Aufwands. Sie wurde in Anbetracht dessen geschaffen, dass inländische Gesellschaften grundsätzlich auch für die im Ausland getätigten Geschäfte die strengen Regeln über den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des geltend gemachten Aufwands einzuhalten haben und die Belege, welche diesem Nachweis dienen, nicht immer überprüft werden konnten. Der betroffenen Gesellschaft stehe es jedoch selbstverständlich frei, den vollen Nachweis für die geschäftliche Begründetheit des geltend gemachten Aufwands zu erbringen. Der vollumfängliche Nachweis wird auch verlangt, wenn die Gesellschaft die ermessensweise Festsetzung gemäss 'Fifty-Fifty-Praxis' nicht akzeptiert.

5.3.2. Die 'Fifty-Fifty-Praxis' wird angewendet, wenn Unsicherheit über die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwands besteht und der zulässige Aufwand demzufolge geschätzt werden muss. Sie kommt im Sinne eines Kompromisses zum Tragen und gewährleistet eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen (vgl. dazu: Der Steuerentscheid (StE) 1999 B 72.14.2 Nr. 24). Die Regel besteht darin, dass 50 Prozent des Bruttogewinns pauschal als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden. Über die genannten 50 Prozent hinaus können keine weiteren Aufwendungen geltend gemacht werden, ausser einem angemessenen Anteil für inländische Verwaltungskosten zuzüglich der in der Schweiz bezahlten direkten Gesellschaftssteuern (vgl. zum Ganzen: Kreisschreiben Nr. 9)."

8.3.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat nach Meldung von geldwerten Leistungen auf den von der Rekurrentin in den Jahren 2010 – 2013 an die C. Ltd. geleisteten Lizenzzahlungen die Verrechnungssteuer erhoben (Rechnung vom 13. Dezember 2018, Rekursbeilage 14). Die dagegen von der Rekurrentin eingereichte Einsprache vom 31. Januar 2019 wurde gutgeheissen. Mit E-Mail vom 28. März 2019 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung, "dass wir die Rechnung an die A. AG, S. über CHF 219'966.95 vom 13. Dezember 2018 stornieren."

8.4.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die vertraglich vereinbarten Lizenzzahlungen unter verrechnungssteuerlichen Aspekten als angemessen zu gelten haben. Es besteht vorliegend keine Veranlassung, von dieser verrechnungssteuerlichen Betrachtung für die Beurteilung der Kantons- und Gemeindesteuern abzuweichen. Demensprechend sind die Lizenzzahlungen geschäftsmässig begründet. Es liegen keine geldwerten Leistungen vor. Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

9.

Nachdem die Veräusserung der Softwarerechte an die C. Ltd. als zivil- und steuerrechtlich erfolgt zu betrachten ist und dabei keine Steuerumgehung vorliegt, ist der Rekurs in Bezug auf die an die C. Ltd. bezahlten Lizenzzahlungen gutzuheissen. Diese sind bei der Rekurrentin geschäftsmässig begründet und stellen dementsprechend keine geldwerten Leistungen an nahestehende Personen bzw. den Geschäftsführer und beherrschenden Aktionär F. dar. Unabhängig davon wird dieser die Erträge und Vermögenswerte, welche vom L. gehalten wurden als eigenes Einkommen und Vermögen zu versteuern haben. Darüber ist im vorliegenden Verfahren aber nicht zu befinden.

10.

10.1.

Ist der Rekurs gutzuheissen, sind Reingewinn und Eigenkapital neu zu bestimmen.

10.2.

Der steuerbare Reingewinn gemäss Einspracheentscheid von CHF 38'749.00 ist bereits nach Abzug der aufgerechneten "[...] C. Ltd. Land A" auf CHF 0.00 herabzusetzen.

10.3.

Das steuerbare Eigenkapital ist ausgehend vom mit rechtskräftigen Einspracheentscheid vom per 31. Dezember 2013 festgesetzten Eigenkapital und in Berücksichtigung des Ergebnisses des Geschäftsjahres 2014 festzusetzen. Dabei ist mit gleicher Begründung wie im vorliegenden Entscheid

davon auszugehen, dass die kapitalbildende Aufrechnung der Lizenzzahlungen im Umfang von CHF 110'231.00 zu streichen ist. Es ergibt sich damit folgende Berechnung:

veranlagtes Eigenkapital per 31. Dezember 2014	CHF	299'505.00
abzüglich kapitalbildend aufgerechnete "nicht verbuchte Debitoren"	CHF	-110'231.00
steuerbares Eigenkapital per 31. Dezember 2014 (wie mit Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 beantragt)	CHF	189'274.00
deklariertes Eigenkapital per 31. Dezember 2015	CHF	104'140.00
gemäss eingereichter Bilanz	CHF	104'140.31
veranlagtes Eigenkapital per 31. Dezember 2015	CHF	104'141.00

Bezüglich steuerbarem Eigenkapital bestehen bis auf eine rundungsbedingte Differenz von CHF 1.00 übereinstimmende Anträge. Nach mathematischen Grundsätzen ist das steuerbare Eigenkapital auf CHF 104'140.00 abzurunden. Dementsprechend wird das steuerbare Eigenkapital per 31. Dezember 2015 auf CHF 104'140.00 festgesetzt.

10.4.

Die Festsetzung eines Verlustvortrages erfolgt erst im Zeitpunkt der Verlustverrechnung (vgl. Erw. 2.).

11.

11.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

11.2.

11.2.1.

Sodann ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich für das vorliegende Verfahren und das Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 auf total CHF 45'051.60. Die Kostennote ist zu kürzen.

11.2.2.

In der Kostenzusammenstellung sind auch Beratungshonorare für Zweitmeinungen enthalten.

Die Rechnung vom 6. September 2018 betrifft den Zeitraum vom 3. August 2018 bis 28. August 2018. Da die Einspracheentscheide in den Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 erst am 28. März 2019 gefällt wurden und im Einspracheverfahren keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden (§ 188 Abs. 1 StG), kann der geltend gemachte Aufwand nicht berücksichtigt werden.

Das gleiche gilt für die Rechnung vom 31. Januar 2019. Hinzu kommt dort, dass sich die Zweitmeinung auf die "Rechnung der ESTV für geldwerte Leistungen" und damit auf das Verfahren betreffend Erhebung der Verrechnungssteuer bezieht. So oder anders kann der für Zweitmeinungen geltend gemachte Aufwand vorliegend nicht berücksichtigt werden.

Es braucht damit nicht entschieden zu werden, ob Zweitmeinungen überhaupt zu entschädigen wären.

11.2.3.

Aus der Leistungsübersicht zur Honorarrechnung der Vertreterin vom 1. Juli 2019 ergeben sich einerseits Leistungen, welche in den Einspracheverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 - 2016 oder in anderen Verfahren erbracht wurden. Diese können nicht entschädigt werden.

11.2.4.

Bei der Vertretung durch Anwältinnen und Anwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar.

11.2.5.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 3'000.00. Der Fall hat einen erhöhten Schwierigkeitsgrad und ist von mittlerer Bedeutung. Zudem ist von einem hohen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8b Abs. 1 AnwT und § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist.

1.2.

Der steuerbare Reingewinn wird auf CHF 0.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CH 104'140.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

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

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, 24. März 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann