

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.164 / 3-RV.2019.165 vom 26. Januar 2023

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-01-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2019.164_3-RV.2019.165

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.164 / 3-RV.2019.165 du 26 janvier 2023

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.164 / 3-RV.2019.165 del 26 gennaio 2023

Erwägungen

E. 3.1

Die Rekurrenten waren in den Jahren 2012 und 2013 Eigentümer verschiedener Gesellschaften, unter anderem der F. AG mit Sitz in U., der E., eine Anstalt nach D Recht mit Sitz in D, und der G. GmbH mit Sitz in U.

E. 3.2

Für die Steuerperiode 2012 deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 76'258.00. Die Steuerkommission Q. rechnete diesem Betrag in der Veranlagungsverfügung einen Beteiligungsertrag in der Höhe von CHF 502'812.00 hinzu. Im Einspracheentscheid hielt sie an dieser Aufrechnung fest, verzichtete jedoch auf die Qualifikation als Beteiligungsertrag und somit auf die privilegierte Besteuerung gemäss (damaligem) § 45a StG.

- 8 -

E. 3.3

Für die Steuerperiode 2013 deklarierten die Rekurrenten ein steuerbares Einkommen von CHF 100'404.00. Die Steuerkommission Q. rechnete diesem Betrag in der Veranlagungsverfügung einen Beteiligungsertrag in der Höhe von CHF 357'052.00 hinzu. Im Einspracheentscheid hielt sie an dieser Aufrechnung fest, verzichtete jedoch für den Teilbetrag von CHF 307'000.00 auf die Qualifikation als Beteiligungsertrag und somit auf die privilegierte Besteuerung gemäss (damaligem) § 45a StG.

E. 3.4

Für die Steuerperiode 2012 wird die gesamte Aufrechnung von CHF 502'812.00 bestritten, für die Steuerperiode 2013 jedoch nur der Betrag von CHF 307'000.00. Der übrige Betrag von CHF 50'052.00 wurde bereits im Veranlagungsverfahren der F. AG aufgerechnet und von den Rekurrenten in beiden Veranlagungsverfahren akzeptiert (dies ergibt sich – entgegen Antrag Ziffer 2 – aus den Akten, insbesondere dem Schreiben vom 6. September 2017). Die umstrittenen Aufrechnungen sind Gegenstand der folgenden Erwägungen. Nach der Darstellung des Sachverhaltes bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4) ist zu prüfen, ob die Aufrechnung – wie die Steuerkommission Q. in der Abweichungsbegründung und im Einspracheentscheid geltend macht – mit der Ausrichtung einer geldwerten Leistung seitens der F. AG begründet werden kann, namentlich in Form von geschäftsmässig nicht begründeten Lizenzzahlungen (Erw. 5.). Anschliessend ist auf die Frage des simulierten

Aktionärsdarlehens einzugehen (Erw. 6.).

E. 4.1.1

Vor der Veranlagung liess das Gemeindesteueramt Q. den Rekurrenten betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 je einen Veranlagungsvorschlag mit den genannten Aufrechnungen zukommen.

E. 4.1.2

Zu diesen Veranlagungsvorschlägen nahm die Vertreterin der Rekurrenten mit Schreiben vom 6. September 2017 Stellung. Sie führte aus, die F. AG gehöre den Rekurrenten zu 90 %, die E. zu 100 %. Beide Rekurrenten seien in den Jahren 2012 und 2013 nicht bei der F. AG tätig gewesen. Obwohl bei der Revision der F. AG durch die Steuerverwaltung des Kantons C für die Steuerperiode 2012 und durch die Steuerbehörden des Kantons Aargau für die Steuerperioden 2013 und 2014 diverse Aufrechnungen vorgenommen worden seien, seien die Lizenzzahlungen nach D als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt worden. Zudem sei das Kontokorrent der Rekurrenten in der bestehenden Höhe anerkannt worden.

- 9 - Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip sei Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung die handelsrechtskonforme Handelsbilanz unter Vorbehalt steuerlicher Berichtigungen. Weder die Steuerbehörden des Kantons C noch die des Kantons Aargau hätten die Höhe oder Qualifikation des Kontokorrents der Rekurrenten beanstandet. Stattdessen sei eine zu tiefe Verzinsung festgestellt und aufgerechnet worden. Das Kontokorrent an sich sei von den Steuerbehörden nie in Frage gestellt worden. Es stehe den Rekurrenten frei, ihren Lebensunterhalt mittels Aufnahme von Darlehen Dritter zu finanzieren. Auch ein simuliertes Darlehen sei vorliegend nicht gegeben, da die Rekurrenten jederzeit in der Lage gewesen seien, die Kontokorrentschuld zu begleichen. Dazu müsse die F. AG die Kontokorrentforderung gegenüber den Rekurrenten lediglich an die E. abtreten und mit der gegenüber der E. bestehenden Schuld (aus ausstehenden Lizenzzahlungen) verrechnen. Dann bestünde eine Forderung der E. gegenüber den Rekurrenten, welche mittels Dividendenausschüttungen seitens der E. an die Rekurrenten verrechnet werden könne. Der Gewinnvortrag der E. betrage per 31. Dezember 2015 CHF 2'400'000.00. Es liege jedoch nicht an den Steuerbehörden, zu bestimmen, inwieweit die F. AG ihre Schulden gegenüber der E. zu begleichen habe. Zwischen den Rekurrenten und der F. AG habe kein Arbeitsverhältnis bestanden, weshalb daraus keine Erwerbseinkünfte geflossen seien. Auch lägen keine übrigen Einkünfte gemäss § 32 StG vor. Für die Besteuerung des Betrages, um den die Kontokorrentschuld der Rekurrenten im Jahr 2012 bzw. 2013 gestiegen sei, bestehe keine gesetzliche Grundlage.

E. 4.1.3

In der Abweichungsbegründung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 hielt die Steuerkommission Q. zur Aufrechnung von CHF 502'812.00 fest, die F. AG habe im Jahr 2012 Lizenzgebühren an die E. bezahlt. Jedoch sei im Verlauf des Veranlagungsverfahrens unklar geblieben, wie die E. die den Lizenzzahlungen zugrunde liegenden Immaterialgüter erworben habe. Die Lizenzgebühren seien somit zu Unrecht als Aufwand der F. AG erfasst worden. Deshalb stellten die verbuchten Lizenzgebühren von CHF 502'812.00 eine geldwerte Leistung zu Gunsten der Gesellschafter der F. AG dar und seien entsprechend bei den Rekurrenten zum privilegierten Satz von 40 % zu besteuern. In der Abweichungsbegründung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 führte die

Steuerkommission Q. zur Aufrechnung von CHF 307'000.00 aus, die Lizenzgebühren der F. AG an die E. würden als Erwerbseinkommen des Rekurrenten gewertet, weil die Lizenzgebühren an die E. tatsächlich nie beglichen worden seien. Stattdessen sei die Kontokorrentverpflichtung der Rekurrenten gegenüber der F. AG etwa im gleichen Umfang gestiegen.

- 10 -

E. 4.2.1

In der Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 liessen die Rekurrenten vorbringen, sie seien per Ende 2012 Alleineigentümer der F. AG und der E. gewesen. Sie hätten im Jahr 2012 nicht bei der F. AG gearbeitet, sondern seien lediglich im Verwaltungsrat der Gesellschaft tätig gewesen. Als Geschäftsführer sei eine Drittperson eingesetzt gewesen. Für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung bestehe keine gesetzliche Grundlage. Es werde in diesem Zusammenhang vollumfänglich auf das Schreiben vom 6. September 2017 verwiesen. Die verbuchten Lizenzgebühren seien bei der F. AG von der Veranlagungsbehörde vollumfänglich als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert worden, nachdem die Steuerbehörden eine Revision durchgeführt hätten. An diese Beurteilung sei die Steuerkommission Q. gebunden. Die E. sei durch Entwicklungsleistungen des Rekurrenten in den Besitz von Patenten gelangt, die Grundlage der Lizenzgebühren seien. Der Rekurrent habe dafür keine Entschädigung erhalten, da sich die E. im Aufbau befunden habe und das Risiko hinsichtlich Vermarktung der Patente bei ihr gelegen habe. Der Rekurrent habe (im Jahr 2012) für die genannten Entwicklungsleistungen etwa 430 Arbeitsstunden aufgewendet, was einem Arbeitspensum von rund 20 % entspreche. Der Wert der Arbeitsleistung betrage bei einem Stundenansatz von CHF 90.00 rund CHF 39'000.00. Dieser Betrag sei im Jahr 2012 als Einkommen des Rekurrenten zu besteuern. Jedoch sei auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung vollumfänglich zu verzichten. In der Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wiederholten die Rekurrenten im Wesentlichen diese Argumentation. Ergänzend fügten sie an, sie seien mit den anlässlich der Buchprüfung vorgenommenen Aufrechnungen geldwerter Leistungen im Umfang von CHF 35'650.00 einverstanden (nicht jedoch mit der Aufrechnung aus Lizenzgebühren).

E. 4.2.2

In der Einspracheverhandlung vom 2. April 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wiederholte die Vertreterin der Rekurrenten, die E. sei durch die in der Einsprache genannte Arbeitsleistung des Rekurrenten zu den Patenten gelangt. Der Betrag von CHF 39'060.00, der dem Einkommen der Rekurrenten gemäss Antrag in der Einsprache hinzuzurechnen sei, sei tatsächlich nie als Lohnzahlung an den Rekurrenten geflossen. Deshalb liege auch kein Lohnausweis vor und es seien keine Sozialleistungen abgerechnet worden.

- 11 -

E. 4.2.3

Mit zwei Schreiben vom 30. April 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 stellte das Gemeindesteueramt Q. den Rekurrenten je eine Schlechterstellung im Einspracheverfahren (reformatio in peius) in Aussicht. Die aufgerechneten Beträge von CHF 502'000.00 (richtig: CHF 502'812.00) bzw. CHF 307'000.00 stellten keinen

Beteiligungsertrag dar, weshalb sie nicht privilegiert zu besteuern seien. Voraussetzung der privilegierten Besteuerung einer geldwerten Leistung sei nämlich, dass der entsprechende Betrag bei der Veranlagung der juristischen Person nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt worden sei. Vorliegend seien die CHF 502'000.00 (richtig: CHF 502'812.00) bzw. CHF 307'000.00 bei der Veranlagung der F. AG jedoch zum Abzug vom Geschäftsergebnis zugelassen worden. Deshalb entfalle die privilegierte Besteuerung des aufgerechneten Betrags mangels wirtschaftlicher Doppelbelastung bei den Rekurrenten.

E. 4.2.4

Die Vertreterin liess sich mit Schreiben vom 28. Mai 2019 zur angedrohten reformatio in peius betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 vernehmen. Sie führte aus, bei der F. AG habe eine Steuerrevision durch die Behörden des Kantons Aargau stattgefunden. Bei dieser mehrtägigen Prüfung seien die Lizenzzahlungen an die E. als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert worden, weshalb es gegen das Willkürverbot und gegen das Gebot von Treu und Glauben verstosse, wenn dieser Betrag nun bei den Rekurrenten seitens der gleichen Steuerbehörde aufgerechnet werde. Es liege ein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden des Kantons Aargau vor, da sie in der gleichen Sache zwei sich ausschliessende Methoden bei der Sachverhaltsfeststellung oder der Gesetzesauslegung angewandt hätten. Dabei sei nicht massgebend, inwieweit die steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes bei der F. AG als korrekt empfunden werde. Zudem widerspreche die Aufrechnung dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Rekurrenten hätten ihr Einkommen korrekt deklariert. Das Kontokorrent bei der F. AG, welches die Schuld der Rekurrenten gegenüber der Gesellschaft ausweise, sei anlässlich der Steuerrevision nicht beanstandet worden. Es sei nicht Aufgabe des Gemeindesteueramtes, den Rekurrenten vorzuschreiben, wie sie ihren Lebensunterhalt zu finanzieren hätten. Dies sei auch durch die Aufnahme von Darlehen von Dritten möglich. Ebenso wenig liege ein simuliertes Darlehen vor, da die Rekurrenten jederzeit in der Lage gewesen seien, die Schuld gegenüber der F. AG zurückzuführen (begründet wird dies gleich wie im Schreiben vom

E. 4.2.5

In den (im Wesentlichen übereinstimmenden) Einspracheentscheiden betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 hielt die Steuerkommission Q. an ihrer bisherigen Beurteilung fest. Es sei unklar geblieben, wie die E. die Lizenzrechte erworben habe. Der Rekurrent habe die den Lizenzen zugrundeliegenden Geschäftsideen selber entwickelt, dafür aber weder Lohn noch Honorar erhalten. Der Rekurrent sei deshalb einziger Eigentümer der von ihm entwickelten Ideen. Die E. sei nicht in den Besitz der Vermarktungsrechte der vom Rekurrenten entwickelten Geschäftsideen gelangt. Deshalb habe die F. AG kein eigenes Interesse daran gehabt, der E. Lizenzzahlungen zu entrichten. Dies sei einzig vor dem Hintergrund der privaten Interessen des gemeinsamen Hauptaktionärs geschehen. Deshalb stellten die an die E. bezahlten Lizenzgebühren bei der F. AG keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Stattdessen liege eine geldwerte Leistung zugunsten der Rekurrenten vor. Da der entsprechende Betrag bei der F. AG jedoch als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen worden sei, drohe beim Rekurrenten keine wirtschaftliche Doppelbelastung. Deshalb sei der aufgerechnete Betrag nicht privilegiert (als Beteiligungsertrag) zu besteuern. Die Aufrechnung verstosse nicht gegen Treu und Glauben, da derselbe Sachverhalt für verschiedene Steuerpflichtige von verschiedenen Veranlagungsbehörden unterschiedlich beurteilt werden könne. Dies sei

vorliegend geschehen. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei ebensowenig verletzt worden, da das aufgerechnete Einkommen im Einflussbereich der Rekurrenten (als Eigentümer beider Gesellschaften) verblieben sei. Was schliesslich das für die Steuerperiode 2012 zusätzlich deklarierte und zur Aufrechnung beantragte Einkommen von CHF 39'060.00 betreffe, so liesse sich dieses Begehren auf keine Unterlagen stützen. In der E. seien im Geschäftsjahr 2012 keine Löhne als Aufwand ausgewiesen. Auch seien keine Sozialleistungen abgerechnet worden. Beides sei in der mündlichen

- 13 - Besprechung bestätigt worden. Deshalb könne diesem Antrag nicht gefolgt werden.

E. 4.3.1

In den Rekursen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 liessen die Rekurrenten im Wesentlichen ihre bisherigen Argumente wiederholen. Ergänzend machte die Vertreterin der Rekurrenten geltend, die Arbeits- und Entwicklungsleistungen, die der Rekurrent der E. unentgeltlich und auf mündlichen Auftrag zur Verfügung gestellt habe, seien als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren. Durch diese verdeckte Kapitaleinlage habe die E. die Nutzungsrechte an den Lizenzen erlangt und habe diese in der Folge vermarkten können. Die Entwicklungskosten betrügen aufgrund der Aufstellung des Rekurrenten rund CHF 39'000.00 (Steuerperiode 2012) bzw. CHF 36'315.00 (Steuerperiode 2013) und seien bei der E. erst im Jahr 2017 verbucht worden. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei mit der Aufrechnung sehr wohl verletzt, da die Gesellschaften selbständige juristische Personen seien und die Aktionäre nur die Aktien der Gesellschaft, nicht aber die Aktiven und Passiven der Gesellschaft direkt hielten. Vor diesem Hintergrund sei die E. die Nutzungsberechtigte der Lizenzeinnahmen. Den Rekurrenten könne höchstens CHF 39'060.00 (für die Steuerperiode 2012) bzw. CHF 36'315.00 (für die Steuerperiode 2013) aufgerechnet werden.

E. 4.3.2

In den Vernehmlassungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 wiederholten das Kantonale Steueramt und das Gemeindesteuernamt Q. ihre Auffassung, wonach die E. nie Eigentümerin der vom Rekurrenten entwickelten Geschäftsideen geworden sei. Daraus folge, dass die Einnahmen aus Lizenzzahlungen dem Rekurrenten zustünden. Im Übrigen stünden die für beide Steuerperioden nachträglich deklarierten Einkommen im Widerspruch zu den Akten und zu früheren Aussagen der Rekurrenten. Schliesslich sei zu berücksichtigen, dass der Rekurrent in Höhe der durch die E. vereinnahmten Lizenzzerträge Forderungen gegenüber der Gesellschaft habe. Diese Forderungen seien jeweils dem steuerbaren Vermögen 2012/2013 der Rekurrenten hinzuzurechnen.

E. 4.3.3

In den Repliken ergänzte die Vertreterin der Rekurrenten, den Steuerbehörden liege der Lizenzvertrag vor, aus dem hervorgehe, dass die E. die Nutzungsberechtigte der Lizenzzerträge sei. Im Übrigen beharrte sie auf ihren bisherigen Positionen und lieferte dazu die bereits zuvor geltend gemachten Begründungen.

- 14 -

E. 4.3.4

Mit Eingabe vom 13. Januar 2023 (Postaufgabe am 25. Januar 2023) beantworteten die Rekurrenten die Beweisanordnung des Spezialverwaltungsgerichts vom 26. Oktober 2022. Sie führten aus, die E. sei mit dem strategischen Ziel einer grösseren Investorenbeteiligung und späterer Veräusserung gegründet worden. Das Know-How potentieller Partner und des Rekurrenten habe zusammengeführt werden sollen, um daraus verschiedene Geschäftsmodelle zu entwickeln, schützen zu lassen und später als Immaterialgüterrechte zu veräussern. Zwar seien gewisse angestrebte Partnerschaften nicht zustande gekommen, jedoch sei das Geschäftsziel der Einbringung des Know-Hows in das Unternehmen und der Schaffung eines geschäftlichen Netzwerkes vom Rekurrenten weiterverfolgt worden. Die Wahl des Standortes der E. in D sei dabei zufällig und spontan erfolgt und habe auch mit dem familiären Hintergrund des Rekurrenten und seinem engen Bezug zur Region zu tun gehabt. Steuerliche Überlegungen hätten dabei keine Rolle gespielt. Ziel der Zusammenarbeit mit der F. AG sei gewesen, potentiellen Käufern der Immaterialgüterrechte den Wert derselben aufzuzeigen, einerseits durch die Lizezeinnahmen bei der E., andererseits durch die in der F. AG damit generierten Umsätze. Diese Umsätze der F. AG hätten den einzelnen von der E. an die F. AG erbrachten Leistungen zugeordnet werden können. Im Übrigen habe der Rekurrent auch einen Verkauf der entwickelten Immaterialgüterrechte angestrebt, wozu im Jahr 2015 ein Joint Venture geplant worden sei, das eine Veräusserung der Markenrechte der E. vorgesehen habe. Es seien auch weitere Verträge geschlossen und weitere Markenrechte entwickelt worden, sowie Geschäftsbeziehungen entstanden, die unter anderem zu Geschäftsführerposten des Rekurrenten sowie zu weiteren Synergieeffekten geführt hätten. Dadurch hätten die Gesellschaften G. GmbH sowie die F. AG über die Jahre "ermittelbare Umsätze in mehrerer Millionenhöhe" erwirtschaftet. Anlässlich der Gründung der E. sei geplant gewesen, den Rekurrenten als Geschäftsführer einzusetzen. Daneben habe der Rekurrent Geschäftsmodelle und Immaterialgüterrechte entwickeln sollen. Dazu sei ein Arbeitsvertrag aufgesetzt worden. Jedoch sei der Arbeitsvertrag in der Folge nicht abgeschlossen worden, da der Rekurrent sich nicht habe zeitlich binden wollen. Aus diesem Grund sei stattdessen ein Mandatsvertrag aufgesetzt worden. Dieser sei nicht unterzeichnet worden, weil die Partnerschaft mit dem (vorgesehenen) Gründungspartner nicht zustande gekommen sei und deshalb keine Dringlichkeit mehr bestanden habe, den Mandatsvertrag schriftlich zu fixieren. Stattdessen sei der schriftlich entworfene Vertrag mündlich zwischen den Parteien abgeschlossen und in der Folge vom Rekurrenten erfüllt worden. Damit bestehe auch kein

- 15 - Zweifel, dass die vom Rekurrenten entwickelten Immaterialgüterrechte an die E. übertragen worden seien. Dass die Immaterialgüterrechte in der Folge nicht hätten verkauft werden können, womit eine (vertraglich für diesen Fall geschuldete) Provision für den Rekurrenten entfallen sei, spiele dabei keine Rolle. Es habe immerhin für die E. ein erheblicher Firmenwert "von ca. 2.5 Millionen Schweizer Franken" geschaffen werden können. Seit 2017 bringe der Rekurrent sein umfangreiches Wissen als Geschäftsführer der F. AG sowie der G. GmbH nun direkt ein. Die entsprechenden Leistungen würden heute von der F. AG und der G. GmbH abgerechnet. Mit Bezug auf die Darlehen bringen die Rekurrenten vor, es habe weder im Jahre 2012 noch im Jahre 2013 eine Forderung der G. GmbH gegenüber der Rekurrentin bestanden, sondern umgekehrt eine Schuld der Gesellschaft gegenüber der Rekurrentin. Bei Erstellung des Darlehensvertrages sei ein Fehler erfolgt. Bei der F. AG habe die Rekurrentin in den Jahren 2012 bis 2018 Zinszahlungen von 1,5 % für die Kontokorrentschuld entrichtet. Das Darlehen aus dem

Darlehensvertrag vom 14. April 2015 sei durch Forderungsabtretungen per 31. Dezember 2017 in Höhe von CHF 1'600'000.00 und per 31. Dezember 2018 in Höhe von CHF 200'252.32 getilgt worden. Damit seien die Forderungen der F. AG gegenüber der Rekurrentin auf die E. übergegangen. Gegenüber der E. sei diese Schuld bereits mit CHF 297'305.83 über Gewinn- ausschüttungen getilgt worden, weshalb die Restschuld per 31. Dezember 2020 bei CHF 1'502'946.49 liege. Diese Restschuld solle über künftige Dividendenausschüttungen getilgt werden. Mit diesen Ausführungen reichten die Rekurrenten verschiedene Vertrags- entwürfe mit Partnern, den Entwurf einer Absichtserklärung, Präsentations- unterlagen bezüglich geplanter Joint Ventures / Partnerschaften, Entwürfe eines Arbeits- und eines Mandatsvertrags mit dem Rekurrenten, zwei Forderungsabtretungsverträge, das Kontoblatt des Kontos Nr. aaa "Zinsertrag" der F. AG für die Geschäftsjahre 2012 bis 2018, die Bilanz der G. GmbH per 31. Dezember 2013, die Lizenzverträge vom 16. Dezember 2011 sowie vom 20. Dezember 2012 (Lizenzrahmenvertrag) und die Geschäftsabschlüsse der E. für die Geschäftsjahre 2011/12 bis 2020 ein. 5. 5.1. 5.1.1. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüber- schüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnan- teile gelten alle geldwerten Listungen einer Gesellschaft an die Beteiligten

- 16 - oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungs- verhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 40). 5.1.2. Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwen- dung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unab- hängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgeba- ren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Urteile des Bundesgerichts vom 13. Juni 2012 [2C_862/ 2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Aus der Sicht des Anteilsinhabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen ver- wendet (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2022 [2C_824/2021], Erw. 4.1. mit Hinweisen). 5.1.3. Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (geldwer- ter Vorteil) setzt somit kumulativ voraus, dass - die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung er- hält, - der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahestehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und - der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war. 5.1.4. In beweisrechtlicher Hinsicht ist der Tatbestand des geldwerten Vorteils an einen nahestehenden Dritten eine steuerbegründende Tatsache, die

- 17 - grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen ist. Diese Verpflich- tung zum Beweis findet ihre Grenze jedoch an der Zumutbarkeit, den steu- erlich massgeblichen

Sachverhalt uneingeschränkt zu rekonstruieren. Mittels Beweislastumkehr kann dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis auferlegt werden, wenn die Behörde glaubt, über genügend Anhaltspunkte zu verfügen, um über den Sachverhalt entscheiden zu können. Bezüglich der Sachverhaltsermittlung ist dies dann der Fall, wenn von Seiten der Gesellschaft eine ungewöhnliche Leistung vorliegt, die sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Ist eine ungewöhnliche Leistung ausgewiesen, darf die Steuerbehörde vermuten, dass die Leistung zu Gunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person erbracht wurde (VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218] Erw. 3.2. mit Hinweisen). 5.1.5. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Beweislast für eine geschäftsmässig begründete Erfolgsminderung grundsätzlich bei der Gesellschaft liegt, welche den Aufwandposten erfolgswirksam verbucht hat. Liegt ein Auslandsbezug vor, treffen die Gesellschaft erhöhte Beweisforderungen und Auskunftspflichten. Dies gilt in gesteigertem Masse, falls der Vertragspartner seinen Sitz in einem Staat hat, der die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt, wie dies im D der Fall ist. Bei Zahlungen ins Ausland sind neben dem Empfänger die gesamten Umstände (Verträge, Provisionsvereinbarungen, Korrespondenz) darzulegen, die im konkreten Fall zur Ausrichtung an diesen geführt haben (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.21], Erw. 2.3. mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 Erw. 3.2. f.). 5.1.6. Das Vorliegen einer geldwerten Leistung wird in der Regel zuerst bei der juristischen Person geprüft. Die geldwerte Leistung kann beim Anteilsinhaber oder der nahestehenden Person aber auch dann besteuert werden, wenn die geldwerte Leistung bei der juristischen Person aus irgendwelchen Gründen nicht erfasst wurde und wegen der Rechtskraft der Veranlagung auch nicht mehr zur Besteuerung kommen kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 44 f., mit Hinweis). 5.2. Zum Einwand der Rekurrenten, die Aufrechnung einer geldwerten Leistung verstosse gegen Treu und Glauben, da bei der F. AG keine entsprechende Aufrechnung erfolgt sei, ist festzuhalten, dass es sich dabei um zwei verschiedene Sachverhalte handelt. Der eine betrifft die Veranlagung der Gesellschaft und ihren steuerbaren Gewinn. Der andere betrifft die Veranlagung der Gesellschafter und ihr steuerbares Einkommen. Sowohl Steuersubjekt als auch Steuerobjekt sind verschieden. Zwar sind die

- 18 - Sachverhalte aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten miteinander verknüpft, dies bedeutet aber nicht, dass diese Sachverhalte für verschiedene Steuersubjekte und verschiedene Steuerobjekte gleich bewertet werden müssen. Stattdessen erfolgt eine unabhängige Beurteilung des jeweiligen Sachverhaltes und der steuerlichen Folgen (vgl. oben Erw. 5.1.6.). Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Veranlagung der Gesellschafter, nicht die Veranlagung der juristischen Person. Im Übrigen hat die F. AG ihren Sitz erst am 20. Februar 2013 in den Kanton Aargau verlegt, war somit zumindest für das erste der beiden hier interessierenden Jahre im Kanton C domiziliert und dort steuerpflichtig. Entgegen den Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten liegt deshalb für die Steuerperiode 2012 nicht im Ansatz ein "widersprüchliches Verhalten der Steuerverwaltung des Kantons Aargau" vor. Der Hinweis auf die bei der Gesellschaft nicht beanstandeten Lizenzzahlungen stösst vor diesem Hintergrund ins Leere. 5.3. 5.3.1. Die den Veranlagungsakten 2012 und 2013 beiliegende Bilanz der F. AG per 31. Dezember 2013 weist für das Vorjahr 2012 einen Lizenzaufwand von CHF 502'812.50 aus. Für das Geschäftsjahr 2013 wurden der Erfolgsrechnung CHF 307'000.00 als Lizenzaufwand belastet. Dem beim Steueramt des Kantons C eingeholten Geschäftsabschluss der F. AG per

31. Dezember 2012 ist demgegenüber ein Aufwand für Lizenzen von CHF 677'812.50 zu entnehmen. Weshalb diese Zahl von der im Geschäftsabschluss des Folgejahres ausgewiesenen Vorjahreszahl abweicht, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Auch sonst ergibt ein Vergleich des Geschäftsabschlusses 2012 mit den Vorjahreszahlen aus dem Geschäftsabschluss 2013 zum Teil massive Abweichungen (so etwa hinsichtlich der "Andere[n] [kurzfristigen] Forderungen", des Anlagevermögens, des Totals der Aktiven [und Passiven] und des lang- und kurzfristigen Fremdkapitals). 5.3.2. Den beim Kantonalen Steueramt eingeholten Akten liegt ein Lizenzrahmenvertrag zwischen der H. (früherer Name der E., vgl. Handelsregisterauszug der E. vom 8. November 2016) und der F. AG bei. Der Vertrag wurde am 20. Dezember 2012 unterzeichnet und trägt in der Fusszeile den Vermerk "Gültig per 01.01.2013". Gemäss diesem Vertrag stellt die E. als Lizenzgeberin der F. AG als Lizenznehmerin "durch A. im Rahmen einer Zusammenarbeit die notwendigen Ressourcen und das Know How bis zum 31.12.2015" zur Verfügung (vgl. Präambel). Als Lizenzgegenstand gelten das von der Lizenzgeberin zur Verfügung gestellte Know How, wozu sämtliches der Lizenzgeberin bekanntes Wissen gehört, sowie durch die Lizenzgeberin eingebrachte Verkaufsprodukte, -dienstleistungen oder Soft-

- 19 - ware, alle eingebrachten oder aus den Ressourcen der Lizenzgeberin entstehenden oder entwickelten Erfindungen, Neuerungen, Konzepte, Marken, Muster, Modelle und Designs sowie alle daraus entstehenden Schutzrechte (vgl. Artikel 2). Für die Einräumung der Lizenz schuldet die Lizenznehmerin eine Lizenzgebühr, die mit dem Lizenzgegenstand definiert und in der Anlage des Vertrages festgelegt wird. Die Lizenzgebühren werden jeweils auf das Ende des Kalenderjahres fällig (vgl. Artikel 20). Abrechnungszeitraum ist das Kalenderjahr. Die Lizenznehmerin hat die umsatzabhängigen Lizenzgebühren spätestens zwei Monate nach Ablauf des Abrechnungszeitraums unaufgefordert abzurechnen und gleichzeitig den sich daraus ergebenden Betrag auf das Konto der Lizenzgeberin zu überweisen. Die Lizenznehmerin hat die Möglichkeit, auf Anfrage einen Darlehensvertrag mit der Lizenzgeberin über anfallende Lizenzgebühren abzuschliessen (vgl. Artikel 21). In Anhang 1,2,3 zum Vertrag werden verschiedene Lizenzgegenstände beschrieben (Kundenschulungen, Konzept für I, Produkt J, K, P, M.ch, N.ch, System zur L, Schutzrechte/Marken). Weiter enthält der Anhang eine Tabelle, in der die Lizenzgebühren pro Lizenzgegenstand (für die Jahre 2013 und 2014) ermittelt werden. Die Lizenzgebühren werden zum grösseren Teil (bei 14 von 20 Positionen) prozentual vom mit dem jeweiligen Produkt generierten Gesamtumsatz berechnet. 5.3.3. Mit Schreiben vom 13. Januar 2023 (vgl. oben Erw. 4.3.4.) reichen die Rekurrenten einen unterzeichneten Lizenzvertrag zwischen der H. und der F. AG ein. Der Vertrag wurde von den Parteien am 16. Dezember 2011 abgeschlossen und ist offenbar Vorgänger des vorgenannten Lizenzrahmenvertrags (siehe Präambel des Lizenzrahmenvertrages, wonach jener "den am 16.12.2011 geschlossenen Vertrag" ersetze.) Der Vertrag nennt als Lizenzgegenstand "das zur Verfügung gestellte Know-How sowie alle im Rahmen der Zusammenarbeit aus den Ressourcen und dem zur Verfügung gestellten Know-How der Lizenzgeberin, entstehenden, eingebrachten und entwickelten Erfindungen, Neuerungen, Konzepte und Designs, die zur erfolgreichen Expansion beitragen, unabhängig von ihrer Schutzfähigkeit." (vgl. Artikel 1). Als Lizenzgebühren für Verkaufsprodukte oder Verkaufsdienstleistungen werden "25 % des Umsatzpotentials für das erste Jahr ab der Einführung" vereinbart. Für sonstige Lizenzgegenstände, die wesentlich zur Expansion des Lizenznehmers beitragen, zahlt der Lizenznehmer dem Lizenzgeber einen einmaligen Betrag in Höhe von CHF 100'000.00. Die Lizenzgebühren

werden einmal jährlich zur Zahlung fällig (vgl. Artikel 13).

- 20 - 5.3.4. Es fällt auf, dass der in der Tabelle im Anhang des Lizenzrahmenvertrages (vgl. oben Erw. 5.3.2.) ausgewiesene Jahresumsatz (von dem 2 % Marke- ting-Gebühr fällig werden) von dem im Geschäftsabschluss 2013 ausge- wiesenen Umsatz der F. AG abweicht. Weiter bleibt aufgrund des Fehlens weiterer Unterlagen im Dunkeln, womit die F. AG derartige Umsätze erzielt haben bzw. inwiefern die Leistungen der E. dafür ursächlich gewesen sein sollten. Die mit Schreiben vom 13. Januar 2023 von den Rekurrenten ein- gereichten Unterlagen (vgl. oben Erw. 4.3.4.) ergeben dazu keinen weite- ren Aufschluss, beinhalten sie doch meist gar nicht oder nur einseitig un- terzeichnete Verträge im Entwurfsstadium. Im Übrigen wurden die Lizenzzahlungen an die E. zwar als Aufwand verbucht, nicht aber tatsächlich vergütet. Stattdessen bestand schon per 31. Dezember 2012 eine Schuld der F. AG gegenüber der E. von CHF 1'472'812.50. Dieser Betrag ist im Geschäftsergebnis 2012 der F. AG unter der Position "Darlehen für Lizenzen" als Passivum aufgeführt. Im Geschäftsergebnis 2013 ist die entsprechende Position (neu als "Darlehen Dritte") mit CHF 1'779'812.50 genau um die im 2013 verbuchte Lizenzzah- lung von CHF 307'000.00 höher ausgewiesen. Entgegen dem Lizenzrah- menvertrag wurde die Lizenzgebühr demnach nicht auf das Konto der E. überwiesen. Auch findet sich in den Akten kein Darlehensvertrag zwischen der F. AG und der E., wie ihn Artikel 21 des Lizenzrahmenvertrages grund- sätzlich vorsieht. Gemäss Geschäftsabschluss 2011 der F. AG bestand im Übrigen per 31. Dezember 2011 noch gar keine Forderung der E. gegenüber der F. AG. Wieso das "Darlehen für Lizenzen" im Jahr 2012 von CHF 0.00 auf CHF 1'472'812.50 angewachsen ist, obwohl im gleichen Jahr nur CHF 502'812.50 als Lizenzzahlungen verbucht worden sind, lässt sich den Akten nicht entnehmen. 5.3.5. Die mit Eingabe vom 13. Januar 2023 (vgl. oben Erw. 4.3.4) eingereichten Geschäftsabschlüsse der E. (bzw. der H.) geben zum Sachverhalt keinen Aufschluss. Im Gegenteil geht aus der Jahresrechnung 2011/12 (überlanges erstes Geschäftsjahr) weder die gegenüber der F. AG beste- hende Forderung von CHF 1'472'812.50 noch irgendein Ertrag aus Lizenz- zahlungen hervor. Die Forderungen der E. belaufen sich gemäss Bilanz per 31. Dezember 2012 lediglich auf CHF 1'220.70, die gesamten Aktiven auf CHF 31'629.00. Es sind keinerlei Erträge für das Geschäftsjahr 2011/12 verbucht, stattdessen weist die Erfolgsrechnung einen Jahresverlust in Höhe der Aufwendungen von CHF 33'181.65 aus. Die Beteuerungen der Rekurrenten, wonach die Lizenzzahlungen in D von der E. versteuert worden seien, sind damit widerlegt. Der Geschäftsabschluss 2013 der E. weist zwar (als einzigen Ertrag) einen Lizenzertrag von CHF 307'000.00 aus. Auch enthalten die Aktiven

- 21 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von CHF 331'560.00. Die in den Büchern der F. per Ende 2013 erscheinende Verbindlichkeit von CHF 1'779'812.50 ist damit jedoch nicht abgebildet. Erst im Geschäftsjahr 2014 erscheint in der Bilanz der E. plötzlich eine Forderung aus Liefe- rungen und Leistungen von CHF 1'976'197.50 (die im Übrigen wieder nicht mit der Verbindlichkeit gemäss Jahresrechnung 2014 der F. AG übereinstimmt). Das Anwachsen dieses Aktivpostens gegenüber dem Vor- jahr (CHF 331'560.00) ist neben dem Lizenzertrag von CHF 400'000.00 of- fenbar auf einen ausserordentlichen Lizenzertrag von CHF 1'522'812.50 zurückzuführen. Insgesamt offenbaren die eingereichten Jahresrechnungen der E. Geschäfts- und Buchungsvorgänge, die der Sachverhaltsdarstellung der Rekurrenten sowie den in den Büchern der F. AG ausgewiesenen Buchungen klar widersprechen. 5.3.6. Obwohl zwischen der F. AG und der E. kein Darlehensvertrag bestand, wurden die ausstehenden Lizenzzahlungen gemäss

vorliegenden Akten weder gemahnt noch eingetrieben. Im Geschäftsjahr 2012 stellten die ausstehenden Lizenzgebühren bereits 82,3 % der Passiven der F. AG dar, im Jahr 2013 immer noch 67,4 %. Nicht ersichtlich ist, inwiefern für die ausstehende Forderung Zinsen an die E. bezahlt wurden. Die Jahresrechnungen 2011/12 und 2013 der E. weisen jedenfalls keinen Ertrag aus Zinsen aus. Obwohl sich die unbezahlten Forderungen aus Lizenzgebühren Jahr für Jahr aufhäufte, liess die E. die F. AG die Lizenzen weiter nutzen. Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 2. Oktober 2019 [2C_972/2018] einen ähnlichen Fall beurteilt. Es ging dabei um Lizenzgebühren zwischen Gruppengesellschaften, die jahrelang nicht bezahlt wurden, ohne dass Massnahmen zur Eintreibung oder Sicherstellung der Forderungsbeträge ergriffen wurden. Dennoch hat man die säumige Gesellschaft die Patente weiterhin nutzen lassen. Das Bundesgericht befand, damit seien Leistungen an die Gruppengesellschaft erbracht worden, die sich nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen den nahestehenden juristischen Personen erklären liessen und einem Drittvergleich nicht standhielten. Festzustellen ist auch, dass die F. AG im Jahr 2012 einen Umsatz (Betriebsertrag aus Lieferungen und Leistungen) von CHF 2'874'526.59 generiert hat. Dennoch wies das Geschäftsergebnis einen Verlust von 9'637.68 aus. Der Lizenzaufwand belief sich in jenem Jahr auf CHF 677'812.50, gemäss Vorjahreszahlen des Geschäftsabschlusses 2013 jedoch auf 502'812.50 (vgl. oben Erw. 5.3.1). Der Geschäftsabschluss 2011/12 der E. liefert hierzu keinen Aufschluss, sind doch keinerlei Erträge verbucht (vgl. oben Erw. 5.3.5.). Selbst unter Verwendung des niedrigeren Betrages gelangt man, rechnet man diese dem Ergebnis der

- 22 - F. AG hinzu, zu einer Reingewinnmarge von rund 17 % ($[-9637.68 + 502'812.50] / 28'745.2659$), die aufgrund der Höhe des Umsatzes sicherlich plausibler ist als ein (wenn auch geringer) Verlust. Im Jahr 2013 hat die F. AG mit einem Gesamtumsatz von CHF 3'253'665.52 einen Gewinn von CHF 28'063.17 erwirtschaftet, was einer Reingewinnmarge von 0,86 % entspricht. Ohne die zugunsten der E. verbuchten Lizenzgebühren hätte die Reingewinnmarge bei rund 10 % ($[28'063.17 + 307'000.00] / 32'536.6552$) gelegen. Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob den Lizenzzahlungen tatsächlich gleichwertige Leistungen der E. gegenüberstanden und ob diese einem Drittvergleich standhielten (vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2022 [2C_824/2021, 2C_825/2021, das einen Sachverhalt mit verdeckter Gewinnausschüttung durch Lizenzzahlungen betraf, und bei dem das Bundesgericht ausgeführt hat, die Vorinstanz habe zu Recht in der sehr tiefen Reingewinnmarge von 3,8 % ein gewichtiges Indiz dafür gesehen, dass die Lizenzzahlung an die Schwesergesellschaft nur aufgrund des besonderen Näheverhältnisses erfolgt sei, was die Beschwerdeführerin nicht habe entkräften können). Dies gilt in besonderem Masse für die Steuerperiode 2012, in der die (behaupteten) Lizenzzahlungen bei der E. nicht einmal als Ertrag verbucht worden sind. Schliesslich ist festzuhalten, dass die Forderung der E. gegenüber der F. AG – soweit aus den vorliegenden Jahresrechnungen der F. AG ersichtlich – im Jahr 2014 unverändert bei CHF 1'779'812.50 lag, im Jahr 2015 auf CHF 2'244'812.50 anstieg und im Jahr 2016 bei CHF 2'003'336.55 lag. Insgesamt bestanden die Aktiven der E. gemäss Geschäftsabschluss 2016 mit CHF 2'279'030.50 zu 89,8 % aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, davon entfiel der grösste Teil (CHF 2'003'336.55) auf die Forderung gegenüber der F. AG. Die Revisionsstelle der E. hat in der prüferischen Durchsicht vom 22. Dezember 2017 zur Jahresrechnung 2016 festgehalten, dass die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie der Transitorischen Aktiven bis zum Zeitpunkt der Berichterstattung nicht beglichen werden konnten. Aufgrund der Überalterung dieser Guthaben erachtete die Revisionsstelle

in ihrem Bericht eine Wertberichtigung für notwendig. Sie kam zum Schluss, dass die Forderungen aus Lieferung und Leistungen sowie der Transitorischen Aktiven um rund CHF 2'518'680.50 überbewertet seien. Die im Jahr 2016 bestehende Forderung gegenüber der F. AG, die von der Revisionsstelle als nicht einbringlich erachtet wurde, bestand grösstenteils schon per Ende der hier interessierenden Steuerperiode 2013 (zumindest gemäss Geschäftsabschluss 2013 der F. AG, nicht jedoch in dieser Höhe gemäss Jahresrechnung 2013 der E., vgl. dazu vorstehend Erw. 5.3.5.). Zu den Vorjahren 2015 und 2014 hat die Revisionsstelle im Übrigen ähnliche Berichte verfasst. Auch dort kam sie zum Schluss, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie der Transitorischen Aktiven seien um rund CHF 2'754'510.65 (2015) bzw. um

- 23 - CHF 1'960'847.50 (2014) überbewertet. Somit erachtete die Revisions- stelle der E. die Forderung gegenüber der F. praktisch von Anfang an (je- denfalls von jenem Zeitpunkt an, da die Höhe der Forderung in etwa der im Ergebnis der F. AG ausgewiesenen Verbindlichkeit entsprach) als überbewertet. Vor diesem Hintergrund ist klar ersichtlich, dass die Lizenzzahlungen nicht korrekt verbucht wurden. Weiter lassen sich die gehandhabten Zahlungs- modalitäten nur mit der besonderen Nähe der Schwestergesellschaften er- klären. Einem Drittvergleich hält dieses Geschäftsgebaren klarerweise nicht stand. 5.3.7. Zudem wurde nicht nachgewiesen, dass die E. tatsächlich Berechtigte der Lizenzzahlungen war. Im Gegenteil zeigen die nachgereichten Geschäftsergebnisse der E., dass im Geschäftsjahr 2011/12 noch nicht einmal Lizenzentnahmen verbucht worden sind. Was der Lizenzvertrag (vgl. oben Erw. 5.3.3.) und der Lizenzrahmenvertrag (vgl. oben Erw. 5.3.2.) als Lizenzgegenstand nennen, ist offensichtlich das Produkt menschlicher Arbeit. Wie der Rekurrent in verschiedenen Besprechungen eingeräumt hat, hat er diese Arbeit geleistet. Es handelt sich dabei keineswegs nur um Immaterialgüter, sondern insbesondere auch um Schulungen, Entwicklung von Konzepten und Internetseiten. Inwiefern diese Arbeit von der E., die gemäss eigenen Angaben der Rekurrenten in den besagten Jahren über keinerlei Mitarbeiter verfügte, erbracht worden sein soll, haben die Rekurrenten weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen. Die Arbeit ist im Übrigen auch nicht vom Zweck der E. (Handel von Lizenzen) abgedeckt, da die vom Rekurrenten erbrachten Leistungen keinen Handel von Lizenzen, sondern die Entwicklung von Konzepten und Geschäftsideen, allenfalls die Vermittlung von Kundenbeziehungen zum Gegenstand hatten. Widersprüchlich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Rekurrenten zunächst wiederholt dargelegt haben, dass die Arbeit des Rekurrenten unentgeltlich in die E. eingebracht worden sei, im Laufe des Verfahrens aber plötzlich beantragten, es sei für die Jahre 2012 und 2013 ein Erwerbseinkommen auf Basis der für die E. geleisteten Stunden zu besteuern, das (im Übrigen) bei der E. gemäss Angaben der Rekur- renten erst im Jahr 2017 als Aufwand verbucht worden sei. Im Prinzip hat der Rekurrent namens der E. (unentgeltliche) Arbeitsleistungen verschiedenster Art zugunsten der F. AG erbracht, die dafür Lizenzzahlungen an die E. verbucht hat. Zwar ist richtig – wie die Rekurrenten geltend machen lassen – dass ein Aktionär in "seiner" AG auch unentgeltliche Arbeitsleistungen in Form einer Nutzungseinlage (verdeckte Kapitaleinlage) einbringen kann (vgl. Ernst Giger, Die Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern – ein Diskussionsbeitrag, ASA 76, S. 265). Wenn es

- 24 - sich dabei jedoch um eine völlig ortsunabhängige, reine Arbeitsleistung des Beteiligungsinhabers handelt und dieser keinerlei Lohn aus der (offenbar ansonsten

"leeren") Gesellschaft in D bezieht, während letztere mit den Lizenzeinnahmen Gewinne aus der Schwestergesellschaft abschöpft und dabei die bei der Schwester als Aufwand verbuchten Lizenzgebühren teilweise nicht einmal als Ertrag verbucht, ist die Frage, welche inhaltliche Rolle die Gesellschaft dann überhaupt noch spielt, sicherlich berechtigt. Zwar hat der Rekurrent behaupten lassen, er habe seine Arbeit in den Räumlichkeiten der E. ausgeführt. Dies ist jedoch zumindest für einige der genannten Lizenzgegenstände wie Kundenevents und Mitarbeiter-schulungen sowie Verwaltungstätigkeiten wenig nachvollziehbar und auch sonst nicht glaubhaft, hat der Rekurrent in den Jahren 2012 und 2013 doch in Q. gewohnt und die Arbeit für eine in W. bzw. U. ansässige Gesellschaft erbracht. 5.3.8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder der Lizenzvertrag noch der Lizenzrahmenvertrag eine genügende Grundlage sind, um die Lizenzzah- lungen der F. AG an die E. (die bei der E. ohnehin nur im Geschäftsjahr 2013 als Ertrag verbucht wurden) als geschäftsmässig begründet auszuweisen. Dazu wäre zunächst einmal eine (nicht ersichtliche) korrekte Verbuchung in den Büchern aller beteiligten Gesellschaften unabdingbar gewesen. Weiter wären eine nachvollziehbare Darstellung des konkreten Geschäftsmodells beider Gesellschaften, allfällige Buchhaltungsdetails sowie gegebenenfalls die Urbelege (wie Bankbelege über die generieren Umsätze, Rechnungen an Kunden, etc.) erforderlich gewesen. Diese Unterlagen haben die Rekurrenten nicht beigebracht und auch sonst nicht plausibel erklärt, weshalb die Lizenzzahlungen an die E. geschäftsmässig begründet gewesen sein sollen. Stattdessen haben sie mit den nachgereichten Geschäftsabschlüssen der E. offen gelegt, dass die Lizenzzahlungen zumindest für das Geschäftsjahr 2012 noch nicht einmal bei der E. als Ertrag verbucht worden sind. Auch sonst liegen widersprüchliche Geschäftsabschlüsse sowie Umstände, die sich nur aufgrund der Nähe zwischen den beiden Gesellschaften erklären lassen, vor. Damit sind die Rekurrenten vor dem Hintergrund der bestehenden Zweifel den im internationalen Kontext geltenden erhöhten Beweisanforde- rungen und Auskunftspflichten mit Bezug auf Zahlungen ins Ausland in keiner Art und Weise nachgekommen. Im Ergebnis waren die Lizenzzahlungen der F. AG an die E. in den Jahren 2012 und 2013 nicht geschäftsmässig begründet. 5.4. Daraus folgt, dass die F. AG für die verbuchten Lizenzzahlungen keine Gegenleistung von der E. erhalten hat. Stattdessen hat die E. als den Rekurrenten zweifellos nahestehende Unternehmung einen Vorteil

- 25 - erhalten, der einem Dritten unter den gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre. Gemäss der sogenannten Dreieckstheorie sind diese geldwerten Vorteile, selbst wenn sie direkt an die dem Anteilsinhaber nahestehende Drittperson (hier die E.) ausgerichtet wurden, steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (geldwerter Vorteil) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson. Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfan- genden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsa- men Beteiligungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwesterge- sellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einer- seits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfan- gende Gesellschaft andererseits erweisen (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2022 [2C_824/2021, 2C_825/2021, Erw. 4.3.; die "modifizierte Dreieckstheorie" ist mangels vollständiger Offenlegung der

nicht geschäfts- mässig begründeten Leistungen nicht anwendbar). Unbestritten ist auch, dass der Charakter dieser Leistungen für die Gesell- schaftsorgane erkennbar war, waren die beteiligten Gesellschaften doch von den Rekurrenten als alleinige bzw. mehrheitliche Anteilsinhaber be- herrscht. Damit ist erstellt, dass die Rekurrenten in den Steuerperioden 2012 und 2013 in der Höhe der zugunsten der E. verbuchten Lizenzzahlungen einen geldwerten Vorteil aus ihrer Beteiligung an der F. AG erzielt haben, der entsprechend zu besteuern ist. Die Anträge der Rekurrenten, wonach auf die Aufrechnungen von CHF 502'812.00 für die Steuerperiode 2012 und CHF 357'052.00 (richtig: CHF 307'000.00) für die Steuerperiode 2013 zu verzichten sei, werden ab- gewiesen. Ebenso werden die Anträge der Rekurrenten auf Aufrechnung von CHF 39'060.00 (2012) und CHF 36'315.00 (2013) als steuerbares Ein- kommen abgewiesen.

E. 6

September 2017, vgl. oben Erw. 4.1.2.).

- 12 - Die Steuerbehörde habe steuerbegründende Tatsachen nachzuweisen, das sei vorliegend nicht geschehen. Stattdessen stütze sie die Aufrech- nung auf die Bezahlung von Lizenzgebühren zwischen zwei juristischen Personen, welche bei den Veranlagungen der juristischen Personen voll- umfänglich akzeptiert worden und bei der Empfängerin ordentlich als Ge- winn versteuert worden sei. Sobald die Empfängerin der Lizenzgebühren die Gewinne an die Rekurrenten ausschützte, unterlägen diese Einkünfte der Besteuerung. Es obliege nicht den Steuerbehörden, den Zeitpunkt der Ausschüttung zu bestimmen. Die Rekurrenten hätten weder im Jahr 2012 noch im Jahr 2013 Dividenden aus der E. erhalten. Es sei erlaubt, Ge- winnvorträge in einer Gesellschaft zu belassen. Erst bei der Ausschüttung unterlägen die Dividenden der Besteuerung.

E. 6.1

Nicht ausser Acht zu lassen ist im Übrigen was folgt: Im Verlaufe des Ver- anlagungsverfahrens für die Steuerperiode 2012 hat das Gemeindesteuer- amt Q. festgestellt, dass die Rekurrenten keine Bankkonten im Wert- schriftenverzeichnis deklariert haben. Auf Nachfrage führten die Rekurren- ten damals aus, sie hätten keine privaten Konten, weil sie alle Rechnungen

- 26 - über Firmenkonten bezahlten. Tatsächlich bestand – soweit aus den Ge- schäftsergebnissen der F. AG ersichtlich – bereits per Ende Jahr 2011 eine Schuld der Rekurrenten gegenüber der Gesellschaft von CHF 299'816.00. Diese erhöhte sich im Jahr 2012 auf CHF 440'368.39 und im Jahr 2013 auf CHF 833'157.80. In den Folgejahren 2014 bis 2016 stieg die Schuld der Rekurrenten weiter von CHF 1'240'632.29 über CHF 1'590'106.86 bis auf CHF 1'644'133.80. Erst in den Jahren 2017 bis 2019 sank die Schuld der Rekurrenten gegenüber der F. AG signifikant. Auch die Buchprüfung zum Geschäftsjahr 2013 der F. AG hat ergeben, dass die Rekurrenten die Firmenkonten für private Zwecke nutzten. Schliesslich liegt den Veranlagungsakten 2012 ein Kontenblatt der F. AG betreffend Konto-Nr. ccc "Verr. Kto. B." bei. Diesem ist zu entnehmen, dass in grossem Umfang private Zahlungen über die Gesellschaft geleistet wurden. Ein schriftlicher Vertrag zu den bereits im Jahr 2012 bestehenden Forderungen der Gesellschaft gegenüber der Rekurrentin wurde erst am 14. April 2015 abgeschlossen. Marktgerechte Zinsen wurden – soweit ersichtlich (vgl. Schreiben vom 6. September 2017) – erst nach entsprechender Aufrechnung in der Steuerperiode 2013 bei der F. AG vereinbart (Zinszahlungen erst ab 2013 ergeben sich – entgegen den Ausführungen der Rekurrenten – auch aus dem

nachgereichten Kontoblatt des Kontos Nr. aaa "Zinsertrag" der F. AG für die Geschäftsjahre 2012 bis 2018).

E. 6.2

Von den für ein simuliertes Aktionärsdarlehen erforderlichen Indizien (vgl. dazu im Einzelnen die Urteile des Bundesgerichts vom 22. April 2021 [2C_400/2020, 2C_405/2020], Erw. 6.3., und vom 16. September 2019 [2C_347/2019], Erw. 4.1.2., sowie BGE 138 II 57, Erw. 3.2) waren somit die fehlende Bonität der Darlehensnehmer (zur behaupteten Bonität der Re- kurrenten aufgrund des Gewinnvortrags der E. von CHF 2'400'000.00 per 31. Dezember 2015 [vgl. oben Erw. 4.1.2.] siehe die Ausführungen der Revisionsstelle zum Geschäftsjahr 2015 der E. oben in Erw. 5.3.6.), der zunächst fehlende schriftliche Vertrag, die bis zum Vertragsabschluss nicht marktkonformen Zinsen, die vollständig fehlenden Sicherheiten, die bis zum Vertragsabschluss fehlende Vereinbarung über eine Rückzahlung, die über viele Jahre fehlende Rückzahlung (nicht beachtet wurde die im Vertrag vom 14. April 2015 vereinbarte Rückzahlung per 31. Dezember 2017), die Kumulation von Darlehensbezügen, die Verwendung des Darlehens für die private Lebenshaltung, die extremen Bilanzverhältnisse bei der Darlehensgeberin (das Darlehen betrug im Jahr 2012 rund 25 % der Aktiven, im Jahr 2013 32 %, im Jahr 2014 42 %, im Jahr 2015 48 % und im Jahr 2016 52 % der Aktiven) und das damit verbundene Klumpenrisiko sowie die fehlende Vereinbarkeit des Darlehens mit dem Gesellschaftszweck der F. AG gegeben. Auch vor diesem Hintergrund ist die Abweisung der Hauptanträge des Rekurses gerechtfertigt.

- 27 -

E. 7

Die aufgerechneten Lizenzzahlungen stellen Beteiligungserträge dar, die zum reduzierten Steuersatz gemäss (damaligem) § 45a StG zu besteuern sind. Dies gilt entgegen der Auffassung des Gemeindesteueramtes Q. unabhängig davon, ob bei der Gesellschaft eine Besteuerung der verdeck- ten Gewinnausschüttung stattgefunden hat oder nicht. Wie die Beurteilung der Veranlagung des Anteilsinhabers unabhängig ist von der tatsächlich erfolgten Veranlagung der Gesellschaft (siehe dazu vorstehend Erw. 5.1.6. und 5.2.), gilt auch umgekehrt, dass ein Beteiligungsertrag beim Anteilsin- haber als solcher gemäss den gesetzlichen Bestimmungen zu besteuern ist, unabhängig vom Ausgang der Veranlagung der Gesellschaft. Es ergibt sich eine Besteuerung gemäss den Veranlagungsverfügungen vom 17. De- zember 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und vom 15. April 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013.

E. 8

In den Vernehmlassungen stellt das Gemeindesteueramt Q. den Antrag, der bei den Rekurrenten realisierte geldwerte Vorteil sei auch im Vermögen zu besteuern. Gemäss der Dreieckstheorie (vgl. oben Erw. 5.4.) wurde der geldwerte Vor- teil zunächst an die Rekurrenten ausgeschüttet. Danach haben diese den Betrag bzw. die Beträge jeweils als verdeckte Kapitaleinlage in die E. eingebracht. Die Ausschüttung ist somit bei den Rekurrenten erfolgt, weshalb eine Einkommensbesteuerung zu erfolgen hat. Aufgrund der Weiterleitung des geldwerten Vorteils an die Schwestergesellschaft befand sich dieser am für die Vermögensbewertung massgebenden Zeitpunkt jeweils Ende Jahr jedoch nicht mehr im Vermögen der Rekurrenten. Deshalb hat für keine der beiden Steuerperioden eine Aufrechnung im Vermögen der Rekurrenten zu erfolgen. Der entsprechende Antrag ist

abzuweisen.

E. 9

Damit ist der Rekurs trotz Abweisung der Hauptanträge teilweise gutzu- heissen.

E. 10.1

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen

- 28 -

E. 10.2

Die Rekurrenten obsiegen gemessen an ihren Anträgen zu rund 65 %. Sie haben daher 35 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

E. 10.3

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine anteilmässige Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 5'620.00 (inkl. 7.7 % MWSt) und ist angemessen. Davon sind den Rekurrenten 65 % mit CHF 3'653.00 zu ersetzen.

- 29 - Das Gericht erkennt: 1. 1.1. Soweit darauf eingetreten werden kann, werden die Rekurse teilweise gut- geheissen. 1.2. Das steuerbare Einkommen 2012 wird auf CHF 579'000.00 (davon CHF 502'800.00 qualifizierter Beteiligungsertrag) festgesetzt. Die Besteue- rung des qualifizierten Beteiligungsertrages erfolgt zum reduzierten Steu- ersatz gemäss § 45a StG. 1.3. Das steuerbare Einkommen 2013 wird auf CHF 457'400.00 (davon CHF 357'000.00 qualifizierter Beteiligungsertrag) festgesetzt. Die Besteue- rung des qualifizierten Beteiligungsertrages erfolgt zum reduzierten Steu- ersatz gemäss § 45a StG. 1.4. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00, der Kanzleigebür von CHF 370.00 und den Auslagen von CHF 100.00 zusammen CHF 8'470.00, zu 35 % mit CHF 2'964.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen. 3. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'653.00 (inkl. MWSt) ausge- richtet. Zustellung an: die Vertreterin der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt Q.

- 30 - Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Be- schwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialver- waltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

E. 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 ange- fochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizu- legen (§§ 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, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher
Betsche

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.