

**3-RV.2022.25**

P 33

**Urteil vom 22. Februar 2024**

|           |                                                                                    |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Elmiger<br>Richter Schorno<br>Gerichtsschreiber Ceni |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------|

|             |                   |
|-------------|-------------------|
| Rekurrentin | <b>A._____ AG</b> |
|-------------|-------------------|

vertreten durch lic. iur. Pius Huber, Rechtsanwalt, Gartenstrasse 17,  
8002 Zürich

|            |                                                                                                                                                                        |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,<br/>Sektion juristische Personen, vom 10. Dezember 2021</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 9. November 2020 wurde die A.\_\_\_\_\_ AG vom Kantonalen Steueramt, Sektion juristische Personen (KStA JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 66'868.00 (Anteil Aargau: 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'039'425.00 (Anteil Aargau: 76.312 %) veranlagt. Dabei wurden geldwerte Leistungen von insgesamt CHF 38'435.00 und nicht begründete Steuerrückstellungen von CHF 5'496.00 zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 9. November 2020 liess die A.\_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 3. Dezember 2020 Einsprache erheben. Sie liess folgende Anträge stellen:

- "1. Die Veranlagung habe nach der Selbstdeklaration zu erfolgen.
2. Zudem seien, eventualiter, allfällige Aufrechnungen, wenn sie wider Erwarten begründet wären, die Steuern als Betriebsaufwand beim Kapital und beim Gewinn zu berücksichtigen.
3. Es sei eine Einspracheverhandlung durchzuführen."

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

### **3.**

Am 22. September 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt.

### **4.**

#### **4.1.**

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2021 teilte das KStA JP dem Vertreter der A.\_\_\_\_\_ AG die neu ermittelten Faktoren mit (reformatio in peius) und gab ihm die Möglichkeit zur Stellungnahme.

#### **4.2.**

Mit E-Mail vom 8. November 2021 ergänzte das KStA JP seine Äusserungen im Schreiben vom 22. Oktober 2021.

### **5.**

Mit E-Mails vom 4. November 2021, 6. November 2021, 8. November 2021 und 19. November 2021 liess die A.\_\_\_\_\_ AG Stellung nehmen.

### **6.**

Mit Entscheid vom 10. Dezember 2021 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut und setzte den steuerbaren Reingewinn auf CHF 96'745.00

(Anteil Aargau: 100 %) und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 2'022'125.00 (Anteil Aargau: 76.338 %) fest.

**7.**

Den Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2021 (am 15. Dezember 2021 zugestellt) hat die A.\_\_\_\_\_ AG mit Rekurs vom 31. Januar 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht vorbehältlich der interkantonalen Steuerauscheidung weiterziehen lassen:

"Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und an die Vorinstanz zur Beachtung des rechtlichen Gehörs zurückzuweisen

Eventualiter

|                                                              |                 |
|--------------------------------------------------------------|-----------------|
| Der steuerbare Gewinn beträgt gemäss angefochtenem Entscheid | CHF 96'745.--   |
| Korrektur Pauschalspesen                                     | (CHF 4'400.--)  |
| Reisespesen minus verbuchte Privatanteile                    | (CHF 7'082.--)  |
| Autoprivatanteile von 3302 CHF plus CHF 10800                |                 |
| Beträge darüber hinaus sind nicht aufzurechnen               | (CHF 7'134.--)  |
| von dritten nicht bezahlte Mietzinse                         | (CHF 16'450.--) |
| minus Schuldzinsen                                           | (CHF 34'359.--) |
| Gewinn                                                       | CHF 27'320.--   |

jeweils alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, wobei die Mehrwertsteuer zusätzlich zu berücksichtigen ist; denn die Aufrechnungen betreffen eine Liegenschaft für Wohnzwecke, die weder optiert noch optierbar ist.

IV. Zudem sei, falls es wider Erwarten nicht zu einer Aufhebung und Rückweisung kommt, ein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen, infolge Verweigerung des rechtlichen Gehörs, Missachtung der Kooperationsmaxime und fehlende Substantiierungen in den Einspracheentscheiden seien die Kosten und Entschädigungen ohnehin der Steuerverwaltung aufzuerlegen."

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

**8.**

Das KStA JP beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

**9.**

Der A.\_\_\_\_\_ AG (Vertreter) wurde wie mit Schreiben vom 16. Mai 2022 gewünscht Akteneinsicht gewährt.

**10.**

Die A.\_\_\_\_\_ AG liess eine Replik erstatten.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

Die Rekurrentin beantragt, dass die drei Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (3-RV.2022.25), 2017 (3-RV.2022.27) und 2018 (3-RV.2022.28) zu vereinen seien, da es stets um die gleichen Positionen gehe.

Das KStA JP hat für die Steuerjahre 2016 bis 2018 je einen separaten Einspracheentscheid gefällt. Da damit drei Anfechtungsobjekte vorliegen und zudem nicht in jeder Steuerperiode der identische Sachverhalt zu beurteilen ist, ist der Antrag um Verfahrensvereinigung abzuweisen.

### **3.**

#### **3.1.**

Die Rekurrentin lässt verschiedene Verletzungen von Verfahrensrechten geltend machen, welche zu einer Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz führen müssten. Sie bringt vor, die Vorinstanz habe ihre Begründungs- und Substantiierungspflicht, den Kooperationsgrundsatz und das Akteneinsichtsrecht der Rekurrentin verletzt. Dementsprechend ist vorab auf diese formellen Aspekte einzugehen.

#### **3.2.**

##### **3.2.1.**

Die Rekurrentin machte geltend, steuerbegründende Tatsachen, für welche die Vorinstanz die Beweislast trage, seien in einer leicht nachvollziehbaren Weise in der Verfügung zu begründen. Eine Begründung, welche sich auf Annahmen beschränke, genüge den Substantiierungsanforderungen nicht, ebensowenig eine Aufrechnung mit Verweis auf eine Veranlagung eines anderen Kantons, zumal für steuerbegründende Tatsachen die Beweislast bei der Vorinstanz gelegen sei. Genügende Begründungen erst im Rekursverfahren zu liefern, verletze das rechtliche Gehör, die Kooperationsmaxime, die Substantiierungspflicht, verkürze den Instanzenzug, verursache unnötigen Aufwand und sei daher nur mit einer Rückweisung zu begegnen.

Es wäre Aufgabe der Vorinstanz gewesen, substantiiert zu begründen und nachzuweisen, dass B.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich berechtigt an der C.\_\_\_\_\_ gewesen sei und dass die Rekurrentin davon Kenntnis gehabt habe. Die Akten, auf welche sich die Vorinstanz berufe, seien der Rekurrentin nicht

zugänglich gewesen. Sie habe von dieser Begründung erstmals im Einspracheentscheid gehört. Die Vorinstanz hätte im Vorfeld die Rekurrentin zur Stellungnahme auffordern und ihr die Akten zugänglich machen müssen. Beides sei unterblieben. Damit habe sie den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

Eventualiter sei das "Merkblatt" von der Vorinstanz falsch ausgelegt worden. Die Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft sei lediglich durch eine Annahme und nicht durch eine Berechnung von der Vorinstanz bestimmt worden. Obschon das Steueramt bereits im Einspracheverfahren aufgefordert worden sei, eine substantiierte Begründung zu liefern, sei davon abgesehen worden. Das sei eine Verletzung der Begründungspflicht und somit eine weitere Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Diese Verletzung könne im Rekursverfahren nicht geheilt werden. Denn dadurch werde der Instanzenzug verkürzt. Im Ergebnis müsse dies zur Rückweisung an die Vorinstanz führen. Die Vorinstanz habe dann die Begründung nachzuliefern.

### **3.2.2.**

Das KStA JP führte aus, dass der Rekurrentin das rechtliche Gehör korrekt gewährt worden sei. Die vorgenommenen Abweichungen zur SelbstdeklARATION seien angezeigt worden. Daraus sei für die Rekurrentin ersichtlich gewesen, welche Positionen aus welchem Grund aufgerechnet worden seien. Weiter hätte die Rekurrentin anlässlich der Einspracheverhandlung die Möglichkeit gehabt, ihre Positionen nochmals dazulegen wie auch Fragen zu stellen. Die reformatio in peius sei dem Vertreter korrekt zugestellt worden mit der Möglichkeit, Stellung zu nehmen. In diversen E-Mails habe der Vertreter dies auch getan. Von einer Missachtung der Kooperationsmaxime oder der fehlenden Substantiierung könne keine Rede sein.

Die Zinsberechnung gemäss dem Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung "Steuerlich anerkannte Zinssätze 2016 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken" (nachfolgend: RS EStV Zinsen) sei dem Vertreter zugestellt worden. Der Verkehrswert der Liegenschaft sei anhand der Gewinnsteuerwerte der Bilanzen berechnet worden. Es sei Sache des Vertreters darzutun, weshalb andere Verkehrswerte als die Gewinnsteuerwerte der Bilanzen für die Liegenschaft herangezogen hätten werden sollen.

Weiter bestreitet das KStA JP, dass Aufrechnungen anderer Kantone unbesehen übernommen worden seien. Sämtliche Aufrechnungen seien mittels Buchhaltung und Belegen im Einspracheverfahren überprüft worden.

Aus dem Schreiben vom 22. Oktober 2021 gehe klar hervor, dass das KStA JP die C. \_\_\_\_\_ als eine der Rekurrentin nahestehende Person betrachtet habe. Die Begründung sei der Rekurrentin im Einspracheverfahren

offengelegt worden. Insbesondere sei der Rekurrentin die Meldung (E-Mail vom 21. Mai 2021 in anonymisierter Form) im Einspracheverfahren zur Kenntnis gebracht worden. Das rechtliche Gehör sei korrekt gewährt worden.

Die Steuerveranlagung sei gemäss dem Schreiben vom 22. Oktober 2021 erlassen worden. Die Berechnung habe sich nicht geändert. Der Einspracheentscheid führe die vorgenommenen Änderungen nochmals aus. Die Berechnungen seien nachvollziehbar und dem Vertreter zugestellt worden. Weder die Untersuchungsmaxime noch die Kooperationsmaxime noch die Begründungspflicht seien verletzt

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Gemäss § 173 Abs. 1 StG sind die Steuerpflichtigen berechtigt, die von ihnen eingereichten oder unterzeichneten Akten einzusehen. Die übrigen Akten stehen ihnen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist, und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Wird einer steuerpflichtigen Person die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, darf darauf zu ihrem Nachteil nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (§ 173 Abs. 2 StG). Diese Bestimmungen konkretisieren den allgemeinen, von Art. 29 Abs. 2 BV und § 22 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) gewährleisteten Anspruch auf Akteneinsicht für das Steuer- und Steuerjustizverfahren.

Betreffend die von ihm selbst eingereichten oder unterzeichneten Akten (insbesondere die Steuererklärung samt Beilagen sowie die im weiteren Verlauf des Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahrens eingereichten Unterlagen) hat der Steuerpflichtige gemäss § 173 Abs. 1 Satz 1 StG das uneingeschränkte Einsichtsrecht. Dieses Einsichtsrecht besteht unabhängig davon, ob diese Aktenstücke für den Entscheid erheblich sind, und darf nicht eingeschränkt werden. Ausserdem ist der Steuerpflichtige berechtigt, die übrigen Verfahrensakten einzusehen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit keine öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen. Grundsätzlich umfasst dieses Einsichtsrecht nur alle für die Verfügung bzw. den Entscheid massgeblichen Akten. Der Entscheid oder die Verfügung müssen sich auf diese Aktenstücke beziehen. Darunter fallen insbesondere auch Aktenstücke, die im Rahmen einer von der Veranlagungsbehörde bei Drittpersonen oder Behörden geführten Untersuchung erlangt oder von Dritten der Veranlagungsbehörde unaufgefordert eingereicht wurden. Hingegen besteht kein Anspruch auf Einsicht in interne Akten der Behörden. Darunter sind Unterlagen zu verstehen, denen für die Behandlung des Falls kein Beweischarakter zukommt, sondern die

ausschliesslich der verwaltungsinternen Meinungsbildung dienen und somit nur für den verwaltungsinternen Gebrauch bestimmt sind (vgl. VGE vom 25. Februar 2016 [WBE.2015.89]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 173 StG N 4 ff.).

### **3.3.2.**

Die Rekurrentin machte geltend, dass ihr die von der Vorinstanz beigezogenen Akten aus dem Kanton Q.\_\_\_\_\_ nie zugänglich gewesen seien und sie erstmals im Einspracheentscheid von diesen Kenntnis erhalten habe. Weiter bringt die Rekurrentin vor, dass diese ausserkantonalen Akten auch nicht in den Rekursakten vorhanden gewesen seien.

Das KStA JP führte aus, ihm sei im Rahmen einer steueramtlichen Meldung des Kantonalen Steueramtes Q.\_\_\_\_\_ eine E-Mail vom 21. Mai 2021 von D.\_\_\_\_\_ an E.\_\_\_\_\_ zugestellt worden. Die E-Mail sei der Rekurrentin in anonymisierter Form im Einspracheverfahren zur Kenntnis gebracht worden.

Die Behauptung der Rekurrentin, wonach sich diese E-Mail nicht in den Akten des Spezialverwaltungsgerichtes befunde habe, ist nicht korrekt. Die E-Mail vom 21. Mai 2021 ist aktenkundig. Es besteht daher kein Grund, an den diesbezüglichen Angaben des KStA JP zu zweifeln. War die E-Mail vom 21. Mai 2021 im Einspracheverfahren Bestandteil der Akten, hatte die Rekurrentin daher Kenntnis davon bzw. hätte zumindest mittels einem Akteneinsichtsgesuches im Einspracheverfahren davon Kenntnis nehmen können.

### **3.3.3.**

Hinzu kommt, dass der Vertreter der Rekurrentin die von ihm beantragte Akteneinsicht im Rekursverfahren wahrgenommen hat, so dass der Rekurrentin spätestens dann, die E-Mail vom 21. Mai 2021 als bekannt zuzurechnen ist. Die Rekurrentin liess anschliessend – in Kenntnis der fraglichen E-Mail replizieren. Selbst wenn sich die E-Mail vom 21. Mai 2021 im Einspracheverfahren nicht in den Akten befunden haben sollte, käme daher eine Rückweisung nicht in Frage.

### **3.3.4.**

Eine Verletzung des Akteneinsichtsrechts liegt nicht vor.

## **3.4.**

### **3.4.1.**

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 (vgl. 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 juristische Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdenklaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergezet, a.a.O., § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30).

### **3.4.2.**

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 ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (vgl. 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 Steuergezet, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

### **3.4.3.**

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2020 wurde der Rekurrentin eine Einschätzungsmittelung, woraus die Abweichungen zur Selbstdenklaration ersichtlich sind, zugesandt. Daraus sind die Beschreibungen und die einzelnen aufgerechneten Beträge ersichtlich. In der definitiven Veranlagung vom

9. November 2020 wurden diese Aufrechnungen übernommen. Für die Rekurrentin war daher erkennbar, dass Abweichungen vorgenommen wurden. Im Veranlagungsverfahren wurde daher die Begründungspflicht nicht verletzt.

#### **3.4.4.**

Die Vorinstanz ist nach der Androhung der reformatio in peius in ihrem Einspracheentscheid detailliert auf die einzelnen Aufrechnungen eingegangen. Insbesondere hat sie die Aufrechnung der übersetzten Zinszahlungen an die C.\_\_\_\_\_, welche erst in Einspracheverfahren hinzugerechnet wurde, ausführlich begründet. Weiter hat sie sich im Einspracheentscheid mit den Ausführungen in den verschiedenen, per E-Mail vorgenommenen Stellungnahmen auseinandergesetzt. Insoweit besteht keine Verletzung der Begründungspflicht.

#### **3.4.5.**

Mit Verfügung vom 9. November 2020 rechnete das KStA JP der Rekurrentin einen Privatanteil Fahrzeug von CHF 3'632.00 auf. Mit Schreiben vom 22. Oktober 2021 teilte das KStA JP dem Vertreter die neu ermittelten Faktoren mit (reformatio in peius). Dabei wurde auf die Aufrechnung Privatanteil Fahrzeug verzichtet. Im Einspracheentscheid hielt das KStA JP daran fest, ohne aber für den Verzicht eine Begründung im Einspracheentscheid abzugeben. Insofern hat die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt.

Da sich der Verzicht auf die Aufrechnung steuermindernd auswirkt, hat die Verletzung der Begründungspflicht für die Rekurrentin keine nachteiligen Folgen. Insoweit ist die Rekurrentin auch nicht beschwert. Eine Rückweisung ist jedenfalls nicht geboten.

Eine weitere Verletzung des Kooperationsgrundsatzes und der Substantiierungspflicht ist nicht erkennbar. Insoweit ist die Begründungspflicht nicht verletzt.

#### **3.5.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz das Akteneinsichtsrecht der Rekurrentin, den Kooperationsgrundsatz und ihre Substantiierungspflicht nicht verletzt hat. Eine Verletzung der Begründungspflicht, welche zu einer Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz führen müsste, ist ebenfalls nicht festzustellen. Auch sonst sind keine Verletzungen des rechtlichen Gehörs erkennbar.

### **4.**

#### **4.1.**

Die Rekurrentin wurde am tt.mm. 1998 in das Handelsregister des Kantons R.\_\_\_\_\_ eingetragen und hatte ihren Sitz bis zum 22. Februar 2018 in

S.\_\_\_\_\_. Seit dem 22. Februar 2018 befindet sich der Sitz an der T-Strasse 173 in U.\_\_\_\_\_. Die Gesellschaft bezweckt (...) Die Gesellschaft kann im Übrigen alle Geschäfte tätigen, welche geeignet sind, die Entwicklung des Unternehmens und die Erreichung des Gesellschaftszweckes zu fördern oder die direkt oder indirekt damit im Zusammenhang stehen (vgl. Internet-auszug aus dem Handelsregister des Kantons V.\_\_\_\_\_ vom 8. Januar 2024).

#### **4.2.**

Im Jahr 2016 war die Rekurrentin im Kanton Aargau unbestrittenermassen kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig.

#### **5.**

Im Rekursverfahren sind noch folgende Aufrechnungen umstritten:

|                                              |     |        |
|----------------------------------------------|-----|--------|
| - Übersetzte Pauschalspesen F._____ (Erw. 7) | CHF | 5'400  |
| - Akquisitions- und Reisespesen (Erw. 8)     | CHF | 7'082  |
| - nicht verbuchte Miete M._____ (Erw. 9)     | CHF | 16'450 |
| - übersetzte Zinszahlungen C._____ (Erw. 10) | CHF | 34'359 |

#### **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 geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG).

##### **6.2.**

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt. Für juristische Personen gilt dementsprechend das Massgeblichkeitsprinzip (vgl. 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 (vgl. BGE 137 II 360 f.). Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip ist die handelsrechtliche Bilanz, welche den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht, für die steuerliche Gewinnermittlung und die Steuerbilanz verbindlich, soweit nicht eine steuerliche Korrekturvorschrift eingreift. Eine steuerpflichtige Person muss sich deshalb auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss

aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergibt sich, dass eine handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung nicht einfach abgeändert werden kann.

### 6.3.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die Steuerpflichtigen für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 140 II 248). Den Nachweis, dass ein Teil der Einkünfte Auslagenersatz darstellt und deshalb nicht der Steuerpflicht unterliegt, müssen die Steuerpflichtigen erbringen. Die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen ist in § 179 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (vgl. BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; VGE vom 29. Oktober 2015 [WBE.2015.104]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28 ff., § 179 StG N 13 ff.).

### 6.4.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 1. Februar 2018 (2C\_942/2017 = ASA 86 S. 18) zum Beweis geschäftsmässiger Aufwendungen das folgende ausgeführt:

**"3.2** Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (Urteil 2C\_51/2016 und 2C\_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1 mit Hinweisen). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (Urteil 2C\_795/2015 und 2C\_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2 mit Hinweisen).

**3.3** In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten es grundsätzlich an dieser liegt, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (Urteil 2C\_795/2015 und 2C\_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.3 mit Hinweisen). Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Masse gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (wie etwa das Fürstentum Liechtenstein: Urteil 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2 mit Hinweisen). Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der

Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (Urteil 2C\_473/2016 und 2C\_474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3 mit Hinweisen)."

## **6.5.**

Will die Steuerbehörde einem verbuchten Aufwand die geschäftsmässige Begründetheit absprechen, muss sie darlegen, dass ein realer Aufwand, der durch die entsprechende Aufwandbuchung abgebildet wird, auch nach Studium der Belege, auf welche die Buchhaltung aufbaut, nicht erkennbar ist (Beweislast auf Seiten der Steuerbehörde; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 58 DBG N 170). Dabei genügt es nicht, wenn die Steuerbehörde Umstände darlegt, die aus betriebswirtschaftlicher Perspektive allenfalls einen etwas geringeren Aufwand zu rechtfertigen vermöchten. Die Steuerbehörde kann sich nicht an die Stelle des Unternehmens setzen und die Opportunität unternehmerischer Entscheidungen in Zweifel ziehen (vgl. VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.21], Erw. 2.3.). Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 2015 [2C\_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10). Gelingt der Steuerbehörde indessen der Nachweis von Tatsachen, welche überhaupt oder masslich den entsprechenden Aufwand als nicht nachvollziehbar bzw. inexistent erscheinen lassen, tritt ein Beweislastwechsel ein. Dann obliegt es der Gesellschaft, die natürliche Vermutung für den fehlenden Aufwandcharakter zu entkräften, indem sie Umstände benennt und nachweist, welche die entsprechende Aufwandbuchung zu rechtfertigen vermögen.

## **7.**

### **7.1.**

Die Rekurrentin verbuchte an F.\_\_\_\_\_ entrichtete Pauschalspesen von CHF 7'800.00 (vgl. Lohnausweis vom 10. Januar 2017). Das KStA JP anerkannten davon bloss CHF 2'400.00 als Auslagenersatz und rechnete entsprechend CHF 5'400.00 als übersetzte Pauschalspesen auf.

### **7.2.**

#### **7.2.1.**

Bezüglich der Aufrechnung der Pauschalspesen (F.\_\_\_\_\_) von CHF 5'400.00 hielt das KStA JP fest, die eingesehenen Belege (insbesondere monatliche Benzinrechnungen der H.\_\_\_\_\_ AG, wo nicht täglich getankt, jedoch praktisch an jedem Arbeitstag eingekauft worden sei) liessen

den Schluss zu, dass mit einer monatlichen Pauschalen von CHF 200.00 die Klein- und Kleinstspesen abgedeckt seien. An der Aufrechnung der übersetzten Pauschalspesen wurde im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung festgehalten.

#### **7.2.2.**

Die Rekurrentin führte aus, die Vorinstanz wolle nur Pauschalspesen von CHF 84.00 pro Monat zulassen. Das sei für ein Unternehmen, welches in weiten Teilen der Schweiz tätig sei, völlig sachwidrig. Es halte keinem Drittvergleich stand. CHF 450.00 pro Monat seien bescheiden. Daher seien anstelle von CHF 1'000.00 CHF 5'400.00 pro Jahr als Pauschalspesen anzuerkennen.

#### **7.3.**

Besteht ein durch den Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spesenreglement, ist den Steuerbehörden eine Überprüfung der darin vereinbarten Ansätze grundsätzlich nicht gestattet. Vom Sitzkanton genehmigte Spesenreglemente sind auch für die Steuerbehörden von anderen Kantonen verbindlich (vgl. BGE 148 II 504 = Pra 2023 Nr. 58). Steuerpflichtige können folglich beim Vorhandensein eines genehmigten Spesenformulars darauf vertrauen, dass das Spesenformular auch im interkantonalen Verhältnis anerkannt wird. Pauschalspesen, die gestützt auf ein von den Steuerbehörden genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt werden, stellen kein steuerbares Einkommen, sondern Auslagenersatz dar (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8a mit Hinweisen).

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts können darüber hinaus unter gleichbleibenden Verhältnissen wiederkehrende Auslagen vom Arbeitgeber pauschaliert ersetzt werden, ohne dass gegenüber der Veranlagungsbehörde jedes Mal der Verwendungsnachweis zu leisten ist. Wird eine pauschale Spesenvergütung ausgerichtet, ohne dass der Arbeitgeber vor der Festsetzung deren Höhe für einen repräsentativen Zeitabschnitt genaue Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auslagen erstellt hat, kann die Veranlagungsbehörde die pauschale Spesenvergütung je nach den Umständen des Einzelfalles ganz oder teilweise zum Erwerbseinkommen aufrechnen, weil dann der Schluss auf verdecktes Arbeitseinkommen nahe liegt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C\_112/2014]; VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2008.88]; RGE vom 19. Juni 2003 [RV.2003.50009], mit Hinweisen; Der Treuhandexperte 2007, S. 224 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8b).

#### **7.4.**

##### **7.4.1.**

Vorab ist festzuhalten, dass das Vorbringen der Rekurrentin, wonach das KStA JP lediglich CHF 84.00 pro Monat als Pauschalspesen akzeptiert

habe, falsch ist. Insgesamt hat die Vorinstanz geschäftsmässig begründete Pauschalspesen von CHF 2'400.00 pro Jahr – folglich CHF 200.00 pro Monat – zugelassen. Das KStA JP begründete, dass damit Klein- und Kleinstspesen, wie z.B. das ständige Einkaufen an Tankstellen, ausgeglichen seien.

#### **7.4.2.**

Gemäss den Akten verfügte die Rekurrentin pro 2016 über kein genehmigtes Spesenreglement, aus dem ein Anspruch auf Vertrauensschutz resultieren könnte. Somit obliegt es der Rekurrentin den Nachweis von höheren geschäftsmässig begründeten Pauschalspesen als die von der Vorinstanz gewährten CHF 200.00 zu erbringen.

Die Rekurrentin hat keine genauen Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auslagen eingereicht. Vor diesem Hintergrund ist nicht nachvollziehbar, wie die Rekurrentin auf die geltend gemachten Pauschalspesen von CHF 450.00 pro Monat kommt. Der fehlende belegmässige Nachweis kann nicht durch eine Expertise ersetzt werden, weshalb der entsprechende, mit Rekurs gestellte Antrag abzuweisen ist.

Insgesamt ist festzuhalten, dass der Rekurrentin der Nachweis von höheren ausgerichteten Pauschalspesen als die von der Vorinstanz gewährten CHF 200.00 nicht gelungen ist. Die Aufrechnung ist daher zu Recht erfolgt und der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

### **8.**

#### **8.1.**

Die Rekurrentin verbuchte am 6. April 2016, 8. April 2016, 17. Mai 2016, 28. Juli 2016, 6. Oktober 2016 und 29. November 2016 Zahlungen zu Gunsten des I.\_\_\_\_\_ und des J.\_\_\_\_\_ im Betrag von CHF 8'081.90 (Konto 4410 Aquisitions- und Reisespesen; Gegenkonto 1030 WIR-Konto). Davon rechnete das KStA JP CHF 7'082.00 als nicht geschäftsmässig begründet zum steuerbaren Gewinn hinzu.

#### **8.2.**

##### **8.2.1.**

Das KStA JP machte geltend, bei sämtlichen Belegen hätten die Mindestanforderung an die Absetzbarkeit von Geschäftsspesen als geschäftsmässig begründeter Aufwand (Anlass des Essens und Name der Teilnehmer) gefehlt. Zudem falle auf, dass diese Spesen oft an Samstagen oder Sonntagen angefallen seien. Dass CHF 1'000.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom Kantonalen Steueramt V.\_\_\_\_\_ akzeptiert worden seien, sei grosszügig. Das KStA JP habe sich dieser Lösung angeschlossen.

### **8.2.2.**

Die Rekurrentin liess im Rekurs ausführen, dass die effektiven Reisespesen belegt seien. Ein Privatanteil sei berücksichtigt worden. Die Vorinstanz habe in keiner Weise dargelegt, welcher Anteil von CHF 7'082.00 nicht geschäftsmässig begründet sein sollte.

### **8.3.**

Die Rekurrentin hat verschiedene Quittungen und Rechnungen eingereicht (Restaurantbesuche vom 8. April 2016 [Betrag: CHF 619.40] und 14. Mai 2016 [Betrag: CHF 602.40] im J.\_\_\_\_; Gutscheine im Wert von CHF 343.60 für eine Übernachtung im Doppelzimmer im J.\_\_\_\_; Rechnungen für Geschäftsmeetings im I.\_\_\_\_ im Betrag von CHF 6'045.30). Weitere Informationen, wie z.B. welche Geschäftskunden eingeladen wurden oder mit welchem konkreten Geschäft diese Meetings bzw. Essen einen Zusammenhang haben, fehlen gänzlich. Unter diesen Umständen fehlt es am Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit. Die Aufrechnung ist folglich zu Recht erfolgt. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

## **9.**

### **9.1.**

#### **9.1.1.**

Zur Aufrechnung "Mutmasslich nicht verbuchte Miete M.\_\_\_\_" von CHF 16'450.00 führte das KStA JP aus, dass gemäss Liegenschaftsbuchhaltung (vgl. Konto 3000 EG links M.\_\_\_\_) nur 5 Monatsmieten à CHF 2'350.00 verbucht worden seien. Es sei offensichtlich, dass die Rekurrentin 7 Monatsmieten à CHF 2'350.00, insgesamt also CHF 16'450.00, nicht verbucht habe. Einzig erkennbar sei, dass offensichtlich gewisse Mietzinsen durch die K.\_\_\_\_ GmbH vereinnahmt worden seien. Die K.\_\_\_\_ GmbH sei als nahestehende Person zur Rekurrentin zu betrachten. Eine entsprechende Buchung in der Buchhaltung der Rekurrentin auf das Mietzinskonto "3000 EG links M.\_\_\_\_" lasse sich jedoch nicht feststellen. Es sei somit klar, dass die Buchhaltung in diesem Punkt nicht vollständig sei. Aufgrund der eingereichten Unterlagen könne nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob und in welchem Umfang noch Mieten ausstehend seien. Der vom Vertreter beantragten kapitalmässigen Aufrechnung könne nicht stattgegeben werden.

Mit Rekurs habe die Rekurrentin erstmals Unterlagen (act. 31) einreichen lassen, welche eine Verrechnung von offenen Mietzinsforderungen mit von der Einzelunternehmung von M.\_\_\_\_ zu Gunsten der K.\_\_\_\_ GmbH geleisteten Arbeiten nachgewiesen hätten. So sei ein Restbetrag von CHF 4'700.00 gemäss Rechnung vom 22. Februar 2016 seitens der K.\_\_\_\_ GmbH am 2. März 2016 an die Rekurrentin überwiesen worden. Dieser Betrag sei von der Einzelunternehmung von M.\_\_\_\_ an die Rekurrentin abgetreten worden. Die Verbuchung des Zahlungseingangs sei auf dem Konto 1103 "KK K.\_\_\_\_-M.\_\_\_\_" verbucht worden. Wie aus dieser

Rechnung ersichtlich sei, seien schon Verrechnungen im Jahr 2014 und 2015 an F.\_\_\_\_\_ erfolgt.

Die K.\_\_\_\_\_ GmbH könne aufgrund der starken Verflechtungen mit der Firmengruppe F.\_\_\_\_\_ als nahestehend betrachtet werden. Dies lasse sich auch aufgrund der direkten und wiederholten Verrechnungen der erbrachten Leistungen oder der eingereichten Bankunterlagen erkennen. Es könne somit festgehalten werden, dass sieben Monatsmieten der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ à CHF 2'350.00, total CHF 16'450.00, nicht in der Erfolgsrechnung verbucht worden seien. Einer kapitalbindenden Aufrechnung als Bilanzkorrektur könne aufgrund des Nahestehendenverhältnisses und des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz nicht stattgegeben werden. Aufgrund der Rechnungen aus der Vorperiode sei es offensichtlich, dass auch schon in den Jahren 2014 und 2015 Verrechnungen mit F.\_\_\_\_\_ erfolgten. Es werde an der geldwerten Leistung im Umfang von CHF 16'450.00 festgehalten.

#### **9.1.2.**

Die Rekurrentin machte geltend, die Aufrechnung von nicht verbuchten Mietzinsen sei sachlich nicht begründet. Eine ziffermässige Substantiierung sei unterlassen worden. Eine Aufrechnung mit der Begründung "mutmasslich" sei unbegründet. Der Vorinstanz hätten die Buchhaltung und alle Kontiunterlagen zu diesem Mietverhältnis vorgelegen. Daraus sei ersichtlich, dass Mietzinsausstände bestanden hätten, deren Einbringung fraglich gewesen sei. Wie die Vorinstanz zur Annahme gekommen sei, die Mieten seien eingegangen, aber nicht verbucht worden, sei daraus nicht nachvollziehbar. Es sei richtig, dass nur die eingegangenen Mieten verbucht worden seien. Die Nichtverbuchung der nicht bezahlten Mieten sei ein Fehler des bisherigen Buchhalters, welcher in der Zwischenzeit verstorben sei. Für Rückstände von Mieten, die nicht eingehen, sei eine entsprechende Rückstellung zu bilden, so dass das Ergebnis gewinnneutral sei. Es sei auch nicht nachvollziehbar, wie die Vorinstanz auf den Betrag von CHF 16'450.00 komme. Im Jahr 2016 seien lediglich zwei Mieten von insgesamt CHF 4'700.00 nicht eingegangen. Die Behauptung, wonach die K.\_\_\_\_\_ GmbH, welche weder der Rekurrentin noch F.\_\_\_\_\_ gehöre, Mieten einkassiere, sei frei erfunden und nicht nachvollziehbar. Die Aufrechnung nicht verbuchter Mieten sei folglich aufzuheben.

Die K.\_\_\_\_\_ GmbH sei weder eine nahestehende Person, noch Mieterin der Rekurrentin. Es würden keinerlei Kapitalbeteiligungen oder dergleichen bestehen. Dies beweisen der Handelsregisterauszug der K.\_\_\_\_\_ GmbH und eine Befragung ihrer Organe. Diese Beweise seien als Gegenbeweise jedoch nur anzutreten, wenn das KStA JP substantiierte Tatsachenbehauptungen, aus denen sich die Rechtsfolge, dass es sich bei der K.\_\_\_\_\_ GmbH um eine nahestehende Person handle, aufstelle. Solche

Tatsachenbehauptungen fehlten bisher. Die Beweislast für diese Tatsache liege beim KStA JP. Der Rekurrentin obliege nur der Gegenbeweis.

Bei der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ handle es sich ebenfalls um keine nahestehende Person. Dazu habe das KStA JP ebenfalls keine Tatsachenbehauptungen geliefert.

### 9.2.

Gemäss den eingereichten Mieterspiegeln bestand zwischen der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ und der Rekurrentin zwischen 2015 und 2019 ein Mietverhältnis (Mietgegenstand: Wohnung an der W-Strasse 6 in X.\_\_\_\_\_; monatlicher Mietzins: CHF 2'350.00). Für das Jahr 2016 entstanden aus diesem Mietverhältnis folglich Forderungen der Rekurrentin gegenüber der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ von insgesamt CHF 28'200.00 (12 x CHF 2'350.00). Unbestritten ist, dass die Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ fünf Monatsmieten beglichen hat. Dies ist auch aus der Buchhaltung der Rekurrentin zu entnehmen (vgl. Konto 3000 EG links M.\_\_\_\_\_).

Weiter ist aus den mit Rekurs eingereichten Unterlagen zu entnehmen, dass zwei weitere Monatsmieten (insgesamt CHF 4'700.00) durch eine Überweisung der K.\_\_\_\_\_ GmbH getilgt worden sind. Dieser Transaktion liegt eine Abtretung einer Forderung in Umfang von CHF 4'700.00 der Einzelunternehmung von M.\_\_\_\_\_ gegenüber der K.\_\_\_\_\_ GmbH an die Rekurrentin zur Grunde. Die Verbuchung des Zahlungseingangs ist nicht auf das Konto "3000 EG links M.\_\_\_\_\_" erfolgt, sondern auf das Konto 1103 "KK K.\_\_\_\_\_-M.\_\_\_\_\_". Die Bezahlung der Mietzinsen wurde somit lediglich auf dem Kontokorrent (Bilanzkonto) erfasst. Es handelt sich dabei um eine reine Bilanzbuchung. Dementsprechend wurden die CHF 4'700.00 in der Erfolgsrechnung nicht gutgeschrieben. Die Aufrechnung dieser beiden Mietzinsen ist folglich zu Recht erfolgt.

### 9.3.

Die Rekurrentin hat im Einspracheverfahren zwei verschiedene undatierte Versionen eines Mieterspiegels eingereicht. Der Version 1 ist zu entnehmen, dass die Mieten für Januar 2016 bis Juni 2016 offen sind (6 Monatsmieten). Wohingegen die Mieten Juli 2016 bis Dezember 2016 (6 Monatsmieten) als getilgt erfasst sind. In der Version 2 sind alle Mieten im Jahr 2016 mit dem Datum des Zahlungseingangs als getilgt vermerkt. Für die Monatsmiete Januar 2016 ist zusätzlich noch der Hinweis "K.\_\_\_\_\_" vermerkt. Auffallend ist, dass die Diskrepanz beider Versionen gross ist: Während die erste Version sechs offene Mieten aufweist, sind gemäss zweiter Version für das Jahr 2016 keine offenen Mietzinsforderungen gegenüber der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ vorhanden. Eine Begründung dafür hat die Rekurrentin nicht geliefert. Aufgrund des stark widersprüchlichen Inhaltes sind beide Versionen des Mieterspiegels nicht aussagekräftig bzw. nicht zum

Beweis geeignet. Die Rekurrentin kann daher daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.

#### **9.4.**

Der Buchhaltung der Rekurrentin sind nur fünf erfolgswirksam verbuchte Zahlungen à CHF 2'350.00 aus dem Mietverhältnis mit der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ zu entnehmen. Nicht bezahlte Mieten, welche als ausstehende Forderungen in der Buchhaltung als Debitoren zu erfassen wären, sind nicht ersichtlich. Insofern fehlt in der Erfolgsrechnung die Verbuchung von sieben Monatsmieten à CHF 2'350.00 – unabhängig davon, ob diese bezahlt wurden oder nicht. Eine steuerpflichtige Person muss sich auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz – unabhängig davon, ob dem Buchhalter Fehler unterlaufen sind – behaften lassen. Im vorliegenden Fall wurde der Grundsatz der Vollständigkeit gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR verletzt. Insofern ist eine Aufrechnung von nicht verbuchten Mieten gestützt auf das Mietverhältnis mit der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ zu Recht erfolgt.

#### **9.5.**

Dem Vorbringen der Rekurrentin, wonach die Mietzinszahlungen stark gefährdet gewesen seien, ist aus mehreren Gründen zu widersprechen. Zum einen bestätigt die Rekurrentin mit der zweiten Version des Mieterspiegels selbst, dass die Mietzinsen bezahlt sind. Zum anderen sind Mietzinsausstände über mehrere Jahre sehr ungewöhnlich. Aus den eingereichten Mahnungen ergeben sich Mietzinsausstände zwischen CHF 42'300.00 und CHF 49'350.00. Dies entspricht Ausständen von rund eineinhalb Jahren. Gegenüber Dritten würde bei Mietzinsausständen umgehend vorgegangen. Dass auf eine zwangsweise Eintreibung verzichtet bzw. das Mietverhältnis trotz massiven Ausständen weitergeführt wurde, spricht klar dafür, dass es sich bei der Mieterschaft M.\_\_\_\_\_ um eine nahestehende Person der Rekurrentin handelt.

Einer Erfassung der ausstehenden Mietzinsen hätte gleichzeitig eine separate Wertberichtigung folgen müssen. Eine direkte Verrechnung der Forderung mit der Wertberichtigung kommt einer Abschreibung der Forderung gleich. Die Abschreibung von Forderungen gegenüber nahestehenden Personen führt jedoch zwingend zu einer Aufrechnung bei der juristischen Person (Dreieckstheorie).

Dem zweiten Mieterspiegel ist zu entnehmen, dass die Mietzinsen zu einem späteren Zeitpunkt bezahlt wurden. Dieser Ansatz wird unter dem Aspekt der reformatio in peius nicht weiterverfolgt.

**9.6.**

Die Vorinstanz rechnete der Rekurrentin sieben nicht verbuchte Monatsmieten von insgesamt CHF 16'450.00 (7 x CHF 2'350.00) auf. Die Tilgung von zwei Monatsmieten von CHF 4'700.00 durch die K.\_\_\_\_\_ GmbH hat die Vorinstanz nicht akzeptiert. Dies mit der Begründung, dass es sich bei der K.\_\_\_\_\_ GmbH um eine nahestehende Person der Rekurrentin handelt. Dabei hat es die Vorinstanz unterlassen das behauptete Nahestehendenverhältnis belegmässig nachzuweisen. Der einfache Verweis auf Verrechnungen mit F.\_\_\_\_\_ in den Vorperioden genügt nicht, auch wenn verschiedenen Indizien für das Bestehen eines Nahestehendenverhältnisses sprechen.

Da die beiden Mietzinse jedoch lediglich auf dem Kontokorrent «KK K.\_\_\_\_\_ -M.\_\_\_\_\_» in der Bilanz verbucht wurden, sind sie aufgrund der fehlenden Erfassung in der Erfolgsrechnung dennoch aufzurechnen.

**9.7.**

Im Ergebnis ist die Aufrechnung nicht verbuchter Mieten von CHF 16'450.00 zu Recht erfolgt. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

**10.**

**10.1.**

Das KStA JP rechnete im Einspracheverfahren übersetzte Zinszahlungen an die C.\_\_\_\_\_ auf. Die Aufrechnung wurde damit begründet, dass es sich bei der C.\_\_\_\_\_ um eine nahestehende Person handle und der vereinbarte Darlehenszins von 3.5 % übersetzt sei. Gestützt darauf hat das KStA JP eine Berechnung des maximal unter nahestehenden Personen zulässigen Zinses in Anwendung des RS EStV Zinsen vorgenommen. Gemäss dieser Berechnung seien CHF 34'359.00 von insgesamt CHF 52'500.00 als übersetzte Zinszahlungen an die C.\_\_\_\_\_ und folglich als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren.

**10.2.**

**10.2.1.**

Das KStA JP hielt im Einspracheentscheid fest, dass es sich bei den Zinszahlungen an die C.\_\_\_\_\_ um einen Auslandsaufwand, für welchen eine erhöhte Beweispflicht der Rekurrentin bestehe, handle. Der Vertreter habe in seiner Stellungnahme zu Unrecht festgestellt, dass das Abstellen auf die Marktwerte für die Berechnung der geschäftsmässig begründeten Zinsaufwendungen steuerbegründend sei. Das KStA JP hält fest, dass es vorliegend um die Beurteilung von Zinsaufwendungen zu Gunsten der C.\_\_\_\_\_ gehe. Die Beweislast für die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes liege daher bei der Rekurrentin. Weiter sei festzuhalten, dass es sich bei der Berechnung um Annahmen der Marktwerte handle. Der Vertreter hätte deshalb andere Marktwerte als die

Gewinnsteuerwerte nachweisen müssen. Die Berechnung des KStA basiere korrekt auf dem RS EStV Zinsen. Gemäss Ziffer 2.1 sei für Liegenschaftskredite bis zu einem Kredit in der Höhe der ersten Hypothek 1 % (für Wohnbau und Landwirtschaft) und für den überschüssende Teil 1.75 % als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen. Die Höchstsätze für Fremdfinanzierungen für übrige Liegenschaften würden 80 % betragen. Für die Berechnung der Limiten seien die Kredite sämtlicher Beteiligten und nahestehenden Personen zusammen zu zählen. Die Berechnungen seien entsprechend erfolgt.

Gemäss Handelsrecht gelte für Bewertungsfragen der Aktivseite der Bilanz das Höchstwertprinzip und im Steuerrecht das Mindestwertprinzip. Wer Abschreibungen vornehme, bringe damit zum Ausdruck, dass diese geschäftsmässig begründet seien. Aufgrund dessen, dass jährlich Abschreibungen auf der fraglichen Liegenschaft vorgenommen worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass die Bilanzwerte den Verkehrswert widerspiegeln. Die Berechnung habe das KStA JP somit berechtigterweise auf die Gewinnsteuerwerte gemäss eingereicherter Bilanz abgestützt. Habe die Rekurrentin höhere Verkehrswerte als in der Bilanz ausgewiesen geltend machen wollen, habe sie diese zu belegen. Für diesen Fall wären aber die gebuchten Abschreibungen auf der Liegenschaft X. \_\_\_\_\_ nicht geschäftsmässig begründet und demzufolge kapitalbildend aufzurechnen gewesen.

Der Vertreter gehe nicht weiter darauf ein, weshalb zur pragmatischen Errechnung eines Verkehrswerts der Liegenschaft mit 3.5 % hätte kapitalisiert werden sollen. Anzumerken sei, dass vorliegend eine erhebliche Teilfinanzierung der Liegenschaft durch die C. \_\_\_\_\_ zu 3.5 % erfolgt sei. Der gleiche Ansatz sei somit für die Kapitalisierung verwendet worden. Normalerweise erfolge eine solche Liegenschaftsbewertung zur Finanzierung mit einem Step-up von rund 2 %. Mit dieser Finanzierungsausgangslage sei offensichtlich, dass der Kapitalisierungszinssatz entweder rund 2 Prozentpunkte zu tief oder aber die Rekurrentin für die Liegenschaft X. \_\_\_\_\_, trotz angeblich höherem Verkehrswert, zu Unrecht jährlich Abschreibungen der Erfolgsrechnung belastet habe. Im Handelsrecht gelte grundsätzlich das Höchstwertprinzip, im Steuerrecht das Mindestwertprinzip. Der Vertreter müsse sich der Frage des widersprüchlichen Verhaltens stellen. Konkrete Angaben zu Mietzinsreserven fehlten gänzlich.

Aus der E-Mail vom 21. Mai 2021 von D. \_\_\_\_\_ an E. \_\_\_\_\_ sei ersichtlich, dass sämtliche darin erwähnten Gesellschaften, Personen und Anstalten (darunter auch die C. \_\_\_\_\_) nahestehend zur Rekurrentin seien. Die von der Rekurrentin eingereichte schriftliche Bestätigung, wonach F. \_\_\_\_\_ an der C. \_\_\_\_\_ weder wirtschaftlich berechtigt, noch weisungsbefugt sei, müsse vor dem Hintergrund der E-Mail vom 21. Mai 2021 als

Gefälligkeitsbescheinigung eingestuft werden. Bei der C.\_\_\_\_\_ handle es sich um eine nahestehende Person.

In den Vorperioden seien die Zinszahlungen nicht Gegenstand der Anfechtung gewesen. Strittig seien jedoch Honorarzahlungen an die N.\_\_\_\_\_ AG gewesen. Diese seien als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet und durch das Verwaltungsgericht bestätigt worden.

Im Zusammenhang mit der Qualifikation der C.\_\_\_\_\_ als nahestehende Person zur Rekurrentin, hält das KStA JP weiter fest, dass die Finanzierung der Liegenschaft in Z.\_\_\_\_\_ einerseits durch Hypotheken der O.\_\_\_\_\_ in Umfang von CHF 2'750'000.00 und anderseits durch ein Darlehen der C.\_\_\_\_\_ in Umfang von CHF 1'500'000.00 erfolgt sei. Die ursprüngliche Finanzierung der CHF 1'500'000.00 sei durch die N.\_\_\_\_\_ AG (B.\_\_\_\_\_) erfolgt. Danach sei diese Finanzierung von L.\_\_\_\_\_ auf die C.\_\_\_\_\_ übergegangen. Die Kreditfinanzierung der O.\_\_\_\_\_ sowie auch jene der C.\_\_\_\_\_ seien auf dem Konto 2400 zusammengefasst worden. In der Buchhaltung sei somit eine äusserst intransparente Darstellung der Finanzierung erfolgt. Diese sei erst aus dem Zahlungsfluss der Zinsen, welcher einzig in der Liegenschaftsbuchhaltung erkennbar sei, ersichtlich. Die an die C.\_\_\_\_\_ bezahlten Zinsen seien mit 3.5 % auffallend hoch. Wie dem Schreiben der C.\_\_\_\_\_ vom 7. Oktober 2015 an die Rekurrentin entnommen werden könne, scheine der Umgang zwischen den Parteien recht informell zu sein. Das Schreiben enthalte weiter keine konkreten Daten, sondern es sei de facto auf einen mündlichen Informationsfluss verwiesen worden. Dies sei absolut unüblich und entspreche nicht Usanzen, welche unter unabhängigen Dritten gepflogen werden. Schon gar nicht, wenn über die Landesgrenze hinweg Geschäfte abgewickelt würden. Daher erstaune auch nicht weiter, dass der gleiche Mitarbeiter, welcher in der Rekursbeilage 19 mit Datum vom 8. November 2021 dem Vertreter bestätigt habe, dass F.\_\_\_\_\_ bzw. die Rekurrentin bei der C.\_\_\_\_\_ weder weisungsberechtigt noch wirtschaftlich berechtigt sei, in der E-Mail vom 21. Mai 2021 an E.\_\_\_\_\_ über diverse Gesellschaften Auskunft erteilt und Angaben betreffend die Erbengemeinschaft B.\_\_\_\_\_ – es dürfe sich wohl um B.\_\_\_\_\_ handeln – gemacht habe. Es sei naheliegend, dass es sich bei den erwähnten Gesellschaften und Personen um nahestehende Personen handle. Daraus folge, dass es sich beim Schreiben vom 8. November 2021 um eine reine Gefälligkeitsbescheinigung handle.

#### **10.2.2.**

Die Rekurrentin bestreite die vorinstanzliche Zinsberechnung gemäss dem RS EStV Zinsen betreffend das Darlehen der C.\_\_\_\_\_, da sich dieses lediglich auf Annahmen stütze. Diese Annahmen seien – obschon das KStA JP für steuerbegründende Tatsachen die Beweislast trage – nie begründet worden. Dies müsse nachgeholt werden, bevor dazu Stellung genommen werden könne. Für die Berechnung von Zinsen seien die Buchwerte nicht

massgeblich. Vielmehr habe die Bewertung gemäss RS EStV Zinsen zu Marktwerten zu erfolgen. Zudem sei das RS EStV Zinsen nur eine Richtlinie, die im Einzelfall an die besonderen Umstände anzupassen sei, zumal ein Drittverhältnis vorliege. Weiter liess die Rekurrentin hinterfragen, um welche Schwestergesellschaft es sich handeln solle, und wie es dazu kommen könne, dass pauschal auf eine unbekannte Zinsberechnung des Kantonalen Steueramtes Q.\_\_\_\_\_ abgestellt werde. Im Kanton Q.\_\_\_\_\_ bestehe keine Schwestergesellschaft. Das Darlehen der C.\_\_\_\_\_ sei bei früheren Einspracheverfahren ebenfalls Diskussionsgegenstand gewesen.

Für alle Assets in einer Bilanz gelte das Niederstwertprinzip. Hinzu komme, dass gemäss den Richtlinien der EStV jährlich 1.5 % abgeschrieben werden könnten. Für die Belehnung gelte hingegen der Marktwert. Das KStA JP lege nicht dar, dass sich die verwendeten Angaben aus dem RS EStV Zinsen ergäben. Abgesehen davon, dass dieses Rundschreiben für den Verkehrswert von Liegenschaften keinerlei Angaben enthalte. Die Rekurrentin habe ordnungsgemäss dazu Beweismittel offeriert.

In der Rechnungslegung gelte das Niederstwertprinzip. Abschreibungen gemäss den Richtlinien der EStV seien völlig unabhängig vom Wert der Liegenschaft. Wie abwegig, absurd und absonderlich die Behauptungen des KStA JP seien, zeige sich beispielsweise darin, dass es handelsrechtlich jederzeit möglich gewesen wäre, die Liegenschaften auf einen Franken abzuschreiben. Der Buchwert bilde den höchst zulässigen Wert. Die Bewertung der Hypotheken erfolge nach dem Ertragswert, nie nach dem Buchwert.

Die C.\_\_\_\_\_ sei keine der Rekurrentin nahestehende Person. Die C.\_\_\_\_\_ habe schriftlich bestätigt, dass F.\_\_\_\_\_ und die Rekurrentin weder wirtschaftlich berechtigt noch weisungsbefugt seien. Zudem habe die C.\_\_\_\_\_ ein Schreiben vorgelegt, wonach ein L.\_\_\_\_\_ selig seine Forderung gegen die Rekurrentin aus dem Projekt X.\_\_\_\_\_ von CHF 1'500'000.00 auf die C.\_\_\_\_\_ AG (recte: C.\_\_\_\_\_ ) übertragen habe.

### **10.3.**

#### **10.3.1.**

Nebst der Zinsberechnung wurde von der Rekurrentin bestritten, dass es sich bei der C.\_\_\_\_\_ um eine nahestehende Person handle. Folglich ist zu prüfen, ob zwischen der Rekurrentin und der C.\_\_\_\_\_ ein Nahestehendenverhältnis besteht.

#### **10.3.2.**

Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet das Bundesgericht eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtli-

chen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 6. August 2015 [2C\_16/2015], Erw. 2.3.2., mit Hinweisen).

Gemäss dem im harmonisierten Steuerrecht herrschenden Beweismass der vollen Überzeugung bedarf es für den Nachweis eines rechtserheblichen Sachumstandes keiner absoluten Gewissheit (Regelbeweismass). Es genügt, dass die Steuerbehörde mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 33a; Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C\_926/2019], Erw. 2.3).

#### **10.3.3.**

Die Vorinstanz begründet das Nahestehendenverhältnis zwischen der Rekurrentin und der C.\_\_\_\_\_ mit dem Inhalt einer E-Mail vom 21. Mai 2021 und zwei Schreiben der C.\_\_\_\_\_ vom 8. November 2021 und vom 7. Oktober 2015 sowie damit, dass das Darlehen über CHF 1'500'000.00 ursprünglich von der N.\_\_\_\_\_ AG, an welcher der Vater von F.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, gewährt wurde.

#### **10.3.4.**

Die E-Mail vom 21. Mai 2021, welche von D.\_\_\_\_\_ (Treuhandler) an den ehemaligen Vertreter der Rekurrentin, E.\_\_\_\_\_, verschickt wurde, enthält verschiedene Punkte im Zusammenhang mit verschiedenen Gesellschaften. Unter anderem ist dieser E-Mail zu entnehmen, dass der Vater von F.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, an der AA.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich berechtigt war. Weiter erklärt sich der Absender mit dem Inhalt eines Darlehensvertrages zwischen der C.\_\_\_\_\_ und der AB.\_\_\_\_\_ AG über CHF 750'000.00 einverstanden. Im Schreiben vom 8. November 2021 bestätigten D.\_\_\_\_\_ und AC.\_\_\_\_\_ (beide Partner bei der AD.\_\_\_\_\_) im Namen der C.\_\_\_\_\_, dass F.\_\_\_\_\_ bzw. die A.\_\_\_\_\_ AG bei der C.\_\_\_\_\_ weder weisungsberechtigt, noch wirtschaftlich berechtigt seien. Zudem wird bestätigt, dass die C.\_\_\_\_\_ der Rekurrentin ein Darlehen über CHF 1'500'000.00 gewährt habe und dafür 2016, 2017 und 2018 ein Darlehenszins von jährlich CHF 52'500.00 zu bezahlen gewesen sei. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2015 teilten Dr. AE.\_\_\_\_\_ und AF.\_\_\_\_\_ der Rekurrentin im Namen der C.\_\_\_\_\_ mit, dass der verstorbene L.\_\_\_\_\_ seine Forderungen gegen die Rekurrentin über CHF 1'500'000.00 der C.\_\_\_\_\_ übertragen habe.

#### **10.3.5.**

Hinsichtlich der Höhe des Darlehens und der Tatsache, dass es sich um ein internationales Geschäft handelt, ist der Vorinstanz zuzustimmen, wenn sie festhält, dass der Umgang zwischen der Rekurrentin und der C.\_\_\_\_\_ im Schreiben vom 7. Oktober 2015 informell erscheint. Bei der Bedeutung

des Geschäftes erscheint es – abgesehen davon, dass bei einer Zession ein schriftlicher Abtretungsvertrag nötig ist – äusserst unüblich, die Abtretung einer Forderung der Schuldnerin in einem formlosen, kurzen Schreiben mitzuteilen. Im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr unter Drittparteien wäre eine solche Vorgehensweise undenkbar. Weiter erscheint die Tatsache, dass die in der E-Mail vom 21. Mai 2021 genannten Gesellschaften und die Rekurrentin den gleichen Rechtsvertreter (E.\_\_\_\_\_) und Treuhänder (D.\_\_\_\_ bzw. die AD.\_\_\_\_) haben durchaus als ein Indiz für das Vorhandensein von gegenseitigen engen wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen. Zudem erscheint das Schreiben vom 8. November 2021 als nachkonstruiert. Aufgrund dessen, dass es von D.\_\_\_\_\_ mitunterzeichnet wurde, wurde es von der Vorinstanz zu Recht als Gefälligkeitsschreiben qualifiziert.

#### **10.3.6.**

Zum Vorbringen, wonach das Darlehen über CHF 1'500'000.00 ursprünglich von der N.\_\_\_\_\_ AG, an welcher der Vater von F.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich berechtigt gewesen war, gewährt worden sei, reichte die Vorinstanz keine Nachweise ein. Es handelt sich daher um eine unbewiesene Behauptung.

#### **10.3.7.**

Insgesamt kann festgehalten werden, dass genügende Indizien vorhanden sind, welche mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit darauf hindeuten, dass ein Nahestehendenverhältnis zwischen der Rekurrentin und der C.\_\_\_\_\_ besteht. Die Vorinstanz hat daher zu Recht ein Nahestehendenverhältnis angenommen.

### **10.4.**

#### **10.4.1.**

Aufgrund des Nahestehendenverhältnisses zwischen der Rekurrentin und der C.\_\_\_\_\_ hat die Vorinstanz den Darlehenszins von 3.5 % gemäss Ziff. 2.1 des RS EStV Zinsen geprüft. Daraus resultierte ein geschäftsmässig nicht begründeter Zinsanteil von CHF 34'359.00. Dieser wurde der Rekurrentin als übersetzte Zinszahlung an die nahestehende C.\_\_\_\_\_ zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet. Die Zinsberechnung wird von der Rekurrentin bestritten. Insbesondere sei das Abstellen auf die Buchwerte der Liegenschaften nicht korrekt. Daher ist nachfolgend die von der Vorinstanz erstellte Zinsberechnung zu prüfen.

#### 10.4.2.

Die Vorinstanz hat die Zinsberechnung mit folgenden Werten (in CHF) vorgenommen:

|                                                                            |            |       |         |
|----------------------------------------------------------------------------|------------|-------|---------|
| "MFH X. _____                                                              | 4'090'000  |       |         |
| STWE Z. _____ 30/D                                                         | 502'000    |       |         |
| STWE Z. _____ 31/E                                                         | 519'000    |       |         |
| Total VW der Liegenschaften                                                | 5'111'000  |       |         |
| Hypothekendarlehen von Nahestehenden für MFH X. _____                      | 1'500'000  |       |         |
| Max. Belehnung (80% v. VW)                                                 | 4'088'800  |       |         |
| Effektive Belehnung (total)                                                | 5'060'000  |       |         |
| Liegenschaftskredit (Ziff. 2.1<br>ESTV-Rundschreiben 66.67% für<br>1. Hyp. | 3'407'333  |       |         |
| Davon Bankhypotheken                                                       | -3'560'000 |       |         |
|                                                                            | -152'667   | 1.0%  | -1'527  |
| Rest                                                                       | 1'123'867  | 1.75% | 19'668  |
| Total zulässiger Hyp.zins                                                  |            |       | 18'141  |
| Verbuchtes Hyp. Zins Nahestehende                                          |            |       | 52'500  |
| Korrektur (geschäftsmässig nicht<br>begründeter Aufwand)                   |            |       | 34'359" |

#### 10.4.3.

Die Rekurrentin macht geltend, dass für die Berechnung der Belehnungswerte die Verkehrswerte und nicht die Buchwerte massgebend seien. Dies ist insofern richtig, als zwar grundsätzlich für die Berechnung von den Buchwerten auszugehen ist, diese jedoch durch höhere nachgewiesene Verkehrswerte zu ersetzen sind. Vorliegend hat die Vorinstanz angenommen, dass die Buchwerte und die Verkehrswerte identisch seien.

Da den Akten keine höheren Verkehrswerte entnommen werden können, ist die Einsetzung der Buchwerte als Verkehrswerte nachvollziehbar. Da die höheren Werte zur Folge hätten, dass das Total der zulässigen Hypothekarzinsen höher ausfallen würde und folglich sich die übersetzten Zinsen verkleinern würden, wäre es an der Rekurrentin gelegen, den höheren

Verkehrswert als steuermindernde Tatsache nachzuweisen. Dies hat sie jedoch unterlassen. Folglich ist die Einsetzung der Buchwerte als Verkehrswerte zu Recht erfolgt.

#### **10.5.**

##### **10.5.1.**

Die Rekurrentin macht weiter geltend, dass die vollständigen Zinszahlungen an die C.\_\_\_\_\_ von CHF 52'500.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen seien. Gemäss in Erwägung 4.3 zitierter bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind für Auslandzahlungen erhöhte Beweisforderungen und Auskunftspflichten zu erfüllen. Die C.\_\_\_\_\_ als Darlehensgeberin und Empfängerin von Darlehenszinsen hat ihren Sitz in Land.\_\_\_\_\_ und somit im Ausland. Vorliegend ist folglich zu prüfen, ob die erhöhten Beweisforderungen von der Rekurrentin erfüllt wurden.

##### **10.5.2.**

Gemäss Schreiben vom 7. Oktober 2015 wurde die Darlehensforderung über CHF 1'500'000.00 von L.\_\_\_\_\_ an die C.\_\_\_\_\_ abgetreten. Den Akten ist weder ein Darlehensvertrag noch ein Abtretungsvertrag zu entnehmen. Es fehlen daher bereits die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte. Beim Schreiben vom 8. November 2021, welches in der E-Mail vom 19. November 2021 als Schuldbrief bezeichnet wird, handelt es sich nicht um einen grundpfandrechtlichen Schuldbrief gemäss Art. 842 ff. ZGB (Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907). Insofern ist die Aussagekraft dieses Schreibens für die Erfüllung der erhöhten Beweisforderungen bei Auslandzahlungen nicht genügend.

##### **10.5.3.**

Es ist festzuhalten, dass die Rekurrentin die erhöhten Beweisforderungen für Auslandzahlungen nicht erfüllt hat. Dementsprechend ist die vollumfängliche geschäftsmässige Begründetheit der Zinszahlungen nicht nachgewiesen.

#### **10.6.**

Für die Finanzierung der Liegenschaften sind der Rekurrentin Bankhypotheken von insgesamt CHF 3'560'000.00 gewährt worden. Dafür zahlte die Rekurrentin insgesamt Hypothekarzinsen von CHF 58'702.90 (vgl. Zins- und Kapitalbescheinigungen der O.\_\_\_\_\_ vom 2. Januar 2017). Daraus ergibt sich ein durchschnittlicher Zinssatz von ca. 1.64 %. Die Zinssätze des RS EStV Zinsen sind schematisch angesetzt. Der Nachweis von höheren Zinssätzen im Drittvergleich bleibt vorbehalten. Gemäss Ziff. 2.1 des RS EStV Zinsen beträgt der höchstens zulässige Zinssatz bis zu einem Kredit in der Höhe der ersten Hypothek (d.h. 2/3 des Verkehrswertes der Liegenschaft) 1 %, für den darüber liegenden Anteil (Rest) 1.75 %. Vorliegend ist nachgewiesen, dass die Rekurrentin für die Bankhypothek (1. Hypothek) einen um 0.64 % höheren Zins bezahlt hat, als den Zinssatz im RS

EStV Zinsen. Dementsprechend ist von einem erhöhten Marktzinssatz (Risikozuschlag) auszugehen. Es ist daher sachgerecht, diese Differenz auch für die Verzinsung des darüber liegenden Anteils bzw. für die Verzinsung des Darlehens der C.\_\_\_\_\_ aufzuschlagen. Folglich ist der zulässige Marktzinssatz für die Verzinsung des Darlehens der C.\_\_\_\_\_ von 1.75 % um 0.64 % (Risikozuschlag) auf 2.39 % zu erhöhen. Die effektiv zulässige Verzinsung des Darlehens über CHF 1'500'000.00 beträgt CHF 35'850.00. Die Differenz zu den verbuchten Zinszahlungen von CHF 52'500.00, also CHF 16'650.00, ist hingegen als übersetzte Zinszahlungen aufzurechnen. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

#### **10.7.**

Es ist festzuhalten, dass genügende Indizien vorhanden sind, welche mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit darauf hindeuten, dass ein Nahestehendenverhältnis zwischen der Rekurrentin und der C.\_\_\_\_\_ besteht. Die Rekurrentin konnte die erhöhte Beweisanforderungen für Auslandszahlungen nicht erfüllen. Die Aufrechnung der übersetzten Zinszahlungen ist von CHF 34'359.00 auf CHF 16'650.00 zu reduzieren.

#### **11.**

Da die Aufrechnung Erneuerungsfonds mit Rekurs nicht mehr bestritten wurde, erübrigen sich Ausführungen dazu, ebenso zum "stillschweigenden" Verzicht auf die Aufrechnung eines Privatanteils Autospesen.

#### **12.**

##### **12.1.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aufrechnung betreffend der übersetzten Pauschalspesen, der Akquisitions- und Reisespesen sowie der nicht verbuchten Mieten zu Recht erfolgt ist. Die Aufrechnung der übersetzten Zinszahlungen ist von CHF 34'359.00 auf CHF 16'650.00 zu reduzieren.

##### **12.2.**

Aufgrund der Reduktion der Aufrechnungen ist die Steuerrückstellung anzupassen und von CHF 17'300.00 auf CHF 13'000.00 herabzusetzen.

#### **13.**

##### **13.1.**

Der steuerbare Reingewinn beträgt neu CHF 83'336.00 (steuerbarer Reingewinn gemäss Einspracheentscheid von CHF 96'745.00 - CHF 17'709.00 [übersetzte Zinsen Darlehen C.\_\_\_\_\_] + CHF 4'300.00 [Korrektur Steuerrückstellung]). Aufgrund der Korrektur der Steuerrückstellung (Reduktion um CHF 4'300.00) erhöht sich das steuerbare Eigenkapital auf CHF 2'026'425.00.

**13.2.**

Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen. Das Kantonale Steueramt hat eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**14.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu rund 30 %. Sie hat daher 70 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

**15.**

Der Rekurrentin ist sodann für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (vgl. AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 11'000.00. Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen 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 2'500.00 (inkl. 8.1 % MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin CHF 750.00 (30 %) als Parteientschädigung auszurichten.

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden der satzbestimmende Reingewinn auf CHF 83'336.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 2'026'425.00 festgesetzt.

**2.**

Das Kantonale Steueramt wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

**3.**

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 360.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'460.00, zu 70 % mit CHF 1'022.00 zu bezahlen.

**4.**

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 750.00 (inkl. 8.1 % 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 Schwei-

zerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 22. Februar 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni