

3-RV.2022.124
P 210

Urteil vom 19. Dezember 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Rekurrentin	A._____ AG vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt, Merki & Partner, Zelglistrasse 15, 5001 Aarau
-------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 25. August 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 6. Mai 2022 wurde die A._____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 707'388.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'194'621.00 veranlagt. Dabei wurden zum deklarierten Gewinn von CHF 14'387.00 der "Verlust aus Vermietung von Fahrzeugen an Muttergesellschaft" von CHF 42'700.00 und der "Unterpreisliche Verkauf Beteiligung B._____ GmbH" von CHF 802'301.00 als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" hinzugerechnet. Berücksichtigt wurde ein zusätzlicher Steueraufwand von CHF 152'000.00.

2.

Gegen die Verfügung vom 6. Mai 2022 erhob die A._____ AG mit Schreiben vom 8. Juni 2022 Einsprache mit dem

"Antrag

Die Aufrechnung aus dem Verlust aus Vermietung von Fahrzeugen an die Muttergesellschaft über CHF 42'700.00 sei zu streichen und der steuerbare Reingewinn entsprechend zu reduzieren.

Die Aufrechnung des unterpreislichen Verkaufs der Beteiligung an der B._____ GmbH über CHF 802'301.00 sei zu streichen und der steuerbare Reingewinn entsprechend zu reduzieren."

3.

Mit Entscheid vom 25. August 2022 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 844'388.00 (Anteil Aargau 100 %) erhöht. Bei der Steuerberechnung wurde ein Beteiligungsabzug von 90.257 % berücksichtigt. Das steuerbare Kapital blieb mit CHF 1'194'621.00 (Anteil Aargau 34.207 %) unverändert. An den Aufrechnungen wurde festgehalten. Als Folge der Gewährung des Beteiligungsabzuges wurde die Steuerrückstellung von CHF 152'000.00 auf CHF 15'000.00 reduziert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. August 2022 (Zustellung am 26. August 2022) liess die A._____ AG mit Rekurs vom 23. September 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den Anträgen:

- "1. Der steuerbare Reingewinn sei mit CHF 144'388.00 mit 100 % Anteil Kanton Aargau festzulegen.
2. Bei der Steuerberechnung sei ein Beteiligungsabzug von 90.257% zu berücksichtigen.
3. Das steuerbare Kapital sei unverändert mit CHF 1'194'621.00 mit einem Kapitalanteil von 34.207% festzulegen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Kantons Aargau."

Sodann wurde ein Augenschein bei der Liegenschaft in Q. _____ beantragt.

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

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. _____ AG hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens 3-RV.2018.106 in Sachen C. _____ AG betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. 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.

Mit dem angefochtenen Einspracheentscheid wurde der steuerbare Reingewinn neu auf CHF 844'388.00 bei einem Beteiligungsabzug von 90.257 % festgesetzt. Dabei wurde an den Aufrechnungen "Verlust aus Vermietung von Fahrzeugen an Muttergesellschaft [C._____ AG]" von CHF 42'700.00 und "Unterpreislicher Verkauf Beteiligung B._____ GmbH" von CHF 802'301.00 festgehalten.

2.2.

Die Rekurrentin lässt mit Rekurs die Besteuerung mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 144'388.00 mit 100 % Anteil Kanton Aargau bei einem Beteiligungsabzug von 90.257 % und einem gegenüber dem Einspracheentscheid unveränderten steuerbaren Kapital beantragen. Dabei wurden beide Aufrechnungen angefochten.

2.3.

Der Rekursbegründung folgend ist von einem Antrag auf Veranlagung des Gewinnes gemäss Selbstdeklaration von CHF 14'388.00 (gemäss Abschluss beträgt der Jahreserfolg CHF 14'387.08; gerundet CHF 14'388.00) auszugehen.

3.

3.1.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm. 1983 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Sie bezweckt den Liegenschaftenhandel sowie Immobilienberatung und Grundstücktreuhand. [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 25. November 2024).

3.2.

Die Rekurrentin war bis zum Verkauf sämtlicher Stammanteile die Muttergesellschaft der B._____ GmbH. Die B._____ GmbH bezweckt den Erwerb, den Verkauf und das Halten von Immobilien. [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 25. November 2024).

3.3.

Muttergesellschaft der Rekurrentin ist die C. _____ AG mit Sitz in R. _____. Diese bezweckt den [...]. Die Gesellschaft kann Liegenschaften kaufen und verkaufen. Sie darf alle mit dem Gesellschaftszweck direkt oder indirekt zusammenhängenden Geschäfte durchführen. (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons S. _____ vom 25. November 2024).

4.

4.1.

Die Rekurrentin deklarierte mit der Steuererklärung 2017 einen Reingewinn von CHF 14'387.00 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 625'302.00.

Mit der Jahresrechnung 2017 wurden unter den Aktiven erstmals Fahrzeuge mit einem Buchwert von CHF 73'000.00 und als übriger Ertrag "Ertrag aus Fahrzeugvermietung" von CHF 31'500.00 ausgewiesen. Als Betriebsaufwand wurden für Leasing Fahrzeug CHF 22'795.20, für den Unterhalt und Reparaturen für Geschäftsfahrzeuge CHF 3'014.45 und eine Abschreibung für Fahrzeuge von 48'400.00, total Aufwand für Fahrzeuge CHF 74'209.65, verbucht. Im Anhang der Jahresrechnung wurde das Leasing Fahrzeug 1 (Leasingbeginn: 1. März 2017; Leasingende: 28. Februar 2021) mit ausstehenden Leasingraten von total CHF 95'980.40 ausgewiesen.

Die Beteiligung an der B. _____ GmbH wurde im Jahr 2017 verkauft und dementsprechend per 31. Dezember 2017 mit einem Buchwert von CHF 0.00 (im Vorjahr CHF 20'000.00) eingesetzt.

Im Anhang zur Jahresrechnung wurden in der Rubrik "Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt" keine Mitarbeiter angegeben.

4.2.

4.2.1.

Im Veranlagungsverfahren wurde die Rekurrentin mit Schreiben vom 8. Juni 2021 und Mahnung vom 21. Juli 2021 zu folgender ersten Aktenergänzung aufgefordert:

"Kontodetail B. _____ GmbH inkl. Kaufvertragskopie
Kontodetail Fahrzeuge inkl. Belegkopien
Kontodetail Ertrag aus Fahrzeugvermietung
Kontodetail Leasing Fahrzeug inkl. Leasingvertragskopie"

Dieser Aufforderung kam die Rekurrentin mit Eingabe vom 6. August 2021 nach.

4.2.2.

Mit Schreiben vom 3. September 2021 und Mahnungen vom 27. Oktober 2021 sowie 15. Dezember 2021 wurde die Rekurrentin um eine zweite Aktenergänzung ersucht:

"Konto 1480: Jahresrechnung der B._____ GmbH per 31.12.2016
Konto 1530: Nachweis geschäftsmässige Begründung der Fahrzeuge
Kontodetail Darlehen Nahestehende von CHF 148'600
Kontodetails Verbindlichkeiten ggn. Aktionär von Total CHF 802'463.24
Konto 3550: detaillierte Rechnungen
Konto 6260: Nachweis Verbuchung der 1. Leasingrate von CHF 50'000"

Die Rekurrentin reichte mit Schreiben vom 17. Dezember 2021 Angaben und Unterlagen ein.

4.2.3.

Mit der Veranlagung wurde einerseits ein Verlust aus Vermietung aufgerechnet, welcher wie folgt berechnet wurde:

"Ertrag aus Fahrzeugvermietung	31'500
Leasing Fahrzeug	-22'795
Unterhalt und Reparaturen Geschäftsfahrzeuge	-3014
Abschreibung Fahrzeuge	<u>-48'400</u>
Verlust aus Vermietung	-42'709"

Andererseits wurden aus dem unterpreislichen Verkauf der Beteiligung an der B._____ GmbH CHF 802'301.00 (Unternehmenswert von CHF 822'301.00 ./ Kaufpreis von CHF 20'000.00) aufgerechnet. Dabei wurde von KStA JP auf folgende Bewertung der verkauften Beteiligung per 31. Dezember 2016 abgestellt:

" Aktienkapital (recte: Stammkapital)	20'000
Offene Reserven	
Reserven inkl. Gewinnvortrag	35'948
Stille Reserven Liegenschaft	
Mietertrag: kapitalisiert mit 6 %	96'880
Abzüglich Buchwerte	-713'075
Abzüglich 15 % latente Steuern auf	901'592
	<u>-135'239</u>
Unternehmenswert	822'301"

4.3.

Mit der Einsprache wurde der Verzicht auf die Aufrechnungen beantragt. Es entziehe sich der Kenntnis der Rekurrentin, aus welchen Gründen der Verlust aus der Fahrzeugvermietung aufgerechnet werde. Bezüglich der verkauften Beteiligung an der B._____ GmbH wurde erklärt, der Kaufpreis für die Stammanteile sei mit dem Käufer D._____ am 18. April 2016 schriftlich vereinbart worden.

4.4.

Die Einsprache wurde vom KStA JP abgewiesen. Zur Begründung wurde einerseits ausgeführt, die Rekurrentin habe in der Steuerperiode 2017 drei Fahrzeuge übernommen (Fahrzeug 1, Fahrzeug 2 und Fahrzeug 3). Diese Fahrzeuge seien an die Muttergesellschaft C._____ AG vermietet worden. Aus der Vermietung habe ein Verlust resultiert. Die Rekurrentin habe die Fahrzeuge nicht für eigene Geschäftszwecke gehalten. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Vermietung unter den Selbstkosten stattgefunden habe. Der Muttergesellschaft sei so ein geldwerter Vorteil überlassen worden, welcher einer Drittperson nicht gewährt worden wäre. Es liege eine geldwerte Leistung vor.

Die Rekurrentin habe andererseits die Beteiligung an der B._____ GmbH gemäss Vertrag vom 27. Januar 2017 zum Nominalwert an D._____ verkauft. Der Käufer sei am tt.mm. 2017 im Handelsregister des Kantons S._____ als neuer Gesellschafter eingetragen worden. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Rekurrentin Gesellschafterin und E._____ Geschäftsführer der B._____ GmbH gewesen. Bei der B._____ GmbH habe es sich um eine Immobiliengesellschaft gehandelt, die im Jahr 2016 Mieteinnahmen von CHF 96'880.00 ausgewiesen habe. Mittels der vom KStA JP für die Bewertung von Immobiliengesellschaften üblicherweise angewandten Substanzwertberechnung ergebe sich für die B._____ GmbH ein Wert von CHF 822'000.00. Die Stammanteile seien zum Nominalwert und damit unterpreislich verkauft worden. Die Rekurrentin und der Käufer seien nahestehende Personen. Dafür spreche das Missverhältnis zwischen Wert der Stammanteile und Kaufpreis. Es sei unwahrscheinlich, dass eine solches Geschäft unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Der Käufer habe im Jahr 2016 von der B._____ GmbH einen Bruttolohn von CHF 7'000.00 bezogen. Per 31. Dezember 2016 habe er über ein Kontokorrentguthaben von CHF 111'000.00 verfügt. Alle Voraussetzungen für die Erfassung einer geldwerten Leistung seien damit erfüllt. Neu wurde ein Beteiligungsabzug von 90.257 % gewährt und in der Folge die gewährte zusätzliche Steuerrückstellung auf den Aufrechnungen von CHF 152'000.00 auf CHF 15'000.00 reduziert.

4.5.

Mit Rekurs wurde zur Aufrechnung des "Verlust aus Vermietung" ausgeführt, der Sachverhalt sei nicht korrekt dargestellt worden. Richtig sei zwar die Feststellung, dass E._____ sowohl bei der Rekurrentin als auch bei der C._____ AG für die Geschäftsleitung verantwortlich sei. Unzutreffend sei jedoch, dass die Fahrzeuge ausschliesslich zur Vermietung an die Muttergesellschaft und nicht auch für eigene Zwecke der Rekurrentin angeschafft worden seien. E._____ habe seinen Wohnsitz in R._____ und benütze die genannten Fahrzeuge nicht nur für die Fahrten im Zusammenhang mit der Geschäftsleitung der C._____ AG, sondern auch für alle

Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Rekurrentin. Fahrten von R._____ zu den Liegenschaften im Kanton Aargau seien geschäftsmässig begründet. Die C._____ AG habe der Rekurrentin einen angemessenen Kostenbeitrag bezahlt, weshalb die Aufrechnung zu streichen sei.

Gleiches gelte für die Aufrechnung des Erlöses aus dem Verkauf der Beteiligung an der B._____ GmbH. Richtig sei zwar die Sachverhaltsdarstellung im Einspracheentscheid. Die Substanzwertberechnung sei jedoch inadäquat. Der Ertragswert sei völlig überhöht. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 18. April 2016 mit D._____ habe die Bank bei einem Ankaufpreis von CHF 710'000.00 lediglich eine Hypothek von CHF 500'000.00 finanziert. Die Bank habe die Liegenschaft als baufällig und sanierungsbedürftig bezeichnet. Der Verkäufer hätte sich nicht für CHF 710'000.00 von der Immobilie getrennt, wenn nicht auch ein Sanierungsbedarf bestanden hätte. Werde von einem Ertragswert von CHF 1.614 Mio. ausgegangen, müsste gegengleich eine Rückstellung oder Wertkorrektur für den Sanierungsbedarf in der Höhe von ca. CHF 800'000.00 gebildet werden, was die Aufrechnung neutralisiere.

4.6.

Das KStA JP hielt mit der Vernehmlassung an den Steuerkorrekturen fest und verwies im Übrigen auf die Ausführungen im Einspracheentscheid.

4.7.

Die Rekurrentin ergänzte mit der Replik, die Aufrechnungen seien ohne grosse Sachverhaltsabklärungen vorgenommen worden. Beim "Verlust Autovermietung" werde jeglicher Einsatz der Fahrzeuge für die Rekurrentin ausgeblendet. So werde in der Rechnungsstellung der Rekurrentin nicht von drei Fahrzeugen, sondern von zwei Fahrzeugen ausgegangen. Das dritte Fahrzeug sei folglich nicht vermietet worden. In Rechnung gestellt worden sei denn auch nur eine Pauschalzahlung.

Die Bewertung der Stammanteile der B._____ GmbH sei ohne Sachverhaltsabklärung aufgrund einer rudimentären Ertragswertberechnung vorgenommen worden. Der Mietertrag habe nur aufgrund einer Zwischennutzung der Liegenschaft als Migrantenunterkunft erzielt werden können. Diese Zwischennutzung sei allerdings nicht nachhaltig. Eine Kapitalisierung mit 6 % setze voraus, dass die Mieterträge langfristig gesichert seien, was aufgrund der Sanierungsbedürftigkeit auszuschliessen sei. Repräsentativ sei der im Jahr 2016 bezahlte Ankaufspreis von CHF 710'000.00. Eine Aufrechnung sei nicht gerechtfertigt.

5.

Im Rekursverfahren sind Aufrechnungen aus geldwerten Leistungen aus "Verlust aus Vermietung von Fahrzeugen an Muttergesellschaft [C._____ AG]" von CHF 42'700.00 und der "Unterpreisliche Verkauf

Beteiligung B._____ GmbH" von CHF 802'301.00 umstritten. Nach der Darlegung der rechtlichen Voraussetzungen zur geldwerten Leistung wird in einem ersten Schritt auf die Aufrechnung des "Verlust Vermietung" und in einem zweiten Schritt auf den "unterpreislichen Verkauf der Stammanteile der B._____ GmbH" eingegangen.

6.

6.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (§ 68 Abs. 1 lit. c StG) einerseits sowie andererseits allen vor Berechnung des Saldo der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Aus der Sicht der Anteilsinhaberin oder des Anteilsinhabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (Bundesgerichtsurteil vom 27. Februar 2022 [9C_621/2022], Erw. 5.1.)

6.2.

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt. Für juristische Personen gilt dementsprechend das Massgeblichkeitsprinzip (Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2020 [2C_57/2018], Erw. 6.2.; Bundesgerichtsurteil vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.2.2), d.h. das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (BGE 137 II 360 f.). Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip ist die handelsrechtliche Bilanz, welche den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht, für die steuerliche Gewinnermittlung und die Steuerbilanz verbindlich, soweit nicht eine steuerliche Korrekturvorschrift eingreift. Eine steuerpflichtige Person muss sich deshalb auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergibt sich, dass handelsrechtskonforme Bilanzen und Erfolgsrechnungen nicht einfach abgeändert werden können.

6.3.

6.3.1.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer diesem nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn

die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

6.3.2.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 17. Mai 2022 (2C_630/2021) – wenn auch betreffend Schwestergesellschaften – wie folgt geäußert:

"**2.4.4.** Das schweizerische Steuerrecht kennt - mit Ausnahme einzelner Bestimmungen - keine Konzernsichtweise (Urteil 2C_1158/2012 vom 27. August 2013 E. 3.5). Es behandelt jede Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als ein rechtlich selbständiges Subjekt, das die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des Aktionariats zu tätigen hat. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit fernstehenden Personen vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Aktionariat) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (BGE 138 II 57 E. 4.1; 110 Ib 127 E. 3b/bb; 110 Ib 222 E. 3a; 108 Ib 28 E. 4c). Entsprechend ist es der wirtschaftlich berechtigten Person nicht möglich, einen *Nonvaleur* von einer Gesellschaft auf deren Schwestergesellschaft zu übertragen und hierfür einen Preis zu verlangen, der den (inexistenten) wirtschaftlichen Wert des *Nonvaleurs* übersteigt."

Diese Rechtsprechung kann auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen werden.

6.3.3.

Das Bundesgericht hat sich im Entscheid vom 27. Februar 2023 (9C_621/2022), Erw. 5.6.1. (mit Verweisen), explizit zum Begriff der "nahestehenden Person" geäußert. Danach wird ein "Näheverhältnis" zu einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber vorausgesetzt, weil Leistungen an Drittpersonen steuerrechtlich nur dann als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet werden können, wenn sie ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und demnach gemäss der sogenannten Dreieckstheorie zunächst einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber zugerechnet werden können müssen. Die nahestehende (juristische oder natürliche) Person unterhält zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen (Bundesgerichtsurteil vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.3.2, mit

Hinweisen; VGE vom 27. Oktober 2010 [WBE.2020.172], Erw. 1.5.3.). Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Ein direkter Beweis ist nicht erforderlich.

6.3.4.

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Aktionär oder eine dem Aktionär nahestehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

6.4.

6.4.1.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

6.4.2.

Zum Beweis einer verdeckten Gewinnausschüttung hat das Bundesgericht im Entscheid vom 27. Februar 2023 (9C_621/2022), Erw. 5.4. (mit Verweisen), ausgeführt:

"Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung

vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (BGE 140 II 88 E. 7; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5). Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 5.2 mit Hinweisen)."

7.

7.1.

Die Rekurrentin verbuchte im Jahr 2017 einen Fahrzeugaufwand von CHF 74'209.00 (Konto 1530 "Fahrzeuge" CHF 48'400.00; Konto 6260 "Leasinggebühren" CHF 22'795.20; Konto "Unterhalt und Reparaturen Geschäftsfahrzeuge" CHF 3'014.45) und einen Ertrag aus der Vermietung von Fahrzeugen an die C._____ AG von CHF 31'500.00 (Rechnung vom 31. Dezember 2017; Konto 3550 "Ertrag aus Fahrzeugvermietung"). Der daraus resultierende Verlust wurde vom KStA JP wie folgt berechnet:

"Ertrag aus Fahrzeugvermietung	31'500
Leasing Fahrzeug	-22'795
Unterhalt und Reparaturen Geschäftsfahrzeuge	-3014
Abschreibung Fahrzeuge	<u>-48'400</u>
Verlust aus Vermietung	-42'709"

7.2.

Mit Rekurs und Replik wurde geltend gemacht, die Fahrzeuge seien nicht ausschliesslich zur Vermietung an die Muttergesellschaft, sondern auch für eigene Zwecke der Rekurrentin angeschafft worden. E._____ habe die Fahrzeuge nicht nur für die Fahrten im Zusammenhang mit der Geschäftsleitung der C._____ AG, sondern auch für alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Rekurrentin benützt. Fahrten von R._____ zu den Liegenschaften im Kanton Aargau seien geschäftsmässig begründet. Der von der C._____ AG bezahlte Betrag sei angemessen.

7.3.

7.3.1.

Die Rekurrentin erwarb gemäss Rechnung vom 23. Februar 2017 von F._____, U._____, Fahrzeug 2 (1. Inverkehrsetzung am 14. Oktober 2013) für CHF 50'000.00. Ein Kaufvertrag liegt nicht vor. Gemäss Rechnung wurde vom Verkäufer jegliche Gewähr für Sachmängel ausgeschlossen. Das Fahrzeug wurde ohne jegliche Garantieleistungen an die Käuferin übergeben. Der Kaufpreis wurde vom KStA JP als drittmarktkonform qualifiziert (Notiz auf der Rechnung). Der Betrag von CHF 50'000.00 wurde über das Konto 2510 "KK C._____ AG" vergütet (Gegenkonto Konto 1530 "Fahrzeuge").

7.3.2.

Die Rekurrentin erwarb gemäss Rechnung ("Kaufquittung") vom 3. November 2017 (= Lieferdatum) vom der H._____ Fahrzeug 3 für CHF 7'500.00.

7.3.3.

Mit Vertrag vom 23. Februar 2017 leaste die Rekurrentin Fahrzeug 1 (1. Inverkehrsetzung am 23. Februar 2017) mit einem Barkaufpreis von CHF 209'500.00 mit dem Zweck der gewerblichen Nutzung. Die 1. Leasingrate wurde auf CHF 46'296.30 zuzüglich Mehrwertsteuer, total CHF 50'000.00, festgesetzt. Die 2. bis 48. monatliche Rate betrug gemäss Leasingvertrag jeweils CHF 2'532.85.

Mit Rechnung der I._____ vom 6. März 2017 (Rechnung-Nr. aaa) wurde die "Anzahlung Leasing" von CHF 29'500.00 fakturiert. Gleichentags wurde der Betrag von CHF 29'500.00 wieder gutgeschrieben (Gutschrift RG Nr. aaa).

Mit Rechnung der I._____ vom 6. März 2017 über CHF 550.00 und mit Rechnung der J._____ vom 14. August 2017 wurden CHF 63'900.00 für verschiedene Fahrzeugänderungen ausgewiesen.

7.4.

7.4.1.

Die Rekurrentin forderte von der C._____ AG mit Rechnung vom 31. Dezember 2017 CHF 31'500.00 für die Vermietung von zwei Fahrzeugen. Für welche zwei der drei Fahrzeuge Rechnung gestellt wurde, lässt sich aus der Rechnung nicht entnehmen. Aus der Erfolgsrechnung 2017 der Rekurrentin ergibt sich keinerlei Personalaufwand. Es stellt sich daher vorab die Frage, welche Person denn mit dem dritten, der C._____ AG nicht verrechneten Fahrzeug gefahren sein soll. Damit wird die Benützung eines der drei Fahrzeuge durch Private geradezu impliziert (vgl. Erw. 7.4.5.).

7.4.2.

Die Darstellungen der Rekurrentin sind bezüglich der Autokäufe und des Autoleasings unklar. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2021 wurde geltend gemacht, die 1. Leasingrate für Fahrzeug 1 sei nicht über das Konto 6260, sondern über das Aktivkonto 1530 verbucht worden. Gemäss dem Buchungstext im Konto 1530 trifft das nicht zu, wurden doch die CHF 50'000.00 für "F._____ -Div15" verbucht. Offen bleibt damit, wie die 1. Leasingrate von CHF 50'000.00 geleistet wurde. Aus dem Konto 2510 "KK C._____ AG" ergibt sich am 22. Februar 2017 ein Bezug von CHF 50'000.00 (Gegenkonto Konto 1030).

7.4.3.

Nicht nachvollziehbar ist zudem, in welchem Umfang der Gesellschafter und Geschäftsführer der Rekurrentin, der nach den eigenen Angaben in Rekurs und Replik für die Betreuung von Liegenschaften der Rekurrentin im Kanton Aargau (X.____/T.____/Q.____) und im Kanton Solothurn (W.____) mit dem Fahrzeug tätig geworden sein will, die gekauften Fahrzeuge benutzt haben will. Zum konkreten Aufwand machte die Rekurrentin keinerlei Angaben. Ebenso wenig wurde dargelegt, welche Fahrzeuge tatsächlich von wem benutzt und welche pauschal verrechnet wurden.

7.4.4.

Nach Verrechnung einer Pauschalen von CHF 31'500.00 zu Lasten der C.____ AG (diese verfügte mindestens per 31. Dezember 2015 über Liegenschaften in Y.____, G.____, O.____, P.____, V.____, W.____) verblieben von verbuchten Kosten von CHF 74'209.00 noch Kosten von CHF 42'709.00 für den Fahrzeugaufwand der Rekurrentin übrig. Die Rekurrentin hat nicht dargelegt, nach welchem Schlüssel (z.B. gefahrene Kilometer) die Kosten zwischen ihr und der C.____ AG verteilt wurden. Zu den Gesamtkosten ist anzumerken, dass unklar ist, wo die im Leasingvertrag für Fahrzeug 1 erwähnte Vollkaskoversicherung bei der K.____ verbucht wurde.

7.4.5.

Hinzu kommt, dass für die Geschäftsfahrzeuge ausweislich der Akten keinerlei Privatanteile verbucht wurden. Das gilt insbesondere für den im Jahr 2017 geleasteten Fahrzeug 1. Bei diesem Fahrzeug ist davon auszugehen, dass es vom Gesellschafter und Geschäftsführer der Rekurrentin, welcher auch Verwaltungsratspräsident der C.____ AG war, auch privat benutzt wurde. Bereits vor diesem Hintergrund ist der verbuchte Aufwand zu korrigieren. Nicht nachgewiesen wurde auch, wer mit dem "zweiten Fahrzeug" gefahren ist, so dass auch dort von einer anteiligen privaten Nutzung auszugehen ist.

Bei Anwendung der Mehrwertsteuermethode resultieren für Fahrzeug 1 (Neuwert mit Zusätzen: CHF 252'416.00 ohne MWSt) und Fahrzeug 2 (Basispreis per 1. Januar 2025 CHF 106'972.00 ohne MWSt) Privatanteile von jeweils 9.6 % des Neupreises, somit rund CHF 34'500.00.

7.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrentin der Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit des Verlustes aus Fahrzeugvermietung nicht gelungen ist. Über die tatsächliche Verwendung der Fahrzeuge durch eine Gesellschaft ohne Personal besteht keine Klarheit. Die Beweislosigkeit hat die Rekurrentin zu vertreten. Damit ist von einer geldwerten

Leistung an die Aktionärin (Muttergesellschaft), die C._____ AG, auszugehen. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

8.

8.1.

Im Veranlagungsverfahren wurden als "Unterpreislicher Verkauf Beteiligung B._____ GmbH" CHF 802'301.00 zum steuerbaren Gewinn hinzuge-rechnet. Dabei geht es bei der Bewertung der von der Rekurrentin an D._____ verkauften Beteiligung im Wesentlichen um die Bewertung der "mitverkauften" Liegenschaft GB Q._____ Nr. bbb bzw. GB Z._____ Nr. ccc.

8.2.

8.2.1.

In der Einsprache wurde ausgeführt, Interessent zum Kauf der Liegen-schaft in Q._____ sei D._____ gewesen. Da dieser nicht über die er-forderlichen Eigenmittel verfügt habe, sei folgendes Vorgehen beschlossen worden:

- Gründung der B._____ GmbH durch die Rekurrentin mit einem Kapital von CHF 20'000.00
- Gewährung eines Darlehens durch die Muttergesellschaft, der C._____ AG, an die B._____ GmbH, im Gesamtbetrag von CHF 155'200.00
- Kauf der Liegenschaft in Q._____
- Rückzahlung des Darlehens inklusive Zinsen an die C._____ AG
- Verkauf der Stammanteile der B._____ GmbH zum Nominalwert an D._____

8.2.2.

Mit Vereinbarung vom 18. April 2016 räumte die Rekurrentin D._____ das Recht ein, "die 20 Stammanteile an der B._____ GmbH käuflich zu erwerben, sobald diese sämtliche Verpflichtungen gegenüber der C._____ AG (Rückzahlung Darlehen inkl. Zinsen) erfüllt hat." Weiter wurde festgehalten: "Mit dem Nachweis durch D._____, dass das oben erwähnte Darlehen inkl. Zinsen an die C._____ AG zurückbezahlt ist, verpflichtet sich die Rekurrentin A._____ AG, die 20 Stammanteile zu CHF 1'000.00 an der B._____ GmbH D._____ zum Nominalwert zu übertragen, die entsprechende öffentliche Urkunde oder den schriftlichen Kaufvertrag zu unterzeichnen und Hand zu bieten für eine ausserordentliche Gesellschafterversammlung, wonach die Geschäftsführung durch den neuen Gesellschafter D._____ ausgeübt wird." Die Vereinbarung wurde seitens der Rekurrentin von E._____, Präsident des Verwaltungsrates, und AA._____, Mitglied des Verwaltungsrates, unterzeichnet. Nach den Angaben der Rekurrentin im Schreiben vom 8. Juni 2022 betrug das Darlehen der C._____ AG an die B._____ GmbH CHF 155'200.00.

8.2.3.

Mit "Vertrag über die Abtretung von Stammanteilen der B._____ GmbH" vom 27. Januar 2017 trat die Rekurrentin sämtliche 20 Stammanteile der B._____ GmbH an D._____ (unter Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlung) ab. Im Gegenzug hatte D._____ CHF 20'000.00 bereits bei Vertragsunterzeichnung zu bezahlen. Mit der Einsprache wurde angegeben, die Rückzahlung des Darlehens an die C._____ AG sei erfolgt.

8.3.

8.3.1.

Die B._____ GmbH wurde am tt.mm. 2015 in das Handelsregister des Kantons S._____ eingetragen. Die Eintragung von D._____ als Gesellschafter und Geschäftsführer mit 20 Stammanteilen erfolgte am tt.mm. 2017.

Nachdem die Vereinbarung über das Recht zum Erwerb aller Stammanteile erst am 18. April 2016 abgeschlossen wurde, kann der in der Einsprache geschilderte Ablauf der Transaktion mit Gründung der B._____ GmbH zwecks Erwerb einer Liegenschaft in Q._____ – der Erwerb erfolgte gemäss Kaufvertrag zwischen der Verkäuferin L._____ und der B._____ GmbH als Käuferin am 7. Januar 2016 und damit klar vor dem Abschluss der Absichtserklärung im April 2016 – mit Gewährung eines Darlehens von CHF 155'200.00 durch die C._____ AG an die B._____ GmbH in zeitlicher Hinsicht nicht stimmen (vgl. Erw. 8.3.2.).

In Berücksichtigung des zeitlichen Ablaufes ist auch nicht nachvollziehbar, wenn im Rekurs geltend gemacht wird, im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 18. April 2016 mit D._____ habe die Bank bei einem Ankaufpreis von CHF 710'000.00 lediglich eine Hypothek von CHF 500'000.00 finanziert. Wie ausgeführt wurde die Liegenschaft bereits am 7. Januar 2016 erworben.

8.3.2.

Unzutreffend ist auch, dass der B._____ GmbH von der C._____ AG ein Darlehen von CHF 155'200.00 gewährt wurde und die B._____ GmbH das Darlehen wie in der Absichtserklärung vom 18. April 2016 umschrieben zurückzahlte.

Gemäss dem eingereichten Konto 1440 "Darlehen B._____ GmbH" wurde nämlich am 21. Dezember 2015 vorerst der M._____ GmbH von der C._____ AG ein Darlehen von CHF 20'000.00 gewährt. Dieses Darlehen wurde ausweislich der Kontoblätter des Kontos 1440 für die Jahre 2015 und 2016 nicht von der M._____ GmbH zurückbezahlt. Die M._____ GmbH hat gemäss Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 26. November 2024 auch nichts mit D._____ zu tun. Wann und aus

welchen Gründen eine Schuldübernahme durch die B._____ GmbH erfolgt sein sollte, wurde weder geltend, noch glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen.

Am 6. Januar 2016 wurde dann der B._____ GmbH ein Darlehen von CHF 135'200.00 gewährt. Das auf dem Konto 1440 verbuchte Darlehen von CHF 158'078.95 inkl. Zinsen wurde am 21. Januar 2016, am 5. Februar 2016 und am 29. April 2016 nicht – wie im in der Einsprache geschilderten Ablauf vorgesehen – von der B._____ GmbH, sondern direkt von "D._____" amortisiert. Erst ab dem 29. April 2016 bis letztmals am 13. Dezember 2016 erfolgte die Amortisation des von der C._____ AG gewährten Darlehens durch die B._____ GmbH.

8.3.3.

Mit dem Rekurs wurde sodann geltend gemacht, im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 18. April 2016 mit D._____ habe die Bank bei einem Ankaufpreis von CHF 710'000.00 lediglich eine Hypothek von CHF 500'000.00 finanziert. Davon abgesehen, dass die Rekurrentin für diese Behauptung jeglichen Beweis schuldig bleibt, kann die Fremdfinanzierung nicht erst im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vom 18. April 2016 Thema gewesen sein, wurde doch die Liegenschaft bereits am 6. Januar 2016 von der B._____ GmbH gekauft.

8.3.4.

Zusammenfassend ist die Begründung der Rekurrentin für den Verkauf der Stammanteile der B._____ GmbH zum Nominalwert von CHF 20'000.00 widersprüchlich, nicht kongruent und daher unglaubwürdig. Zu untersuchen ist somit, ob dem Käufer D._____ von der Rekurrentin unbegründet ein geldwerter Vorteil zugewandt wurde.

8.4.

8.4.1.

Das KStA JP hat die B._____ GmbH per 31. Dezember 2016 wie folgt bewertet.

"Aktienkapital (recte: Stammkapital)		20'000
Offene Reserven		
Reserven inkl. Gewinnvortrag		35'948
Stille Reserven Liegenschaft		
Mietertrag: kapitalisiert mit 6 %	96'880	1'614'667
Abzüglich Buchwerte		-713'075
Abzüglich 15 % latente Steuern auf	901'592	<u>-135'239</u>
Unternehmenswert		822'301"

Die Rekurrentin hat dagegen im Wesentlichen vorgebracht, der für die Berechnung ermittelte Mietertrag der Liegenschaft sei nicht nachhaltig erzielbar gewesen, weshalb der verwendete Kapitalisierungssatz von 6 % falsch sei. Weiter wurde auf die Sanierungsbedürftigkeit der Liegenschaft hingewiesen. Sodann wurde ein Augenschein beantragt.

8.4.2.

Vorab ist in antizipierter Beweiswürdigung der Antrag auf Augenschein abzuweisen. Die Verhältnisse in den Jahren 2016 bzw. 2017 können mit einem Augenschein im Jahr 2024 schlicht nicht mehr verlässlich beurteilt werden. Dessen ungeachtet ist die vorgenommene Bewertung der B._____ GmbH als Immobiliengesellschaft – ohne Augenschein – zu überprüfen. Zu diesem Zweck kann auf die Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer der Schweizerischen Steuerkonferenz (Kreisschreiben Nr. 28; nachfolgend KS 28) vom 28. August 2008 abgestellt werden.

Nach dem KS 28 gilt bei Immobiliengesellschaften als Unternehmenswert der Substanzwert (KS 28 Rz 42). Dabei wird für die Berechnung auf das im KS 28 enthaltene Beispiel Nr. 7 verwiesen. Unüberbaute und überbaute Grundstücke von Immobiliengesellschaften werden zum Verkehrswert bewertet. Wenn dieser nicht bekannt ist zur amtlichen Schätzung oder zum kapitalisierten Ertragswert, jedoch mindestens zum Buchwert. Falls Grundstücke zum Verkehrswert oder zum Ertragswert bewertet werden oder die amtliche Schätzung dem Verkehrswert entspricht, beträgt der Abzug für latente Steuern 15 % (KS 28 Rz 43).

Der Substanzwert setzt sich in der Regel aus dem einbezahlten Aktienkapital, den offenen Reserven inklusive Gewinnvortrag, den versteuerten stillen Reserven und den stillen Reserven abzüglich latenter Steuern von 15 % und übrige versteuerte stille Reserven zusammen. Als Kapitalisierungssatz für Mietzinserträge gilt – vorbehältlich kantonaler Regelungen – der um einen Prozentpunkt erhöhte Zinssatz für Althypotheken im 1. Rang am Ende der für die Bewertung massgebenden Steuerperiode (KS 28 Rz 44).

Sind die Miet- und Pachtzinseinnahmen in erheblichem Umfang vom Gewerbe des Mieters gewinn- oder umsatzabhängig, so gilt als Unternehmenswert der Durchschnitt zwischen dem einfachen Ertragswert und dem zweifachen Substanzwert. Für die Ermittlung des Ertragswerts wird der gemäss RZ 10 ermittelte Kapitalisierungssatz um 30 % reduziert (vermindertes Unternehmensrisiko) und dieser reduzierte Satz auf ein halbes Prozent aufgerundet (vgl. Beispiel Nr. 8; KS 28 Rz 45).

Diese Methode ist auch für die Bewertung der Beteiligung der Rekurrentin an der B._____ GmbH geeignet, obwohl dem KS 28 als Verwaltungsanweisung nur empfehlender Charakter zukommt (vgl. dazu die Ausführun-

gen zum KS 28 im Bundesgerichtsurteil vom 18. September 2013 [2C_309/2013 und 2C_310/2013], Erw. 3.5).

8.4.3.

Die Beurteilung des KStA JP stützt sich bei der Bewertung der 100 %-igen Tochtergesellschaft der Rekurrentin auf die Jahresrechnung 2016 der B._____ GmbH ab. Mit der Jahresrechnung 2016 wird ein Eigenkapital von CHF 37'429.90 ausgewiesen. Dieses setzt sich aus dem Stammkapital von CHF 20'000.00 und freiwilligen Gewinnreserven von CHF 17'429.90 (Bilanzgewinn) zusammen (im Abschluss per 31. Dezember 2017 wird bei den Vorjahreszahlen neben dem Stammkapital ein Jahresgewinn von CHF 35'947.90 angegeben). Die Liegenschaft Q._____ wurde im Abschluss 2016 im Anlagevermögen mit einem Buchwert von CHF 822'000.00, im Abschluss 2017 in den Vorjahreszahlen mit CHF 713'074.90 ausgewiesen. Nach dem KS 28 kann zur Bestimmung des Verkehrswertes auf den Buchwert abgestellt werden.

8.4.4.

In der Jahresrechnung 2016, umfassend den Zeitraum vom 20. November 2015 bis 31. Dezember 2016, wurde ein "Mietzinsertrag Q._____" von CHF 97'500.00 ausgewiesen, mit den Vorjahreszahlen im Abschluss 2017 ein solcher von CHF 96'880.00. Der Basiszinssatz für 1. Hypotheken (variable Hypothek) betrug Ende 2016 2.75 % (vgl. www.sgkb.ch/de/privatkunden/finanzieren/historische-zinssaetze). Nach den Vorgaben des KS 28 ist dieser Zinssatz um einen Prozentpunkt auf 3.75 % zu erhöhen. Der vom KStA JP verwendete Zinssatz wäre daher von 6 % auf 3.75 % zu reduzieren. Aus der Reduktion des Kapitalisierungszinssatzes ergäbe sich ein deutlich höherer Wert für die stillen Reserven auf der Liegenschaft. Aufgrund der folgenden Ausführungen ist zu Gunsten der Rekurrentin auf diese Korrektur der Bewertung zu verzichten und auch nicht weiter auf die massgeblichen Mietzinserträge einzugehen.

8.4.5.

Die am 6. Januar 2016 für CHF 710'000.00 erworbene Liegenschaft in Q._____ wurde von der B._____ GmbH – nachdem D._____ die Stammanteile am 27. Januar 2017 erworben hatte und damit erst verfügungsberechtigt wurde – bereits am 20. März 2017 wieder verkauft. Der von der Käuferin N._____ AG bezahlte Kaufpreis betrug CHF 1'264'450.00. Vom KStA JP wurde nicht geltend gemacht, dass die Käuferin eine zur B._____ GmbH nahestehende Person und der Kaufpreis darum nicht unter Dritten vereinbart worden sei. Insofern ist von einem bezahlten Marktpreis auszugehen, auf den abzustellen ist. Weiter sind die Vorjahreszahlen im Abschluss 2017 betreffend Reserven und Gewinnvortrag und Buchwert heranzuziehen, die vom KStA JP verwendet wurden und betraglich seitens der Rekurrentin unbestritten geblieben sind. Daraus ergibt sich folgende Berechnung des Beteiligungswertes der B._____ GmbH:

Stammkapital	20'000
Reserven inkl. Gewinnvortrag	35'948
Stille Reserven Liegenschaft:	
Verkaufspreis	1'264'450
Abzüglich Buchwert	-713'075
Abzüglich 15 % latente Steuern auf	551'375
	<u>-82'707</u>
Unternehmenswert	524'616

8.5.

8.5.1.

Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Rekurrentin dem Käufer die Stammanteile zu einem deutlich unter dem Marktwert liegenden Preis verkauft hat. Das KStA JP hat ein deutliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nachgewiesen. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

8.5.2.

Die Rekurrentin hat mit ihren allgemein gehaltenen und teilweise widersprüchlichen Behauptungen nicht nachgewiesen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt. Die Rekurrentin hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Es ist dementsprechend von einem Näheverhältnis zwischen dem Käufer D._____ und der Rekurrentin als Verkäuferin der Stammanteile der B._____ GmbH auszugehen.

8.6.

Im Ergebnis ist die Aufrechnung von CHF 802'301.00 um CHF 297'685.00 – ohne weitere Anpassung der unverändert angemessenen Steuerrückstellung von CHF 15'000.00 – auf CHF 504'616.00 (CHF 524'616.00 ./. CHF 20'000.00) zu reduzieren.

9.

9.1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Reingewinn von CHF 844'388.00 um CHF 297'685.00 auf CHF 546'703.00 herabgesetzt. Das steuerbare Eigenkapital bleibt unverändert.

9.2.

Der Beteiligungsabzug beträgt neu CHF 87.674 % (Bruttoertrag aus Beteiligung von CHF 504'616.00 ./. 5 % Verwaltungsaufwand von CHF 25'231.00 ./. Finanzierungsaufwand von CHF 67.00 = Nettoertrag aus Beteiligungen von CHF 479'318.00 im Verhältnis zum gesamten Gewinn von CHF 546'703.00).

10.

10.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens obsiegt die Rekurrentin zu rund 35 %. Sie hat daher 65 % der Kosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

10.2.

Zudem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der staatlich Anwaltstarif (AnwT) vom 10. November 1987 die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar.

Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist von einem geringen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin 35 % mit CHF 700.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Gewinn auf CHF 546'703.00 (Anteil Aargau 100 %) festgesetzt. Der Beteiligungsabzug beträgt 87.674 %.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebür von CHF 275.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 975.00, zu 65 % mit CHF 633.75 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 700.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

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

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, Obere Vorstadt 37, 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, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni