

3-RV.2020.42

P 46

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Loser
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrentin **A. _____ GmbH**

vertreten durch Miko Treuhand, Gartenweg 2a, 6207 Nottwil

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 26. Februar 2020**
betreffend Feststellung der Steuerpflicht

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Feststellungsverfügung vom 6. Februar 2019 stellte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), die beschränkte Steuerpflicht der A. GmbH kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit ab 1. Januar 2017 für die kantonalrechtlichen Gewinn- und Kapitalsteuern im Kanton Aargau fest.

2.

Gegen die Verfügung des KStA JP vom 6. Februar 2019 liess die A. GmbH mit Schreiben vom 4. März 2019 Einsprache erheben mit dem Antrag:

"Die Verfügung, wonach die A. GmbH im Kanton Aargau für die kantonalrechtlichen Gewinn- und Kapitalsteuern ab 1.1.2017 steuerpflichtig ist, sei ersatzlos aufzuheben. Die A. GmbH begründet weder eine persönliche noch eine beschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau."

3.

Mit Entscheid vom 26. Februar 2020 wies das KStA die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. Februar 2020 (Zustellung am 27. Februar 2020) hat die A. GmbH mit Rekurs vom 25. März 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit dem

"Antrag:

"Die Verfügung, wonach die A. GmbH im Kanton Aargau für die kantonalrechtlichen Gewinn- und Kapitalsteuern ab 1.1.2017 steuerpflichtig ist, sei ersatzlos aufzuheben. Die A. GmbH begründet weder eine persönliche noch eine beschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau. Der Rekurrentin sei eine angemessene Partei- bzw. Gerichtskostenentschädigung zuzusprechen."

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

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. GmbH hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens 3-RV.2011.63 in Sachen der Rekurrentin betreffend Feststellung der Steuerpflicht per 1. Januar 2008, die Akten der Rekursverfahren 3-RV.2010.179 - 181 in Sachen C. AG betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2013 sowie vom KStA die Steuerakten der C. AG der Jahre 2014 bis 2016 beigezogen.

8.

Die A. GmbH hat aufforderungsgemäss die Protokolle der Gesellschafterversammlungen für die Geschäftsjahre 2014 bis 2018 einreichen lassen.

9.

Am 23. März 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 23. März 2023 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Vorliegend geht es um die Feststellung eines Steuerdomizils der Rekurrentin in Q. seit dem 1. Januar 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm. 2007 mit Sitz in R. (nach Sitzverlegungen) in das Handelsregister des Kantons XZ eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt AA. Als Stammanteilsinhaber waren bis zum 10. August 2014 mit CHF 15'000.00 D. (Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung) und mit CHF 5'000.00 E. (Gesellschafterin und Geschäftsführerin) eingetragen. Per 11. August 2014 hat D. einen Stammanteil von CHF 1'000.00 an die Tochter F. (Gesellschafterin) abgetreten (Auszug aus dem Handelsregister des Kantons XZ vom 27. Februar 2023).

2.2.

Die C. AG (nachfolgend C.) wurde am tt.mm. 2000 mit Sitz in Q. (nach Sitzverlegung von S.) in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Sie bezweckt AB. Mit der Sitzverlegung nach R. per tt.mm. 2019 wurde der Zweck ergänzt. Zusätzlich wurde erwähnt, dass AC. Als Präsident des Verwaltungsrates firmiert D. mit Einzelunterschrift und E. als Mitglied des Verwaltungsrates ebenfalls mit Einzelunterschrift. Ab dem 31. Juli 2020 ist auch F. Mitglied des Verwaltungsrates (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons XZ vom 28. Februar 2023). Alleinige Aktionäre der Gesellschaft waren in den Jahren 2011 bis 2019 D. und E., ab 2020 auch F. (1 Aktie als Verwaltungsrätin; Protokoll S. 6).

2.3.

Die G. AG (nachfolgend: G.) wurde am tt.mm. 2016 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt AD. Die G. hat das Grundstück GB Q. Nr. aaa, Plan bbb, Parzelle ccc, übernommen. Davon umfasst sind unter anderem die Betriebsliegenschaften der C. Beteiligte zu je einem Drittel (Protokoll, S. 5 und 8) und Organe sind D. als Präsident des Verwaltungsrates sowie E. und F. als Verwaltungsrätinnen, alle mit Einzelunterschrift. Am tt.mm. 2019 wurde der Sitz von Q., X-Strasse 11, nach R., X-Strasse 88, verlegt. Als "weitere Adresse" wurde die "X-Strasse 1" in Q. beibehalten (Auszug aus dem Handelsregister des Kantons XZ vom 27. Februar 2023).

2.4.

Die Rekurrentin, die C. und die G. sind Schwestergesellschaften. Die engen personellen und wirtschaftlichen Verbindungen sind offensichtlich.

3.

Es ist unbestritten, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin im Jahr 2017 in R. befand. Das KStA JP geht indessen davon aus, dass die Rekurrentin ab dem 1. Januar 2017 im Kanton Aargau über eine Betriebsstätte verfügte, für deren Gewinn und Kapital diese im Kanton Aargau beschränkt steuerpflichtig sei. Das Vorliegen einer Betriebsstätte in Q. wird von der Rekurrentin bestritten.

4.

4.1.

Mit der Feststellungsverfügung wurde ausgeführt, bei anerkannter Nichtbesteuerung verlange die bundesgerichtliche Praxis, dass jener Kanton die Beweislast zu tragen habe, welcher an der bisherigen Ausscheidungsregelung eine Änderung erkenne. Das sei vorliegend der Fall. Die Rekurrentin habe am tt.mm. 2016 den Sitz an den privaten Wohnsitz der Gesellschafterin E. verlegt. Aufgrund der Verlegung des Hauptsteuerdomizils, sei eine erneute Überprüfung einer Steuerpflicht im Kanton Aargau möglich. Anlässlich einer Buchprüfung am Sitz der C. sei festgestellt worden, dass die Rekurrentin eine Geschäftstätigkeit in Q. ausübe. Es bestehe eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute Infrastruktur, welche täglich genutzt werde. Die in Q. ausgeübten Tätigkeiten seien zweifelsfrei als qualitativ und quantitativ erheblicher Teil der Tätigkeit der Rekurrentin zu bezeichnen. Zudem habe die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen festgestellt werden können. Ein Abhängigkeitsverhältnis wird aus dem zwischen dem Gesellschafter D. und der H. (H. D) geschlossenen Handelsvertretungsvertrag abgeleitet.

4.2.

4.2.1.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (WBE.2010.49) wie folgt geäußert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann."

Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdeklaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30; Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 116 DBG N 10).

4.2.2.

Bei Einspracheentscheiden sind die Anforderungen an eine Begründung höher gesetzt. Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen; Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 116 DBG N 8 und 11 und Art. 131 DBG N 7 ff.).

4.2.3.

Bei Feststellungsverfügungen können keine Abweichungen zu einer Selbstdeklaration angegeben werden, zumal eine solche gerade regelmässig fehlt. Dessen ungeachtet verlangt die Begründungspflicht, dass die eine Steuerpflicht begründenden, wesentlichen "Feststellungen" in der Verfügung aufzuführen sind. Die steuerpflichtige Person muss erkennen können, aus welchen konkreten Gründen die beweispflichtigen Steuerbehörden eine (wirtschaftliche) Zugehörigkeit bejahen. Die Begründungspflicht bei Feststellungsverfügungen liegt derjenigen im Einspracheverfahren bei ordentlichen Veranlagungen klar näher.

4.3.

4.3.1.

Aus der Feststellungsverfügung ergeben sich keinerlei konkrete Begründungen für das Bestehen einer Betriebsstätte im Kanton Aargau. Vielmehr werden ohne konkrete Angaben nur allgemeine Definitionen zum Betriebsstättenbegriff angeführt. Exemplarisch indifferent ist etwa die in Ziff. 7 gewählte Formulierung "Zum qualitativen Teil gehören sämtliche Tätigkeiten, wenn sie zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören." Sie ist zwar richtig. Wie es sich aber konkret in Bezug auf die Rekurrentin verhält, wird nicht erklärt.

4.3.2.

In Ziff. 5 der Verfügung wird nicht dargetan, über welche konkreten festen Einrichtungen die Rekurrentin in Q. verfügen soll. Ebenso fehlen in Ziff. 6 und 7 Angaben zu den behaupteten qualitativ und quantitativ erheblichen Tätigkeiten, die in von der Rekurrentin in Q. in ständigen körperlichen Anlagen in einer auf unbestimmten Zeit aufgebauten Infrastruktur ausgeführt worden sein sollen. Welcher Art die für den Betrieb notwendigen technischen und kommerziellen Tätigkeiten im Betrieb gewesen waren, entzieht sich dem Leser ebenfalls. Welche betriebsstättenbegründenden Arbeiten in Q. nach den Feststellungen der Vorinstanz konkret von der Rekurrentin ausgeführt werden, wird in der Feststellungsverfügung nicht erwähnt. Nicht erläutert wird auch, aus welchen Gründen die "Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen festgestellt" werden konnte. Konkrete Beobachtungen werden nicht im Ansatz angeführt.

4.3.3.

Die einzige einigermaßen konkrete Begründung wird in Ziff. 8 der Verfügung erwähnt: "Aufgrund des undatierten Handelsvertretungsvertrages zwischen der H. AG (H.), [...], X-Strasse 5, D-T., und D., X-Strasse 6, R. (vormals B.), welcher primär in der Tätigkeit der Schwestergesellschaft C. AG mit rund 40 Mitarbeitern ausgeführt wird, ist zweifellos ein besonderes Abhängigkeitsverhältnis vorhanden und demzufolge die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen gegeben." Dessen ungeachtet fehlt eine Schlussfolgerung, weshalb dieser Vertrag eine Betriebsstätte in Q. zu begründen vermöchte.

4.4.

Es ist festzustellen, dass die Vorinstanz die Begründungspflicht im Feststellungsverfahren verletzt hat.

4.5.

Da mit dem Einspracheentscheid eine "genügende" Begründung abgegeben wurde, wurde die Verletzung des rechtlichen Gehörs geheilt. Aus diesem Grund kann gerade noch auf eine Rückweisung der Angelegenheit an

die Vorinstanz zur nochmaligen Durchführung des Feststellungsverfahrens verzichtet werden.

5.

5.1.

Mit der Einsprache wurde von der Rekurrentin vorerst auf den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) betreffend Feststellung der Steuerpflicht verwiesen. Es sei nicht erkennbar, gestützt auf welche neuen, vom KStA JP anlässlich der Bücherrevision der C. vom 13. und 14. Juli 2017 gewonnenen Erkenntnisse eine Steuerpflicht der Rekurrentin per 1. Januar 2017 begründet werden könnte. Es gebe keine massgeblich veränderte Faktenlage seit dem Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Februar 2012. Die Rekurrentin sei seit 2010 unverändert in R. steuerpflichtig gewesen, ohne dass je eine Steuerausscheidung vorgenommen worden sei. Die Domizilwechsel innerhalb der Gemeinde R. seien allesamt nachvollziehbar. Im Übrigen sei nicht die Rekurrentin von der C., sondern vielmehr diese von der Rekurrentin abhängig.

5.2.

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, dass E. über einen vollständigen, kompletten und funktionstüchtigen, auf Dauer ausgerichteten Arbeitsplatz in den Büroräumlichkeiten der C. in Q. verfüge, welcher täglich genutzt werde. Diverse Arbeitspapiere und Ablagefächer hätten auf die regelmässige Nutzung schliessen lassen. Das Schriftbild der vorgefundenen Notizen sei mutmasslich dasjenige von E. gewesen. Diverse persönliche Gegenstände und Einrichtungen hätten ebenfalls auf E. hingewiesen. Der Arbeitsplatz von I., Buchhalter der C., sei gleich neben dem Arbeitsplatz von E. Dort hätten sich Stempel der Rekurrentin befunden. Weiter werde praktisch der gesamte Briefverkehr der Rekurrentin von Q. aus der Post übergeben, was sich aus Verrechnungen von Frankaturen an die Rekurrentin durch die C. ergebe. Dementsprechend werde die Korrespondenz mutmasslich auch in Q. erledigt. Die Generalversammlungen der Rekurrentin und der C. hätten immer am gleichen Tag stattgefunden. Der Abschluss 2014 sei von E. unter Datum von 20. April 2015 unterzeichnet worden. Demgegenüber sei die Steuererklärung 2014 der Rekurrentin von D. unterschrieben worden, wobei vorerst Q. als Ort der Unterzeichnung angegeben worden sei. Es sei eine handschriftliche Korrektur erfolgt. Die Jahresrechnung 2014 der C. sei ebenfalls von D. in Q. signiert worden. Der Arbeitsrapport der Vertreterin zeige für den 20. April 2015 nur private Aufwendungen. Ein Arbeitsrapport zur Generalversammlung fehle. In den Steuerperioden 2011 bis 2013 sei die ordentliche Generalversammlung der Rekurrentin nachweislich in Q. abgehalten worden. Aufgrund dieser Vorjahre sei auch für die Steuerperiode 2014 von einem ähnlichen Vorgehen auszugehen. Die Generalversammlung der Rekurrentin für die Abnahme der Jahresrechnung 2015

habe am 13. April 2016 stattgefunden. Die Jahresrechnung sei am 13. April 2016 unterzeichnet worden. Die Steuererklärung 2015 der C. sei von D. gleichentags in Q. unterschrieben worden. Die Steuerunterlagen der Rekurrentin mit der Jahresrechnung 2016 seien am 29. März 2017 von E. in R., die Steuerunterlagen der C. gleichentags in Q. unterzeichnet worden. Die Detailunterlagen zur Rechnung der Vertreterin seien anlässlich der Revision weder für das erste Quartal 2016, noch 2017 erhoben worden. Aufgrund der Vorjahre sei auch in den Jahren 2016 und 2017 von einem ähnlichen Vorgehen auszugehen. Es sei zusammenfassend festzustellen, dass die Generalversammlungen der Rekurrentin und der C. immer gleichentags stattgefunden hätten. D. und E. seien jeweils mutmasslich in Q. anwesend gewesen und hätten jedoch die Steuererklärungen jeweils unter Angabe unterschiedlicher Orte unterschrieben.

D. und E. seien in Q. als Angestellte der Rekurrentin tätig gewesen. Sie hätten den permanenten Zugang zu den Anlagen in Q. gehabt. Ein Mitbenützungsrecht genüge. Die ständigen Anlagen und Einrichtungen in Q. seien der Rekurrentin zuzuordnen. Dass keine Verrechnung für die Benutzung der ständigen Anlagen oder Einrichtungen erfolge, spiele keine Rolle, da die Anlagen kraft Abrede ständig zur Verfügung stünden. Die eingereichten Telefonrechnungen der Rekurrentin basierten auf der identischen Vertragsnummer wie diejenigen der C. Die Verknüpfung beider Gesellschaften sei offensichtlich. Die Fotodokumentation betreffend die Mietverhältnisse in R. zeigten einzig, dass es sich dort nicht um ein künstlich geschaffenes Domizil handle. Eine Fotodokumentation der Verhältnisse in Q. sei nicht eingereicht worden.

5.3.

Mit Rekurs wurde zum einen auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Februar 2012 im Verfahren 3-RV.2011.63 in Sachen der Rekurrentin betreffend Feststellung der Steuerpflicht per 1. Januar 2008 verwiesen, welches immer noch uneingeschränkt Gültigkeit habe. Eine massgebliche Veränderung der Faktenlage sei seither nicht eingetreten. Zum anderen wird ausführlich (S. 4 – 6) auf ein vorliegend nicht relevantes Feststellungsverfahren betreffend Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit der J. GmbH, D-T., eingegangen.

Sodann wird ausgeführt, die Rekurrentin habe seit dem tt.mm. 2010 bis heute den Sitz in R. und verfüge dort über gemietete Büros mit vollständiger Infrastruktur. Mit einer Ausnahme arbeiteten sämtlich Angestellten am Sitz in R. F. sei an die C. ausgeliehen worden und arbeite daher mehrheitlich in deren Büroräumlichkeiten in Q. Ihre Leistungen würden der C. in Rechnung gestellt. Neben der Haupttätigkeit für den H. Konzern führe die Rekurrentin Auftrags- und Beratungsmandate zu Gunsten der C. In Q. verfüge die Rekurrentin nicht über eigene Räume oder ihr zur Verfügung stehende feste Einrichtungen. Weder der Arbeitsplatz von F. noch die für D. und E.

als Mitglieder des Verwaltungsrates respektive als Mitglieder der Geschäftsführung der C.-Gesellschaften zur Verfügung gestellten Arbeitsplätze respektive Sitzungszimmer könnten der Rekurrentin als dauernde und feste Betriebseinrichtung angerechnet werden. E. verfüge in Q. nicht über einen festen Arbeitsplatz. Die Post für E., F. und D. werde jeweils auf das Pult des Arbeitsplatzes im Sitzungszimmer/Allgemein gelegt. Dringende Post werde nach R. gesendet. F. habe in Q. einen Arbeitsplatz im Sitzungszimmer/Allgemein seit 2011. Seit dem 1. April 2014 sei F. bei der Rekurrentin angestellt und an die C. ausgeliehen. Sie benötige den Arbeitsplatz im Sitzungszimmer/Allgemein für den Serverzugang. Der Arbeitsplatz von F. diene "insbesondere auch den Sitzungsteilnehmern in diesem Raum (meistens Geschäftsleitung, Verwaltungsrat mit wichtigen Kunden/Lieferanten und auch Treuhandstelle) ..." Abteilungsleiter und Geschäftsleitung trafen sich oft zu Besprechungen mit dem Verwaltungsrat im Sitzungszimmer/Allgemein. Der Arbeitsplatz von F. werde bei Bedarf auch von D. und E. für ihre Funktionen innerhalb der C. mitbenutzt. Auch die meisten Sitzungen der G. AG mit Architekten, Bauführern, Mietern, Bauamt und Verwaltung fänden in diesem Raum statt. D. und E. hätten so einige Einsätze in Q. "nur schon für Besprechungen und Weisungen an ihre Abteilungsleiter und Mitarbeiter." Die Post der Rekurrentin werde in Q. frankiert, da in R. kein Frankaturautomat zur Verfügung stehe. Die Sendungen würden daher zwecks Frankierung von R. nach Q. gebracht.

Die Abschlüsse würden, auf Basis eines hohen Abschlussgrades der verarbeiteten Buchhaltungsdaten, welche von der Rekurrentin und der C. der Treuhänderin elektronisch übermittelten werden, erstellt. Die Daten der G. würden von der Immobilienverwaltungsabteilung der Treuhandstelle übernommen. Es werde in der Folge ein provisorischer Abschluss erstellt, welcher von den Aktionären/Gesellschaftern geprüft werde. Es finde eine Abschlussbesprechung bei der Treuhänderin und in Q. dann jedes Jahr eine Besprechung mit dem Kader statt. Die Generalversammlung bestehe darin, dass D. und E. alle Unterlagen unterschrieben. Der Ort, an dem die Generalversammlung abgehalten werde, sei nicht mehr für die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung entscheidend (Bundesgerichtsurteil vom 1. Februar 2019 [2C_627/2017]). Die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane finde in R. statt. Die qualitativen Tätigkeiten von D. und E. in Q. beträfen ihre Tätigkeiten für die C.-Gesellschaften als Verwaltungsräte. Diese könnten keine Betriebsstätte der Rekurrentin in Q. begründen. Die Telefonrechnungen der K. würden beiden Gesellschaften separat gestellt, Bankauszüge der Rekurrentin nach R. gesandt.

Es werde nicht bestritten, dass die wirtschaftlichen und personellen Verknüpfungen der C. und der Rekurrentin vorhanden seien. Beide Gesellschaften würden von D. und E. als "Unternehmensträger" geleitet. Sie

seien für beide Gesellschaften tätig, seien jedoch bei der Rekurrentin angestellt. Diese erbringe auftragsgemäss Dienstleistungen zu Drittmarktkonditionen an die C. Zu diesem Zweck sei eine physische Präsenz von D. und E. in Q. notwendig. Diese Anwesenheit werde jedoch allein schon durch die Organstellung als Verwaltungsräte erklärt.

5.4.

In der Vernehmlassung hielt das KStA JP an den bisherigen Ausführungen fest. Ergänzt wurde, dass die Kunden der Rekurrentin die C., die J. GmbH in A-V., und die L. in W., seien. Die C. und nicht die Rekurrentin trete gegenüber Schweizer Kunden als Vertragspartnerin auf. Zahlungsempfänger seien, neben dem Personal, die M. in X., die Gesellschaft von N., welcher in Q. auch über ein Ablagefach verfüge. Anlässlich der Revision durch das KStA JP seien nicht die in der Rekursbeilage 7 vermerkten Räumlichkeiten angetroffen worden. Die Revisoren des KStA JP hätten am Arbeitsplatz von I. (Buchhaltung) und E. Kopien erstellt. Die Revisoren könnten bezeugen, dass das Schriftbild auf den Notizen demjenigen von E. und nicht demjenigen von F. entsprochen habe. Die Ablagefächer am Arbeitsplatz seien auf die Tätigkeit von E. ausgerichtet. Wenn darauf abgestellt werde, dass F. neben Montagearbeiten sich auch noch um sämtliche administrativen Belange kümmere, verbleibe kein Tätigkeitsbereich mehr für E. Die Durchsicht der Rechnungen der Vertreterin zeige bis Ende 2016 keinen direkten Kontakt zu F. Die vorgebrachten Argumente erschienen reichlich konstruiert.

5.5.

In der Replik wurde ergänzend ausgeführt, die von der O. AG, Y., erstellten Pläne seien korrekt. Der Plan des Obergeschosses des Gebäudes J in Q. zeige die tatsächliche räumliche Situation. Kopien seien anlässlich der Revision ausschliesslich im Raum Buchhaltung/ EDV (Arbeitsplatz I.) erstellt worden. Die Revisoren des KStA hätten sich nie im Sitzungszimmer/Allgemein aufgehalten. Der Arbeitsplatz von F. habe sich im Sitzungszimmer/Allgemein befunden. Die Beobachtungen der Veranlagungsbehörde durch die Glasscheibe seien schon im Rekurs widerlegt worden. Die Notizen am Arbeitsplatz von F. seien selbstverständlich von ihr und nicht von E., auch wenn es sein könnte, dass letztere aufgrund ihrer Funktionen und Tätigkeiten an diesem Arbeitsplatz auch eine Notiz hätte hinterlassen können. F. kümmere sich nicht um sämtliche administrativen Belange, wie vom KStA JP zu Unrecht behauptet. Sie müsse aber als dereinstige Nachfolgerin alle Abteilungen der Gruppengesellschaften kennen. Für die administrativen Arbeiten in den Abteilungen Montagen, Reparaturen, Garantien, Ersatzteile, Servicecenter, Einkauf werde F. gerne eingesetzt. Technische Einsätze seien seltener geworden.

6.

6.1.

Eine juristische Person mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons ist aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Aargau steuerpflichtig, wenn sie im Kanton eine Betriebsstätte unterhält (§ 63 Abs. 1 lit. b StG; Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Die Steuerpflicht im Kanton Aargau beschränkt sich dabei auf die Teile des Gewinns und Kapitals, welche auf die Betriebsstätte im Kanton entfallen (§ 64 Abs. 2 StG). Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 64 Abs. 3 StG; Art. 22 Abs. 3 StHG).

6.2.

6.2.1.

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

6.2.2.

Vorliegend steht somit (noch) eine virtuelle Doppelsteuerung in Frage, sofern der Kanton Aargau mit der Beanspruchung der beschränkten Steuerpflicht in Q. seine Steuerhoheit überschreiten sollte.

7.

7.1.

Eine Betriebsstätte setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010]; BGE 134 I 303 = StE 2009 A 24.24.41 Nr. 2).

7.2.

Das Kriterium der ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung verlangt grundsätzlich eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute Infrastruktur (vgl. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. Auflage, Bern

2003, S. 66). Die Anlagen und Einrichtungen müssen dem Unternehmen dauernd zur Verfügung stehen; eine bloss vorübergehende Benützung für die Ausführung eines Werkes oder Auftrages genügt nicht (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, § 10 N 2; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 11 N 14 [nachfolgend: Kommentar interkantonales Steuerrecht]). Insbesondere eine nur für eine beschränkte zeitliche Dauer betriebene Anlage stellt keine "ständige Anlage oder Einrichtung" dar (Locher/Locher, a.a.O., § 8 I D 3 Nr. 12).

Nicht erforderlich ist indessen, dass die vorhandenen Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum der Steuerpflichtigen stehen. Es genügt, wenn Räume kraft der Abrede mit der Person, der das Unternehmen die Vornahme der betreffenden Handlungen übertragen hat, tatsächlich für dessen Zwecke zur Verfügung stehen (Kommentar interkantonales Steuerrecht, § 11 N 15, mit Hinweisen).

7.3.

Das Kriterium der qualitativ und quantitativ erheblichen Tätigkeit stellt die Abgrenzung gegen unten dar. Keine Betriebsstätte ist gegeben, wenn in bestehenden körperlichen Anlagen oder Einrichtungen für das Unternehmen bloss eine untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Damit soll vermieden werden, dass selbst eine geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet. Die Tätigkeit der Betriebsstätte muss zum betrieblichen Bereich des Unternehmens gehören und sich auf den eigentlichen Geschäftszweck beziehen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2007 [2P.249/2006]; Bundesgerichtsurteil vom 1. Juli 2011 [2C.463/2010] = StE 2011 A 24.24.45 Nr. 1; Kommentar interkantonales Steuerrecht, § 11 N 17).

7.4.

Erforderlich ist schliesslich die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit bedingt, dass die Betriebsstätte weder zu einer anderen, unabhängigen Unternehmung gehört, noch die Einrichtungen unter eigener Firma auftreten (Kommentar interkantonales Steuerrecht, § 11 N 20 ff.).

8.

8.1.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei

nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

8.2.

In Bezug auf die Beweislast gilt damit grundsätzlich, dass es der Steuerbehörde obliegt, eine Betriebsstätte als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Pflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. ASA 39 S. 284). Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar. Sie kann selbst dann herangezogen werden, wenn zwar nicht der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ein Nebensteuerdomizil (d.h. ein sekundäres Steuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil) in Frage steht, sei es, dass ein solches Domizil neu begründet oder ein bisheriges aufgehoben wird (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010] = StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C.770/2008]; Pra 2000 Nr. 7, S. 29).

8.3.

Demnach tragen die Steuerbehörden des Kantons Aargau die Beweislast für den ab dem 1. Januar 2017 erhobenen beschränkten Steueranspruch, jedenfalls soweit die Rekurrentin ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist. Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes ist es an den Steuerbehörden des Kantons Aargau, den Sachverhalt abzuklären. Wollen die Steuerbehörden des Kantons Aargau eine während Jahren anerkannte ausschliessliche Besteuerung der Rekurrentin in einem anderen Kanton in Frage stellen, so müssen sie eine massgeblich veränderte Faktenlage nachweisen. Gelingt ihnen das nicht, kann im Kanton Aargau keine beschränkte Steuerpflicht beansprucht werden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010] = StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C.770/2008]).

9.

9.1.

Es ist in der Folge zu überprüfen, ob die Rekurrentin ab dem 1. Januar 2017 in Q. über eine Betriebsstätte verfügte.

9.2.

9.2.1.

Die Rekurrentin wurde bis zum 31. Dezember 2016 ausschliesslich an ihrem Hauptsteuerdomizil im Kanton XZ besteuert. Infolge Sitzverlegung von R. nach Z. per tt.mm. 2007 fand für die Steuerperiode 2007 eine Steuerausscheidung zwischen dem Kanton XZ und dem Kanton XY statt (Steuerakten des Kantons XY 2007; vgl. Urteil vom 23. Februar 2012 [3-RV.2011.63], Erw. 5.2.). Der Kanton Aargau erhob bis dahin keinen Steueranspruch. Mit Feststellungsverfügung vom 17. Februar 2011 machte das KStA JP erstmals eine beschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Aargau ab dem 1. Januar 2008 aufgrund einer Betriebsstätte in Q. geltend. Mit Urteil vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) verneinte das Spezialverwaltungsgericht eine Steuerpflicht (Betriebsstätte) der Rekurrentin ab dem 1. Januar 2008 im Kanton Aargau (Q.). Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen. Es ist demnach zu prüfen, ob sich seit diesem Entscheid wesentliche Veränderungen ergeben haben, die eine Neubeurteilung rechtfertigen können.

9.2.2.

Seit Juni 2003 befand sich der Sitz der Rekurrentin in R., zunächst an der X-Strasse 11b, danach ab dem tt.mm. 2006 an der X-Strasse 9b. Am tt.mm. 2007 verlegte die Rekurrentin ihren Sitz von R. nach Z. an die X-Strasse 34. Der Sitz wurde am tt.mm. 2010 wieder nach R. an die X-Strasse 9, von dort am tt.mm. 2016 an die X-Strasse 25 und am tt.mm. 2016 an die X-Strasse 88, alle in R., verlegt. Die verschiedenen Sitzverlegungen wurden bereits im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) berücksichtigt, ohne dass eine Steuerpflicht im Kanton Aargau festgestellt werden konnte. Sitzverlegungen nach dem Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes stellen dementsprechend keine neuen Tatsachen dar, welche eine Neuprüfung einer Betriebsstätte begründen könnten, zumal sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin seit dem tt.mm. 2010 bis heute unverändert in R. befindet. Aufgrund der eingereichten Fotodokumentation und den Mietverträgen ist unbestritten, dass es sich am aktuellen Sitz nicht um ein reines Scheindomizil handelt.

9.2.3.

Im Rekursverfahren der C. (3-RV.2019.179 - 181) wurde der Leistungsaustausch zwischen den verschiedenen Gesellschaften der C.-Gruppe und den Gesellschaften der H.-Gruppe mit Urteil vom 26. Januar 2023 beurteilt. Dabei wurde eine Steuerumgehung betreffend Leistungsaustausch zwischen der Rekurrentin und der C. in Bezug auf Provisionszahlungen und Vergütungen von Serviceleistungen einerseits sowie in Bezug auf die Erbringung von Dienstleistungen durch die bei der Rekurrentin angestellten D., E. und F. anderseits verneint (insbesondere Erw. 6.4.3. ff.). In Erw. 6.4.5. wurde insbesondere ausgeführt: "Die von der Vorinstanz vorgenommene Sachverhaltsfiktion mit Zurechnung des von D. mit der H.

D abgeschlossenen Handelsvertretervertrages an die Rekurrentin [hier: C.] und einer 'ausschliesslichen' Provisionsberechtigung derselben rechtfertigt sich daher nicht." Daran ist auch im vorliegenden Verfahren betreffend Feststellung der Steuerpflicht der Rekurrentin festzuhalten. Weder der von D. abgeschlossenen Handelsvertretervertrag noch die Provisionszahlungen geben einen Hinweis auf eine Betriebsstätte der Rekurrentin in Q. Auch das wurde bereits mit Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) so entschieden (Erw. 7.6.5.).

9.2.4.

Es wird von der Rekurrentin nicht bestritten, dass enge Beziehungen zwischen ihr und der C. bestehen. Es ist unbestritten, dass die an der Rekurrentin beteiligten D., E. und F. für die C. tätig sind, sei es als Organe oder Angestellte der Rekurrentin im Personalverleih.

Im Rekursverfahren der C. (3-RV.2019.179-181) wurde betreffend die von der Rekurrentin zu Gunsten der C. erbrachten Tätigkeiten entschieden, dass die von D. erbrachten, erfolgsabhängigen Leistungen, welche mit Provisionen abgegolten werden (Erw. 7.6.3.), und die von D. erbrachten Beratungsdienstleistungen (Erw. 7.6.4.) nicht zu geldwerten Leistungen der C. an die Rekurrentin führten. Anders entschieden wurde teilweise in Bezug auf die von E. erbrachten administrativen Leistungen (Erw. 7.6.5.). Die Entschädigungen für die von F. ab 2014 erbrachten, von der C. weiterverrechneten Leistungen mussten nicht beurteilt werden (Erw. 7.6.6.). Anhaltspunkte für eine Betriebsstätte ergeben sich aus den ab dem Jahr 2014 beibehaltenen Abläufen nicht. Insofern ist auch an der Beurteilung im Urteil vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) festzuhalten (insbesondere Erw. 7.6.2. ff.).

9.2.5.

Eine wesentliche Änderung hat sich jedoch in Bezug auf die Stellung von F. in der C.-Gruppe seit dem Urteil vom 23. Februar 2012 (3-RV.2011.63) ergeben. F. hat ihre Lehrzeit bei der C. im Jahr 2014 abgeschlossen. Seit dem tt.mm. 2014 ist sie Gesellschafterin der Rekurrentin mit einem Stammanteil von CHF 1'000.00, seit dem tt.mm. 2020 auch Geschäftsführerin. Seit dem 21. Juni 2013 ist F. Verwaltungsrätin der G., seit dem tt.mm. 2020 auch Verwaltungsrätin der C. Die Stellung von F. hat sich offensichtlich – ganz im Sinne der im Rekurs und im Rekursverfahren der C. beschriebenen Nachfolgeplanung – vom Lehrling zur Person mit Leitungsfunktionen verändert. Da F. teilweise auch für die Rekurrentin in Q. gearbeitet hat (Protokoll, S. 7), ist eine Überprüfung der Betriebsstättenfrage ohne Weiteres zulässig.

9.3.

9.3.1.

An der Verhandlung haben E. und F. zwar angegeben, dass die Gesellschafterversammlungen der Rekurrentin jeweils in Q., die wesentlichen Vorbesprechungen jedoch in Nottwil beim Treuhänder stattfanden. Das sei schon immer so gewesen (Protokoll, S. 6 und 9). Aus dem Versammlungsort allein kann dennoch nicht auf wesentliche, in Q. ausgeführte Verwaltungshandlungen zu Gunsten der Rekurrentin geschlossen werden. Gleichzeitig wurde denn auch geltend gemacht, dass die darüber hinausgehenden wesentlichen Besprechungen betreffend die Rekurrentin in R. stattfanden und -finden, was bereits aufgrund des gemeinsamen Wohnortes von D., E. und F. in R. und den engen familiären Beziehungen glaubhaft ist (Protokoll, S. 6, 10 und 11). Eine in quantitativer Hinsicht wesentliche Tätigkeit in Q. ergibt sich daraus nicht.

9.3.2.

Eine Betriebsstätte vermögen auch die Abrechnungen der K. nicht zu belegen, zumal eine entsprechende Weiterverrechnung der C. an die Rekurrentin nicht mehr in Frage zu stellen ist. Festnetznummern geben genauso wenig wie Handy-Nummern einen verlässlichen Hinweis auf den Standort des Benutzers der Geräte. Eine Funkzellenauswertung kommt selbstredend in einem Steuerverfahren nicht in Frage.

9.4.

9.4.1.

Umstritten ist vorliegend aber, ob in den Büros der C. in Q. ein ständiger Arbeitsplatz für E. und/oder F. eingerichtet war. Im Rekurs wurde geltend gemacht, weder D., noch E., oder F. hätten in Q. über einen eigenen Arbeitsplatz verfügt.

9.4.2.

Den vorliegenden Akten ist kein direkter Nachweis zu entnehmen, dass die Rekurrentin ab dem Jahr 2017 in Q. über eigene bzw. ausschliesslich von ihren Mitarbeitern genutzte Büroräumlichkeiten verfügte. Weder sind Mietverträge zu finden, noch wurden entsprechende Mietzinse als Aufwand verbucht.

9.4.3.

Das KStA stützt sich bei seinen Ausführungen denn auch nicht auf einschlägige Belege, sondern leitet das Bestehen von Büros der Rekurrentin in Q. aus an der Domizilrevision gemachten Feststellungen (Programmierung eines Telefons ["Mami NA"]; Einrichtungen ["Kinderspielecke"], Foto des Enkelkindes; Öl und Essig, Gewürzstreuer, Zigaretten; an E. in R. adressierte Coop-Zeitung; am Arbeitsplatz vorhandene Stempel der A.; handschriftliche Notizen; Eingangsfach für E. und P., Miko Treuhand) ab. Die Rekurrentin lässt dagegen vorbringen, es handle sich nicht um den

Arbeitsplatz von E. Diese benütze allenfalls bei Arbeiten vor Ort einen Arbeitsplatz im Sitzungszimmer/Allgemein.

9.4.4.

Vorab ist festzuhalten, dass die von den Revisoren des KStA JP anlässlich der Domizilrevision gemachten Feststellungen nicht dokumentiert wurden (etwa mit Handy-Fotografien; Kopien von Notizen; Protokoll, S. 4). Die Von der Rekurrentin bestrittenen Aussagen der beiden Revisoren allein sind als Parteibehauptungen nicht zum Beweis geeignet.

9.4.5.

Im Rekursverfahren der C. (3-RV.2019.179-181) wurde von der Vertreterin (Rekurs/Replik) geltend gemacht:

"Zum Arbeitsplatz im Sitzungszimmer/Allgemein ist folgendes zu bemerken:

- (...)
- F. wird seit bald 10 Jahren auf die Nachfolge von D. vorbereitet, sie möchte gerne diese Nachfolge antreten. D. ist 60 Jahre alt, E. 58 Jahre alt.
- D. und E. haben für die Nachfolge durch F. eine Bedingung ausgesprochen, dass F. die Firmengruppe C. (C.-Gruppe) von Grund auf kennen muss, auch in den Bereichen der Administration, und dass sie auch Hilfestellungen von der Geschäftsleitung akzeptieren muss (...).

(...)

- (...) Durch die Fusion fehlte ein Arbeitsplatz für F. Auch infolge Distanz zu ihrem Wohnort (üben und lernen) wurde ein Arbeitsplatz für F. im Verlauf des Jahres 2011 im Sitzungszimmer/Allgemein eingerichtet, mit PC und Drucker, später auch Anbindung an den C. Server.

(...)

- (...) F. nutzte ihren Arbeitsplatz selbstverständlich weiter, wenn sie nicht auswärts oder in anderen Betriebsabteilungen tätig war.

(...)

- Dieser Arbeitsplatz im Raum Sitzungszimmer/Allgemein wird von den verschiedensten Personen und Stellen benutzt: am meisten durch F. durch ihre frühere Anstellung/Tätigkeit bei C., wie oben beschrieben und durch das A.-Mandat (Ausleihung Personal). Aber auch die Geschäftsleitung und D. nutzen diesen Serverzugang anlässlich ihrer Sitzungen vor Ort. Selbstverständlich nutzt auch E. diesen Arbeitsplatz zur Ausübung ihrer diversen Funktionen, sie muss vor Ort einen Serverzugang haben (in R. ist dieser mit remote acces gesichert und rund um die Uhr verfügbar). Selbstverständlich auch durch die Treuhandstelle wird dieser Arbeitsplatz für ihr Mandat rege genutzt. (...)"

Weiter wurde ausgeführt, dass D., E. und F. aufgrund ihrer verschiedenen Funktionen (Verwaltungsrat/Geschäftsleitung, Administration, Verkauf, Umbauten/Sanierungen Gebäude) einige Einsätze in Q. hätten. Die Notizen am Arbeitsplatz seien von F. Essig/Öl und Gewürze würden von ihr am Arbeitsplatz verwendet. Auf den Fotos sei die Tochter von F. abgebildet. Sie habe die Tochter manchmal mit an den Arbeitsplatz mitgenommen. Dafür sei die Spielecke eingerichtet worden. F. gehe jeden Morgen aus geschäftlichen und privaten Gründen zuerst ins Büro in R., auch wenn sie nach Q., zu Montagen, Kunden oder Lieferanten etc. fahre. Es könne nicht erklärt werden, weshalb sich anlässlich der Domizilrevision zwei Stempel der Rekurrentin am Arbeitsplatz des Buchhalters befunden hätten. Diese gehörten zum Arbeitsplatz von F. im Sitzungszimmer/Allgemein und würden zur Stempelung der Ausgangspost, welche jeweils von R. mitgenommen werde, verwendet. In R. sei kein Frankaturautomat vorhanden. "Die Briefmarken mit ihrer klebrigen Art der Auftragung missfallen F." Daher werde die Post meistens durch F., aber auch ausnahmsweise durch D. und E., wenn sie nach Q. reisen oder vorbeifahren, zur Frankierung und zum Versand im Post-Büro der C. abgegeben. Ausgeführt wurde dort auch, dass dringende Post von Q. nach R. gesandt worden sei.

9.4.6.

Uneinigkeit besteht, wo sich denn der von den Revisoren des KStA JP beschriebene Arbeitsplatz überhaupt befunden haben soll. Anlässlich der Verhandlung wurden die Parteien zum behaupteten Arbeitsplatz von F. und/oder E. befragt. Die unterschiedlichen Auffassungen konnten nicht bereinigt werden (Protokoll, S. 3 mit Verweis auf die Pläne). Fest steht aber, dass für Arbeiten, welche nicht im Auftrag der C., sondern auch für die Rekurrentin ausgeführt wurden, jeweils für E. und F. ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Ob es sich dabei um einen Arbeitsplatz im Sitzungszimmer allgemein oder um den wohl F. zuzuweisenden "Arbeitsplatz mit Kinderbild" handelt, ist dabei unerheblich.

9.5.

9.5.1.

Die Aufgabenbereiche und die Arbeitsplatzsituation von E. und F. sowie von D. wurden im Grundsatz im Rekursverfahren der C. (3-RV.2019.179-181) erläutert (vgl. vorstehende Erw. 9.4.5.).

9.5.2.

An der Verhandlung wurde von F. ausgeführt, dass sie auf eine Leitungsfunktion in der C.-Gruppe vorbereitet worden sei. Nach der [...] und der [...] sei sie in allen Abteilungen der C. eingesetzt worden. Zu Beginn sei sie zu 60 % in den Abteilungen und zu 40 % auf Kundenbesuchen gewesen. Nach der Geburt der Tochter im Jahr ddd sei sie immer mehr für Kundenbesuche, Aussendienst und Kundepflege eingesetzt worden. Das

Verhältnis von Innendienst und Kundenbesuchen habe sich mit der Zeit auf 30 : 70 verändert. Dabei sei sie Angestellte der Rekurrentin gewesen (Protokoll, S. 4 und 5). Im Jahr 2014 habe sie einen Stammanteil der Rekurrentin und im Jahr 2020 die Unterschriftsberechtigung erhalten. Das sei für sie ein nächster Schritt gewesen (Protokoll, S. 5). Sie sei zunehmend bei grundsätzlichen Entscheiden beigezogen worden. 80 % der Tätigkeit beinhalte heute den Aussendienst mit Kundenbesuchen, der Rest solche Entscheidungsprozesse (Protokoll, S. 6).

9.5.3.

E. gab an der Verhandlung zu Protokoll, Leitungsfunktionen habe sie in Q. eigentlich nicht gehabt. Arbeiten, die sie in R. ausführe, würden in Q. aber vorbesprochen (Protokoll, S. 8). Die Tätigkeit als Verwaltungsrätin und in der Geschäftsführung sei nur ein kleiner Teil. Es gebe Abteilungsleitersitzungen. Dieser Aufwand umfasse ca. 20 % der Tätigkeit. Maximal 10 % der Tätigkeit entfalle auf strategische Sitzungen als Verwaltungsrätin. Sie habe auch an Gesellschafterversammlungen der Rekurrentin teilgenommen (Protokoll, S. 9). In der Regel arbeite sie von R. aus. Sie sei ca. einen Tag pro Woche in Q. und vier Tage in R. (Protokoll, S. 10).

9.6.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass F. in Q. über einen Arbeitsplatz verfügte. In welchem Umfang sie dort "nur" von der C. der Rekurrentin in Auftrag gegebene Arbeiten ausführte, kann nicht abschliessend geklärt werden. Nach den Angaben im Rekurs und anlässlich der Verhandlung steht aber fest, dass sie in geringem Umfang administrative Tätigkeiten für die Rekurrentin in Q. ausführte. Hinzu kommen nicht auftragsbezogene Arbeiten im Zusammenhang mit der "Nachfolgeregelung". Die entsprechenden Tätigkeiten können aber weder der Rekurrentin, noch der C. oder der G. allein zugeordnet werden. Dass F. für solche Arbeiten von der Rekurrentin entschädigt wurde, steht nicht fest. Insgesamt ist festzustellen, dass die von F. nur im Interesse der Rekurrentin in Q. ausgeführten Arbeiten – unabhängig davon ob ein Arbeitsplatz in Q. bestand oder nicht – keine Betriebsstätte zu begründen vermögen, da die entsprechenden Arbeiten nicht als wesentlich zu bezeichnen sind. Das gleiche gilt für E., wobei die von ihr in Q. zu Gunsten der Rekurrentin erledigten Arbeiten – soweit sich das nachweisen lässt und soweit diese über den "Personalverleih" an die C. hinausgehen – in geringerem Umfang angefallen sind. Von D. in Q. ausschliesslich für die Rekurrentin ausgeführte Arbeiten lassen sich mit Ausnahme der Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen nicht schlüssig erklären.

10.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass keine Betriebsstätte der Rekurrentin in Q. von den beweisbelasteten Steuerbehörden nachgewiesen werden konnte. Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen.

11.

Eine Minderheit des Gerichtes hätte jedoch die in Q. insbesondere von F. und E. für die Rekurrentin ausgeführten Tätigkeiten als qualitativ und quantitativ wesentlich qualifiziert, so dass – ohne den Umfang zu bestimmen – von einer Betriebsstätte auszugehen wäre.

12.

12.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

12.2.

Sodann ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder stellt der Anwaltstarif 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]).

Nach der im Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 14. November 2012 (WBE.2011.318) beschriebenen Praxis wird in Fällen in welchen es um die Feststellung der Steuerpflicht (und dabei nicht um eine vermögensrechtliche Streitigkeit) geht, für die Berechnung der Staatsgebühr maximal ein Streitwert von CHF 10'000.00 bis CHF 12'000.00 eingesetzt.

Auch wenn das KStA JP mit der Feststellungsverfügung und dem angefochtenen Einspracheentscheid keine Quote zu Gunsten einer aargauischen Betriebsstätte bestimmt hat – diese würde erst mit einer nachfolgenden Veranlagungsverfügung festgesetzt – beinhalten die unterschiedlichen Steuerbelastungen im interkantonalen Verhältnis in Abweichung zur verwaltungsgerichtlichen Praxis aus dem Jahr 2012 durchaus eine wesentliche vermögensrechtliche Komponente. Der Streitwert ist deshalb bei einer angenommenen Quote von bis zu 50 % zu schätzen. Gemäss der Jahresrechnung der Rekurrentin für das Jahr 2017 betrug das Eigenkapital CHF 2'189'933.64 und der Gewinn CHF 1'253'722.76. Daraus ergibt sich bei einer geschätzten Quote von maximal 50 % ein Streitwert von rund CHF 30'000.00 bis CHF 40'000.00.

Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung

von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 4'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 26. Februar 2020 und die Feststellungsverfügung vom 6. Februar 2019 aufgehoben.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 4'000.00 (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 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, 23. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann