

3-RV.2022.68

P 210

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

Rekurrentin	A._____ GmbH, c/o B._____ GmbH
-------------	---------------------------------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 4. Mai 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (Feststellung der Steuerpflicht)
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 verfügte das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen (KStA JP), die A._____ GmbH sei ab 1. Januar 2014 im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig.

2.

Gegen die Verfügung des KStA JP vom 17. Dezember 2020 erhob die A._____ GmbH mit Schreiben vom 15. Januar 2021 Einsprache und beantragte, die Feststellungsverfügung sei aufzuheben und der steuerrechtliche Wohnsitz in Q._____ anzuerkennen.

3.

Mit Entscheid vom 4. Mai 2022 wies das KStA JP die Einsprache ab. Zudem hielt es fest, dass die unbeschränkte Steuerpflicht am tt.mm. 2014 beginne.

4.

Den Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 (Zustellung am 6. Mai 2022) hat die A._____ GmbH mit Rekurs vom 3. Juni 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern weitergezogen. Sie stellte folgende Anträge:

- "1) Der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 04.05.2022 sei aufzuheben und ersatzlos zu streichen. Ebenso sei damit die Feststellungsverfügung vom 07.12.2020 als ungültig zu erklären.
- 2) Die Betriebsstätte der A._____ GmbH mit Sitz im Kanton W._____ sei anzuerkennen
- 3) Es seien die eingereichten Beweismittel zu würdigen
- 4) Unter Kosten und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Aargau"

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

5.

Das KStA JP beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde (recte: Rekurs).

6.

Die A. _____ GmbH hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Vorliegend geht es um die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht der Rekurrentin ab dem tt.mm. 2014 im Kanton Aargau. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie bezweckt den An- und Verkauf (...). Stammanteilsinhaber sind die Eheleute C._____ und D._____ (vgl. Internet-Handelsregistrauszug vom 31. Oktober 2023). Ihren statutarischen Sitz hat die Rekurrentin seit ihrer Gründung am tt.mm. 2014 im Kanton W._____ (Domiziladresse: c/o B._____ GmbH, R-Strasse 5, Q._____).

2.2.

Die E._____ (nachfolgend: E._____) ist eine Schwestergesellschaft der Rekurrentin. Sie bezweckt die (...). Gesellschafter sind C._____ und D._____ (vgl. Internet-Handelsregistrauszug vom 31. Oktober 2023). Die Domiziladresse befindet sich am Wohnort der Kollektivgesellschaft am S-Strasse in T._____.

3.

3.1.

Das KStA JP stellte fest, dass die Rekurrentin ab dem 1. Januar 2014 im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die Rekurrentin verfüge im Kanton W._____ lediglich über ein Scheindomizil ("Briefkastendomizil"). Weitere Anknüpfungspunkte der Rekurrentin zum Kanton W._____ bestünden nicht. Aufgrund der Faktenlage sei davon auszugehen, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung am Sitz der Schwestergesellschaft E._____ in T._____ befinde. Mit der B._____ GmbH (nachfolgend: B._____ GmbH) sei ein Domizilvertrag abgeschlossen worden. Die B._____ GmbH bezwecke die Domizilgewährung sowie das Erbringen von damit zusammenhängenden Dienstleistungen. Eine Domiziladresse sei ein Indiz für einen künstlich geschaffenen Sitz. Da in der Buchhaltung Büroeinrichtungen weder verbucht, noch aktiviert worden seien, sei ersichtlich, dass die Rekurrentin keine eigenen Büroräumlichkeiten besitze. Weitere Räumlichkeiten, wie beispielsweise ein Lagergebäude in Q._____, besitze die Rekurrentin ebenfalls nicht. Der Buchhaltung seien keine Mietkosten für Lagerräume zu entnehmen. Von 2014 bis 2018 sei der gesamte Wareneinkauf der Rekurrentin ausschliesslich bei der Schwestergesellschaft E._____ erfolgt. Die in der Buchhaltung aktivierten Maschinen (Karottensähmaschine,

Karottenerntemaschine und eine Berechnungsanlage) seien der E._____ von der Rekurrentin zur Verfügung gestellt worden. Diese befänden sich am Sitz der Schwestergesellschaft in T._____ und seien bei der Rekurrentin nicht zum Einsatz gekommen. Es sei damit festzustellen, dass die Rekurrentin weder einen Lagerraum am Domizil habe, noch dass dort Maschinen zum Einsatz kämen. Ein Betrieb und eine Produktion von mehreren Tonnen Gemüse liesse sich ohne Hilfsmaschinen nicht bewerkstelligen. Zudem sei es nicht möglich, dass das Gemüse ohne Lagerung frisch gehalten werden könne. Weiter führe eine Rechnungskopie vom 26. Mai 2015 über CHF 87'176.00 (Gemüseerwerb von F._____ AG) als Begünstigte die Rekurrentin mit der Adresse "S-Strasse, T._____" auf. Die Nichtaufbewahrung der Lieferscheine führe zu einer Missachtung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften, welche eine Aufbewahrungsfrist der Geschäftsbücher von zehn Jahren vorsehen. Die Ordnungsmässigkeit der Buchführung sei daher in Frage gestellt. Abschliessend hielt die Vorinstanz fest, dass lediglich an C._____ und D._____ Löhne ausbezahlt worden seien. Weiteres Personal werde nicht beschäftigt. Der verbuchte Personalaufwand an die beiden Gesellschafter zeige, dass dem statutarischen Sitz lediglich formelle Bedeutung zukomme.

3.2.

Mit Einsprache machte die Rekurrentin geltend, dass sie ein reiner Vermarkter und nicht ein Urproduzent sei. Deshalb seien die Kosten, welche ihr von der B._____ GmbH in Rechnung gestellt würden, tief. Es würden jeweils die kleinstmöglichen Dienstleistungen von der B._____ GmbH beansprucht. Weiter führte sie aus, dass die Steuern bis und mit Steuerjahr 2018 im Kanton W._____ bereits definitiv veranlagt seien. Ein Zurückkommen auf diese Veranlagungen sei daher nicht möglich. Der Erlass einer Feststellungsverfügung sei nicht zulässig. Es habe an einem Feststellungsinteresse gefehlt. Die Meinung des KStA JP stelle keinen Revisionsgrund dar, da die ganze Angelegenheit dem KStA JP seit der Gründung der Rekurrentin bekannt gewesen sei. Zudem erfülle sie die Voraussetzungen einer Betriebsstätte gemäss § 12 Abs. 1 StG. Da die Handelsware vom Produzenten via Handelsfirma direkt an den Abnehmer, welcher zudem für den Transport zuständig sei, gehe, brauche die Rekurrentin keinen Lagerraum und keine Fahrzeuge. Wie andere Handelsfirmen kaufe die Rekurrentin die Ware beim Urproduzenten zwecks Weiterverkaufes an die Verteiler ein. Die Lieferungen seien durch Abrechnungen belegt. Zudem sei es nicht zutreffend, dass die Rekurrentin die Ware ausschliesslich von der E._____ bezogen habe. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person an deren statutarischen Sitz. Vorliegend sei der Ort der wirksamen Leistung der Kanton W._____, da der Handel ausschliesslich über die Rekurrentin im Kanton W._____ abgewickelt werde. Entgegen den Ansichten des KStA JP seien sehr wohl Büroräumlichkeiten in Q._____

vorhanden. Die Rekurrentin könne die Büroräumlichkeiten der B._____ GmbH mitbenutzen. Ausserdem zeige die Buchhaltung 2018 auf, dass Bürostühle und Büromöbel durch die Rekurrentin ersetzt worden seien. Das Personal der B._____ GmbH erledige die erforderlichen Arbeiten. Im Übrigen sei der Geschäftsverkehr ausschliesslich über die Domiziladresse in Q._____ abgewickelt worden. Aus Spar- und Zeitgründen habe es die Rekurrentin bisher unterlassen, die Generalversammlung in einem Lokal im Kanton W._____ abzuhalten. Dass Rechnungen zu Gunsten der Rekurrentin an die Adresse "S-Strasse, T._____" ausgestellt worden seien, habe keine Bewandtnis. Um die Ernte termingerecht vornehmen und möglichst ohne Lager – also frisch – ausliefern zu können, seien die Maschinen der E._____ zur Verfügung gestellt worden. Die zur Verfügung gestellten Maschinen hätten der Qualitätssicherung gedient. Eine Handelsfirma brauche keine Lagerhalle und keine Maschinen am Domizil. Der Erfolg der Rekurrentin läge ja gerade darin, dass praktisch keine Strukturkosten für Lager und Fahrzeuge anfielen. Weiter bestehe keine Pflicht zur Aufbewahrung von Lieferscheinen. Die Aufbewahrung von Rechnungen genüge. Der Kanton W._____ habe bei der Prüfung der Buchhaltung noch nie einen Mangel an der Rechnungslegung festgestellt. Abschliessend verwies die Rekurrentin darauf, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die MWST-Abrechnungen stets akzeptiert habe.

3.3.

In seinem Einspracheentscheid hielt das KStA JP an den Ausführungen in der Feststellungsverfügung fest und korrigierte den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht auf das Gründungsdatum der Rekurrentin, nämlich den tt.mm. 2014. Es führte aus, dass der Ort der Veranlagung durch die kantonale Verwaltung mittels Feststellungsverfügung zu bestimmen sei. Eine Feststellungsverfügung sei als Vorentscheid zu qualifizieren. Falls zwischenzeitlich Veranlagungen des Kantons W._____ rechtskräftig geworden seien, sei dies unbedeutend. Ein Verfahrensfehler liege nicht vor. Die B._____ GmbH sei als eigenes Steuersubjekt im Handelsregister des Kantons W._____ eingetragen. Es sei daher unklar, weshalb die Rekurrentin die B._____ GmbH als Betriebsstätte nenne. Indem in der Einsprache ausgeführt wurde, dass das Personal der B._____ GmbH die erforderlichen Arbeiten vor Ort erledige, habe die Rekurrentin indirekt bestätigt, dass sie kein Personal in Q._____ beschäftige. Es sei deshalb eindeutig davon auszugehen, dass der Arbeitsort von C._____ und D._____ in T._____ gewesen sei. Dies wiederum bestätige, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung ebenfalls in T._____ gewesen sein müsse. Ferner wurde festgehalten, dass die B._____ GmbH nicht in der Lage gewesen sei, eine Geschäftstätigkeit auszuführen, da die Domizilgebühr lediglich CHF 1'000.00 pro Jahr betragen habe. Indem die Gemüseinkäufer die bei der Rekurrentin eingekaufte Ware bei der E._____ in T._____ abgeholt hätten, sei erneut belegt, dass sich der Sitz

der Rekurrentin in T._____ befinde, da dort der wirtschaftliche und tatsächliche Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit liege. Zudem hielt die Vorinstanz fest, dass C._____ und D._____ lediglich den Umsatz, welcher bis zur Gründung der Rekurrentin bei der E._____ verbucht gewesen sei, in das Briefkastendomizil in Q._____ transferiert hätten.

3.4.

Im Rekurs hielt die Rekurrentin an ihren Ausführungen in der Einsprache fest. Ergänzt wurde, dass entgegen den unbewiesenen Vermutungen des KStA JP die B._____ GmbH beauftragt gewesen sei, die Verwaltung zu führen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung, Sitz und Betriebsstätte seien erwiesenermassen in Q._____ gewesen. Die Rekurrentin habe ihre Einkäufe nicht ausschliesslich bei der E._____ getätigt. Um die gewünschten Lieferungen an die Abnehmer gewährleisten zu können, habe die Rekurrentin auch Produkte von anderen Landwirten eingekauft. Auch diese Ware werde ab Platz verkauft und sei von den Käufern bei den Produzenten direkt abzuholen. Eine Feststellungsverfügung dürfe nicht als Revisionsgrund missbraucht werden.

3.5.

Mit Vernehmlassung ergänzte das KStA JP, dass der Kanton Aargau sein Besteuerungsrecht nicht verwirkt habe. Indem das KStA JP die Rekurrentin am 15. Mai 2019 über ihre Sitzabklärungen ab der Steuerperiode 2014 in Kenntnis gesetzt habe, sei die fünfjährige Verjährungsfrist unterbrochen worden. Mit dieser Amtshandlung habe die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen. Die Rekurrentin könne aus den MWST-Abrechnungen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Bei der Rekurrentin und auch bei der E._____ seien jeweils keine Betriebsstätten im Handelsregister eingetragen. Insbesondere qualifiziere die B._____ GmbH als eigenes Steuersubjekt und nicht als Betriebsstätte der Rekurrentin. Entgegen den Ausführungen der Rekurrentin begründe eine Betriebsstätte ohnehin keine unbeschränkte Steuerpflicht. Das Tagesgeschäft und die gewöhnlichen administrativen Tätigkeiten würden durch C._____ und D._____ in T._____ ausgeführt. Zudem belegten die Kontodetails der Jahre 2014 bis 2018 eindeutig, dass die Rekurrentin den Gemüseeinkauf bei der E._____ getätigt habe. Die von der Rekurrentin eingereichten Aufwandrechnungen (Konto: Einkauf Gemüse) würden dies ebenfalls belegen. Seit der Gründung der Rekurrentin erziele die E._____ praktisch nur Umsätze mit der Rekurrentin. Die Drittumsätze an die Kunden seien durch die neu geschaffene Rekurrentin fakturiert worden. Der einzige Unterschied zu den Steuerjahren vor 2014 liege darin, dass die Umsätze neu über die künstlich in Q._____ geschaffene Rekurrentin fakturiert worden seien. Abschliessend hielt das KStA fest, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in T._____ befinde, da die Fäden der Geschäftsführung dort zusammenliefen.

3.6.

Die Rekurrentin replizierte, dass sie sehr wohl über eigene Räumlichkeiten in Q._____ verfüge. Da sie zum Teil auf Nischenprodukte spezialisiert sei, habe sie der E._____ die teuren Maschinen zur Verfügung gestellt. Die E._____ könne so kostengünstiger produzieren. Insbesondere sei dem KStA JP aufgrund der Buchprüfung der E._____ der Handel mit der Rekurrentin bekannt gewesen. Eine rückwirkende Feststellungsverfügung sechs Jahre nach dem Handelsregistereintrag sei ohnehin fragwürdig. Mit den aargauischen Steuerbehörden hätte eine umfangreiche Korrespondenz betreffend die E._____ sowie über die Lohnzahlungen der Rekurrentin an C._____ und D._____ bestanden. Eine Verjährungseinrede sei quasi durch die Kantonale Steuerverwaltung Q._____ und die ESTV erhoben worden, indem diese Amtsstellen die Veranlagungen vorgenommen hätten.

3.7.

Umstritten ist vorliegend, ob die Rekurrentin ab ihrer Gründung am tt.mm. 2014 an ihrem statutarischen Sitz in Q._____ oder – wie vom KStA JP verfügt – am Ort der tatsächlichen Verwaltung in T._____ kraft persönlicher Zugehörigkeit zu veranlagten ist.

4.

4.1.

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

4.2.

Vorliegend wird die Rekurrentin aufgrund des statutarischen Sitzes seit ihrer Gründung im Kanton W._____ besteuert. Mit der vorinstanzlichen Feststellung, dass die Rekurrentin ab dem tt.mm. 2014 (Gründungsdatum; vgl. auch Einspracheentscheid) im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig sei, ergibt sich eine aktuelle Doppelbesteuerung. Zu prüfen ist damit im Folgenden, ob sich das Steuerdomizil der Rekurrentin im Kanton W._____ oder im Kanton Aargau befindet.

5.

5.1.

Vorab ist zu prüfen, ob der Kanton Aargau sein Besteuerungsrecht verwirkt hat, da das KStA JP bereits seit Gründung von einem möglichen Besteuerungsrecht Kenntnis gehabt habe. Den aargauischen Steuerbehörden sei bekannt gewesen, dass die Rekurrentin mit der E._____ Handel betrieb und C._____ und D._____ bei der Rekurrentin angestellt gewesen seien. Indem das KStA JP mit der Geltendmachung des Besteuerungsanspruchs rund 6 Jahre zugewartet habe, habe es diesen verwirkt.

5.2.

Das Bundesgericht hat zur Verwirkung des Besteuerungsanspruches im Entscheid vom 1. Oktober 2019 (2C_592/2018) folgendes ausgeführt:

"4.1. Ein Kanton, der die für die Steuerpflicht erheblichen Tatsachen kennt oder kennen kann und dessen ungeachtet mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwartet, verwirkt sein Besteuerungsrecht, wenn aufgrund des entsprechenden Steuerbezugs ein anderer Kanton (vorliegend Appenzell Ausserrhoden) zur Rückerstattung von Steuern verpflichtet werden müsste, die er formell korrekt, in guten Treuen und in Unkenntnis des kollidierenden Steueranspruchs bezogen hat (BGE 139 I 64 E. 3.2 S. 67; 137 I 273 E. 3.3.4 S. 279; Urteile 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 2.1; 2C_301/2017 vom 13. November 2017 E. 7.1; 2C_505/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.2; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 3.2). In zeitlicher Hinsicht tritt die Verwirkung bei periodischen Steuern unter der heute herrschenden Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung am Ende des Jahres ein, das der Veranlagungsperiode folgt. Fällt die Steuerperiode auf das Jahr 'n', erstreckt sich die Veranlagungsperiode auf das Jahr 'n + 1' und tritt somit die Verwirkung am Ende des Jahres 'n + 2' ein (BGE 139 I 64 E. 3.3 S. 67 f.; Urteile 2C_301/2017 vom 13. November 2017 E. 7.1; 2C_505/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.2; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 3.2). Eine solche Berechnungsweise kann allerdings nur Platz greifen, wenn der nachträglich Anspruch erhebende Kanton im Jahr 'n + 2' von seinem Besteuerungsrecht schon Kenntnis hatte; ansonsten kann sein Zuwarten nämlich nicht als 'ungebührlich' bezeichnet werden."

Demnach hat ein ungebührliches langes Zuwarten eines Kantons zur Folge, dass er sein Besteuerungsrecht 2 Jahre nach Ablauf des Steuerjahres (n+2) am Ende der Steuerperiode verwirkt. Diese Berechnungsweise kommt jedoch nur dann zur Anwendung, wenn der Kanton innerhalb dieser zwei Jahre von seinem Besteuerungsrecht Kenntnis hatte. Die Frist beginnt somit zu laufen, wenn der Kanton die für die Steuerpflicht massgebenden Tatsachen kennt oder zumindest kennen konnte.

5.3.

Zwar ist anzunehmen, dass die für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständigen Steuerbehörden vom Gemüsehandel zwischen der Rekurrentin und der E._____ Kenntnis hatten. Jedoch ist allein aus dem Vorhandensein des Handels dem KStA JP nicht vorzuwerfen, dass es bereits nach der Gründung der Rekurrentin im Jahr 2014 Sachverhaltsabklärungen im Zusammenhang mit dem Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin hätte machen können. Die Gründung einer juristischen Person im Kanton W._____ löst keine Steuermeldung im Kanton Aargau aus. Aufgrund der Akten ist davon auszugehen, dass im Mai 2019 Anhaltspunkte für ein Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin im Kanton Aargau bestanden. Die Rekurrentin wurde mit Schreiben vom 15. Mai 2019 darüber informiert. Insofern ist dem KStA JP nicht vorzuwerfen, dass die Sitzabklärungen früher hätten eingeleitet werden müssen. Folglich hat der Kanton Aargau sein Besteuerungsrecht nicht verwirkt.

6.

6.1.

Weiter erachtete die Rekurrentin den Erlass einer Feststellungsverfügung als unzulässig. Ein Anspruch auf Feststellungsverfügung sei nur im Veranlagungs- und Einspracheverfahren gegeben. Vorliegend bestehe kein Anspruch, da eine zukünftige Veranlagung bzw. ein zukünftiger Sachverhalt die Voraussetzungen für eine Feststellungsverfügung nicht erfülle. Es fehle ein Feststellungsinteresse. Keinesfalls dürfe die Feststellungsverfügung als Revisionsgrund für rechtskräftige Veranlagungen missbraucht werden.

6.2.

Gemäss Praxis des aargauischen Verwaltungsgerichtes sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskräftige Festlegungen ausgeschlossen. Abgesehen vom Fall der Festlegung der Steuerpflicht, gilt diese Praxis auch für selbstständige Feststellungsverfügungen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 164 StG N 2a; SGE vom 25.3.2021, 3-RV. 2019.193, bestätigt durch VGE vom 16.8.2021, WBE.2021.135, mit weiteren Hinweisen). Die Beurteilung der Steuerpflicht stellt nach herrschender Praxis folglich den Hauptanwendungsfall des Erlasses von Feststellungsverfügungen dar.

6.3.

Indem sowohl der Kanton Aargau wie auch der Kanton W._____ für die Steuerperioden ab 2014 das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin beanspruchen, liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Mit dem Erlass der Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 hat das KStA JP dem Umstand Rechnung getragen, dass ab dem tt.mm. 2014 auch der Kanton W._____ die unbeschränkte Steuerhoheit beansprucht. Die gerichtlich überprüfbare Feststellungsverfügung dient gerade dazu, die Frage der

unbeschränkten Steuerpflicht abzuklären, bevor die eigentliche Veranlagung durch den Kanton Aargau erfolgt. Da im Kanton Aargau keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, fällt eine Revision gemäss § 201 f. StG ausser Betracht. Die Steuererhebung im Kanton W._____ – und ebenso die Erhebung der Mehrwertsteuer durch die ESTV – steht somit der Feststellungsverfügung des KStA JP nicht entgegen. Das KStA JP hat folglich zu Recht eine Feststellungsverfügung erlassen.

7.

7.1.

Juristische Personen sind gemäss § 62 StG auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Aargau befindet.

Das Bundesgericht hat zum Verhältnis der beiden Anknüpfungspunkte im Entscheid vom 20. August 2020 (2C_522/2019) das Folgende ausgeführt (vgl. auch: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 8 N 1 ff.):

"2.2. Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person im Sinne von Art. 20 Abs. 1 StHG, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen. Danach liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Das bedeutet, dass die juristische Person zwar nach kantonaalem Steuerrecht an ihrem Sitz nach Art. 20 Abs. 1 StHG unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Das Hauptsteuerdomizil nach interkantonalem Steuerrecht liegt hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung (Urteil 2C_151/2017, 2C_152/2017, 2C_178/2017, 2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019 [zur Publikation bestimmt] E. 2.3.6 mit Hinweisen)."

7.2.

Grundsätzlich befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. Dann wird dieser Ort als Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich. Es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich

geschaffen erscheint. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. u.a. ASA 56 S. 85, Erw. 3; StE 2002 A 24.22 Nr. 4, Erw. 2a; StE 1999 A 24.22 Nr. 3, Erw. 2a; je mit Hinweisen).

7.3.

Der Gewinn und das Kapital einer Kapitalgesellschaft sind nach der Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV am Ort zu versteuern, wo sich das Hauptsteuerdomizil befindet, soweit sie nicht Betriebsstätten in anderen Kantonen unterhält und damit dort sekundäre Steuerdomizile aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet. Der Begriff der Betriebsstätte wird weder im aargauischen Steuergesetz noch in Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG näher definiert, weshalb diesbezüglich die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV gilt (vgl. BGE 134 I 303, Erw. 1.2 und 2.2). Eine solche Betriebsstätte setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, in der die Tätigkeit des ausserkantonalen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, d.h. ständige körperliche Anlagen, in denen das Unternehmen einen qualitativ sowie quantitativ erheblichen Teil seines technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht (vgl. u.a. BGE 134 I 303, Erw. 2.2, 110 Ia 190, Erw. 3; StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3, Erw. 2.3; ASA 57 S. 582, Erw. 4a, 57 S. 677, Erw. 3a). Ausgeklammert sind nebensächliche und untergeordnete Tätigkeiten (vgl. BGE 110 Ia 190 E. 4b S. 196; 80 I 194 Erw. 4b S. 196). Damit wird vermieden, dass jede geringfügige Tätigkeit ausserhalb des Sitzkantons bereits ein sekundäres Steuerdomizil begründet.

7.4.

In Bezug auf die Beweislast gilt, dass es grundsätzlich der Steuerbehörde obliegt, den Ort der tatsächlichen Verwaltung als steuerbegründende Tatsache darzutun (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C_398/2021]). Die Steuerbehörden haben die den Steueranspruch begründenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären. Das Vorhandensein der tatsächlichen Verwaltung und damit – in Abweichung vom statutarischen Sitz – der tatsächliche Sitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

8.

8.1.

Das KStA JP machte geltend, die Rekurrentin verfüge im Kanton W. _____ lediglich über ein Scheindomizil. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befinde sich in T. _____, da dort die Fäden der Geschäftsführung zusammenliefen. Indizien für die Annahme eines bloss formellen Sitzes bilden insbesondere das Fehlen von Personal, Büros und anderen Einrichtungen, die Nichterreichbarkeit per Telefon, eine Adressumleitung wie auch der Umstand, dass die Generalversammlung nicht am statutarischen Ort

durchgeführt werde (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, a.a.O., § 8 N 8; Bundesgerichtsurteil vom 7. Februar 2019 [2C_539/2017], E. 3.1).

8.2.

8.2.1.

Den Buchhaltungen 2015 bis 2018 ist zu entnehmen, dass der Rekurrentin von der B._____ GmbH jährlich CHF 1'000.00 als Domizilgebühr in Rechnung gestellt wurden (vgl. auch Rechnung vom 14. Januar 2019). Weitere Zahlungen der Rekurrentin an die B._____ GmbH – insbesondere für die behaupteten Verwaltungsdienstleistungen – sind nicht aktenkundig. Auch geht aus den Akten nicht hervor, dass die Rekurrentin im Kanton W._____ eigene Büroräumlichkeiten besitzt. Wenn auch den Kontodetails 2017 und 2018 entnommen werden kann, dass die Rekurrentin zwei Bürostühle und zwei Büromöbel erworben hat (vgl. Konto 6110), kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass diese in Büroräumen im Kanton W._____ standen.

Weiter ist unbestritten, dass die im Eigentum der Rekurrentin stehenden Landwirtschaftsmaschinen in T._____ stationiert sind und dort bei der E._____ zum Einsatz kommen. Das behauptete Zurverfügungstellen von landwirtschaftlichen Maschinen entspricht offensichtlich nicht dem statutarischen Zweck der Rekurrentin und lässt ebenso die behauptete reine Handelstätigkeit als unglaubwürdig erscheinen. Insoweit spielt sich die Geschäftstätigkeit zweifellos in T._____ ab.

Auffallend ist zudem, dass lediglich C._____ und D._____ bei der Rekurrentin angestellt sind. Weiteres Personal, welches an der Domiziladresse im Kanton W._____ agieren würde, ist nicht vorhanden. Das Vorbringen der Rekurrentin, wonach das Personal der B._____ GmbH die erforderlichen Arbeiten erledige, ist insofern nicht glaubhaft, als kein weiterer Personalaufwand verbucht ist. Dass die behauptete Arbeitsleistung jeweils im jährlich entrichteten Domizilhonorar von nur CHF 1'000.00 enthalten sein soll, ist auszuschliessen.

Zudem ist unbestritten, dass die Generalversammlungen der Rekurrentin jeweils nicht im Kanton W._____ abgehalten wurden. Die Begründung, wonach dies aus Spar- und Zeitgründen unterlassen worden sei, erscheint als vorgeschoben und ist daher unglaubwürdig.

Die Rekurrentin macht geltend, dass C._____ als Geschäftsführer über eine Mobiltelefonnummer stets erreichbar sei. In zwei Schlussabrechnungen der Firma F._____ vom 21. April 2015 und vom 10. Dezember 2015 wird aber als Kontaktnummer der Rekurrentin die private Festnetznummer von C._____ und D._____ aufgeführt. Zudem ist

in diesen zwei Schlussabrechnungen die Adresse der Rekurrentin mit S-Strasse in T._____ angegeben.

Daraus ergibt sich ohne Weiteres, dass sich die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Rekurrentin in T._____ abspielte.

8.2.2.

Dem Vorbringen der Vorinstanz, wonach C._____ und D._____ lediglich den bis zur Gründung der Rekurrentin bei der Schwestergesellschaft E._____ verbuchten Umsatz in das Briefkastendomizil nach Q._____ transferiert hätten, ist insoweit zuzustimmen, als der Gewinn der E._____ ab 2014 stark eingebrochen ist, während die Rekurrentin Gewinne in der Grössenordnung der Gewinne der E._____ vor 2014 erzielte:

	Gewinn E._____ (CHF)	Gewinn Rekurrentin (CHF)
2011	379'393.58	
2012	157'602.29	
2013	204'461.55	
2014	64'481.17	151'027.25
2015	94'393.33	210'737.40
2016	44'558.67	23'329.93
2017	56'535.98	172'923.43
2018	97'455.72	176'297.39

Zudem geht aus der Buchhaltung der Rekurrentin klar hervor, dass sie den Gemüseeinkauf ausschliesslich bei der E._____ getätigt hat (vgl. Konto 4005 Einkauf Gemüse Urproduzent).

8.2.3.

Eine Betriebsstätte setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010]; BGE 134 I 303 = StE 2009 A 24.24.41 Nr. 2). Wie bereits festgestellt, besitzt die Rekurrentin im Kanton W._____ keine eigene Büroräumlichkeiten und auch kein eigenes Personal. Zudem ergibt sich auch keine in quantitativer Hinsicht wesentliche Tätigkeit im Kanton W._____. Vielmehr werden die Geschäfte durch C._____ und D._____ von T._____ aus geführt. Es ist daher festzustellen, dass die Rekurrentin im Kanton W._____ entgegen den Behauptungen der Rekurrentin keine Betriebsstätte begründet.

8.2.4.

Aus der Tatsache, dass die ESTV die MWST-Abrechnungen stets akzeptiert hat, kann die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Mehrwertsteuerpflicht ist nicht an das Hauptsteuerdomizil geknüpft. Die ESTV

führt bei der Prüfung, ob ein Unternehmen mehrwertsteuerpflichtig ist keine Sitzabklärungen durch. Insofern sind die MWST-Abrechnung für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils unbeachtlich.

8.3.

Das Fehlen von eigenen Büroräumlichkeiten und Personal im Kanton W.____, die dauernde Stationierung der Landwirtschaftsmaschinen in T.____, das Unterlassen der Durchführung der Generalversammlung in Q.____, die Verwendung der Privatadresse im Briefverkehr und Privatfestnetznummer der Gesellschafter sowie der ausschliessliche Gemüseinkauf bei der Schwestergesellschaft E.____ sind klare Indizien für die Annahme eines bloss formellen Sitzes im Kanton W.____ und sprechen eindeutig für ein Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin in T.____.

9.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Kanton Aargau sein Besteuerungsrecht nicht verwirkt hat. Das KStA JP hat die Feststellungsverfügung vom 17. Dezember 2020 zu Recht erlassen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin befindet sich in T.____. Das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin liegt folglich im Kanton Aargau. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton W.____ ist zu verneinen. Die Rekurrentin ist im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig.

10.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs damit als unbegründet und ist abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens von der Rekurrentin zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'290.00 bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt U. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni