

# **AG\_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2023.93 vom 29. Mai 2024**

AG Verwaltungsgericht, 2024-05-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_verwaltungsgericht\\_WBE.2023.93](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_verwaltungsgericht_WBE.2023.93)

FR: AG\_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2023.93 du 29 mai 2024

IT: AG\_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2023.93 del 29 maggio 2024

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Das KStA JP hielt an den im Entwurf bereits vorgenommenen Aufrechnungen fest und veranlagte die A.\_\_\_\_\_ AG mit Verfügung vom 9. Juni 2017 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 299'743.00 und einem steuerbaren Kapital von Fr. 1'191'922.00. Gleichentags veranlagte das KStA JP die A.\_\_\_\_\_ AG für Kantons- und Gemeindesteuern 2013 zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'909'162.00 und einem steuerbaren Kapital von Fr. 1'397'484.00.

- 7 - C. Eine gegen die definitiven Veranlagungen 2012 und 2013 erhobene Einsprache wies das KStA JP mit Entscheid vom 19. Februar 2018 ab. Auch der Rekurs vom 22. März 2018 an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, wurde mit Urteil vom 21. Januar 2021 abgewiesen (vgl. Urteil

#### **E. 2.1**

Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 11'000.00, der Kanzleigebühr von Fr. 403.00 und den Auslagen von Fr. 377.20 insgesamt Fr. 11'780.20 sind von der Beschwerdeführerin hälftig mit Fr. 5'890.10 zu bezahlen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

#### **E. 2.2**

Die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 12'000.00, der Kanzleigebühr von Fr. 430.00 und den Auslagen von Fr. 100.00, insgesamt Fr. 12'530.00, sind von der Beschwerdeführerin hälftig mit Fr. 6'265.00 zu bezahlen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton. 3. Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin die vor dem Spezialverwaltungsgericht und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht entstandenen Parteikosten in der Höhe von je Fr. 5'000.00 (insgesamt Fr. 10'000.00) zu ersetzen. Zustellung an: die Beschwerdeführerin (Vertreter) das Kantonale Steueramt die Eidgenössische Steuerverwaltung Mitteilung an: das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaalem Recht innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht, Schwellenquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind

beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

- 31 - Aarau, 29. Mai 2024 Verwaltungsgericht des Kantons Aargau 2. Kammer Vorsitz:  
Gerichtsschreiberin: J. Huber Waldmeier

### **E. 2.3.1**

Aus den Akten ergeben sich folgende Hinweise auf eine persönliche Beziehung von G.\_\_\_\_\_ zu C.\_\_\_\_\_, der Eigentümerin von 39 % der Aktien an der Beschwerdeführerin: G.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ sind gemäss der Steuererklärung 2010 von C.\_\_\_\_\_ seit dem 2. Mai 1991 verheiratet. Ab der Steuererklärung 2012 vermerkte C.\_\_\_\_\_, dass sie seit dem 1. August 2008 von G.\_\_\_\_\_ getrennt sei. Auch G.\_\_\_\_\_ gab in seiner Steuererklärung 2013 an, seit dem 1. August 2008 von C.\_\_\_\_\_ getrennt zu sein. Aus den Steuerklärungen 2011 und 2012 von G.\_\_\_\_\_ ergibt sich zudem, dass er mit C.\_\_\_\_\_ drei gemeinsame Kinder hat. Aufgrund der aktenkundigen Steuerklärungen von G.\_\_\_\_\_ steht zudem fest, dass er 2011 und 2012 Unterhaltszahlungen sowohl zugunsten von C.\_\_\_\_\_ (2011: Fr. 108'000.00; 2012: Fr. 108'000.00) als auch der minderjährigen Kinder (2011: Fr. 24'000.00; 2012: Fr. 17'000.00) geleistet hat. Aus den geschilderten Umständen folgt, dass G.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ zwar nicht verwandt sind (vgl. zum Begriff der Verwandtschaft ROLAND FANKHAUSER, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 7. Aufl. 2022, N. 4 ff. zu Art. 20), im hier relevanten Zeitpunkt (2013) jedoch noch verheiratet waren, wobei sie getrennt lebten. Ob es sich bei dieser Trennung um eine rein faktische oder um eine gerichtliche handelte, lässt sich aufgrund der Akten nicht abschliessend beurteilen. Dies kann denn auch offenbleiben, ist für den vorliegenden Kontext doch entscheidend, dass selbst eine in einem Gerichtsurteil angeordnete Trennung i.S.v. Art. 117 f. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) – im Gegensatz zur Scheidung – die Ehe nicht auflöst. Vor diesem Hintergrund (formelles Bestehen der Ehe, gemeinsame Kinder, umfangreiche Unterhaltszahlungen von G.\_\_\_\_\_ an C.\_\_\_\_\_) ist das Bestehen einer familiären Beziehung zwischen G.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ trotz Trennung offenkundig. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin ändert daran auch die separate Besteuerung infolge Trennung (§ 21 Abs. 1 e contrario und § 61 Abs. 2 StG) nichts, handelt es sich bei dieser doch lediglich um eine steuerrechtliche, an die zivilrechtlichen Verhältnisse anknüpfende Konsequenz. Hinsichtlich der Art und Weise der Beziehung zwischen zwei Personen kommt dieser steuerrechtlichen Folge dagegen keine eigene Aussagekraft zu.

### **E. 2.3.2**

Darüber hinaus lässt die Tatsache, dass G.\_\_\_\_\_ (mindestens) 2011 und 2012 Unterhaltszahlungen in substanzieller Höhe an C.\_\_\_\_\_ ausrichtete, darauf schliessen, dass letztere auf die finanzielle Unterstützung ihres Ehemannes angewiesen war. Wie das KStA zutreffend festhielt, ergibt sich dies auch aus dem Umstand, dass es C.\_\_\_\_\_ wohl an anderweitigen Einnahmequellen fehlte, die zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts ausgereicht hätten. So war C.\_\_\_\_\_

- 19 - 2013 zwar Geschäftsführerin der AG.\_\_\_\_\_ AG (vgl. Steuererklärung 2013 der AG.\_\_\_\_\_ AG). Einen Lohn konnte die AG.\_\_\_\_\_ AG C.\_\_\_\_\_ aufgrund ihrer Überschuldung jedoch offenbar nicht auszahlen. Auch die übrigen im Kanton Aargau ansässigen Gesellschaften, an welchen C.\_\_\_\_\_ 2012 und 2013 beteiligt war (Beschwerdeführerin: 39 %; F.\_\_\_\_\_ AG: 39 %, AI.\_\_\_\_\_ AG: 50 %, AJ.\_\_\_\_\_ AG: 46 %, AM.\_\_\_\_\_ AG: 100 %), richteten ihr gemäss den betreffenden, in den Akten liegenden

Steuererklärungen im besagten Zeitraum keinen Lohn aus. Dies lässt darauf schliessen, dass C.\_\_\_\_\_ neben ihrer Stellung als Aktionärin nicht zusätzlich mit der (entgeltlichen) Geschäftsführung beauftragt war. Schliesslich dürften auch die Dividendenerträge aus der Beteiligung von C.\_\_\_\_\_ an der Beschwerdeführerin nicht zur Deckung ihres Lebensunterhalts gereicht haben (2010–2012: je Fr. 39'000.00 brutto, als Anteil von 39 % an der Dividendenausschüttung von insgesamt je Fr. 100'000.00; für 2013 liegen keine Angaben vor; ab 2014 bis und mit 2019 wurden keine Dividenden ausgeschüttet). Gemäss den Akten schütteten die übrigen im Kanton Aargau ansässigen Gesellschaften, an denen C.\_\_\_\_\_ 2012 und 2013 beteiligt war (siehe Auflistung oben), im besagten Zeitraum keine Dividenden aus (zum Ganzen: Stellungnahme des KStA vom 28. September 2023, S. 3 f. und zugehörige Beilage 2). Hinzu kommt, dass G.\_\_\_\_\_ gegenüber seiner Ehefrau folgende Darlehensguthaben hatte: 2011: Fr. 140'000.00; 2012: Fr. 340'000.00; 2021: Fr. 891'000.00. Insbesondere die Tatsache, dass die Darlehensschuld von C.\_\_\_\_\_ zwischen 2011 und 2021 massgeblich zunahm, lässt darauf schliessen, dass C.\_\_\_\_\_ im Vorfeld des Liegenschaftsgeschäftes 2013 aber auch in späteren Jahren von G.\_\_\_\_\_ finanziell abhängig war. Zur persönlichen bzw. familiären Beziehung tritt vor diesem Hintergrund eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen C.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ hinzu, welche für C.\_\_\_\_\_ geradezu zentral für ihr wirtschaftliches Fortkommen war.

### **E. 2.3.3**

Wie es nachfolgend aufzuzeigen gilt, deuten die Akten schliesslich auch darauf hin, dass C.\_\_\_\_\_ es zumindest duldete, dass G.\_\_\_\_\_ in seiner Rolle als Verwaltungsrat die Beschwerdeführerin benutzte, als wäre es seine eigene Gesellschaft. So fanden im Zusammenhang mit der Veräusserung der streitbetroffenen Liegenschaft von der Beschwerdeführerin an die M.\_\_\_\_\_ AG eine "Konsultativbefragung der Aktionäre" sowie eine ausserordentliche Generalversammlung statt. Grund dafür war zufolge G.\_\_\_\_\_ die Bemühung, den Interessenkollisionen zu begegnen, die sich aus seinen gleichzeitigen Rollen als Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, Darlehensnehmer und Profiteur ergeben haben (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 13). Dass die Aktionäre über diese allfälligen Interessenkollisionen bzw.

- 20 - die persönlichen Interessen von G.\_\_\_\_\_ am Liegenschaftsgeschäft im Unwissen waren, scheint vor diesem Hintergrund als unwahrscheinlich. In dieser Hinsicht ist zudem von Bedeutung, dass eine effektive Interessenkollision von G.\_\_\_\_\_ insbesondere zu D.\_\_\_\_\_, nicht aber im Verhältnis zu C.\_\_\_\_\_, in Frage kommt. G.\_\_\_\_\_ gab diesbezüglich zu Protokoll, dass die Interessenskollision sowohl gegenüber seiner Frau, "aber insbesondere auch gegenüber Herrn D.\_\_\_\_\_" (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 13) bestand. Er sagte jedoch auch aus, dass es (der Liegenschaftsverkauf an die M.\_\_\_\_\_ AG) vor allem eine "Diskussion zwischen Herrn K.\_\_\_\_\_, mir und dem Duo D./I.\_\_\_\_\_" (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 19) gewesen sei. Ferner war es nach den Aussagen von G.\_\_\_\_\_ auch I.\_\_\_\_\_, der Vertreter des Aktionärs D.\_\_\_\_\_ (vgl. Protokoll F.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 3 f.), welcher vor der Veräusserung der Immobilie an die M.\_\_\_\_\_ AG ein Gutachten verlangt hatte (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 20). In Bezug auf das Liegenschaftsgeschäft dürfte D.\_\_\_\_\_, vertreten durch I.\_\_\_\_\_, folglich wohl die kritischste bzw. gar die einzige kritische Position unter den Aktionären eingenommen haben. Dies ist denn auch naheliegend, da D.\_\_\_\_\_ der einzige Aktionär war, der weder zu G.\_\_\_\_\_ noch zu K.\_\_\_\_\_ in einer familiären oder anderweitigen engen Beziehung stand. So war K.\_\_\_\_\_ im

relevanten Zeitpunkt einerseits der damals zwar getrennte Ehemann von Aktionärin E.\_\_\_\_\_ und hatte mit dieser gemeinsame Kinder, aufgrund welcher er dann auch wieder mit seiner Frau zusammengekommen sei (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 27. Oktober 2023, S. 2). Andererseits profitierte K.\_\_\_\_\_ zudem davon, dass ihm G.\_\_\_\_\_ (via die AA.\_\_\_\_\_ AG) sein persönliches notleidendes Darlehen gegenüber der M.\_\_\_\_\_ AG abgekauft hatte (vgl. vorne Erw. II/1 sowie Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2021.75 vom 4. April 2021, Erw. 4.2, S. 15 und 17). K.\_\_\_\_\_ stand damit gewissermassen in der Schuld von G.\_\_\_\_\_ und hatte als dessen langjähriger Geschäftspartner auch ein persönliches Interesse, dass das Darlehensgeschäft für G.\_\_\_\_\_ letztlich «aufgeht». Aufgrund der familiären Beziehung der Aktionärin E.\_\_\_\_\_ zu K.\_\_\_\_\_ lässt sich unter diesen Umständen zumindest ein mittelbares Interesse von E.\_\_\_\_\_ am Erfolg von G.\_\_\_\_\_ Plan, seine Darlehensforderungen wieder werthaltig zu machen, feststellen. Dass G.\_\_\_\_\_ genau dies beabsichtigte, gab er denn auch selbst zu Protokoll, indem er ausführte, dass er sich ja schon Gedanken machen musste, was er machen könne, "um dieses [das Darlehen] wieder werthaltig zu machen, nachdem es sonst nicht funktioniert hat. [...] das mit der Liegenschaft hat sich dann aufgedrängt" (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 17). Ebenso räumte er Folgendes ein: "Und nachdem ich das Darlehen gegenüber Herrn O.\_\_\_\_\_ [recte: der M.\_\_\_\_\_ AG]

- 21 - übernommen habe, war naheliegend, dass eine Chance bestehen würde, das Darlehen wieder reinzuholen sowie einen Gewinn zu machen, wenn ich die Liegenschaft von der A.\_\_\_\_\_ günstig übernehmen könnte. Ich habe für das Darlehen Fr. 300'000.00 bezahlt, [...]. So hatte ich dann Gewinnmöglichkeiten von ca. Fr. 800'000.00 wenn ich das ganze Darlehen, also 1.1 Mio., wieder reingebracht hätte" (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 19 f.). Diese Aussagen weisen auch darauf hin, dass G.\_\_\_\_\_ bei der Beschwerdeführerin weitestgehend frei bzw. namentlich ohne Einschreiten von C.\_\_\_\_\_ agieren konnte, die – wie gesehen – ein eigenes Interesse an der Finanzkraft von G.\_\_\_\_\_ hatte. Bezeichnenderweise betitelte G.\_\_\_\_\_ sich selbst als "spiritus rectus [recte: rector]" (Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 20) hinter dem Immobiliengeschäft. Dafür, dass G.\_\_\_\_\_ diese Rolle einnehmen konnte, ohne von den Aktionärinnen der Beschwerdeführerin (C.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ ) oder von K.\_\_\_\_\_ in seiner Rolle als Verwaltungsrat daran gehindert zu werden, sprechen schliesslich auch die engen geschäftlichen Verbindungen und damit einhergehende gegenseitige Abhängigkeit der Familien G.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_. Denn gemäss den vorliegenden Akten führten und vertraten G.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ die Gesellschaften, an denen ihre Ehefrauen im hier relevanten Zeitpunkt zusammen als Mehrheitsaktionärinnen beteiligt waren (Beschwerdeführerin: je 39 %; F.\_\_\_\_\_ AG: je 39 %; AI.\_\_\_\_\_ AG: je 50 %; AJ.\_\_\_\_\_ AG: je 46 %; AD.\_\_\_\_\_ AG: je 46 %), gemeinsam. So waren sie bei der Beschwerdeführerin als Verwaltungsräte, bei der F.\_\_\_\_\_ AG als faktische Geschäftsführer (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2023.94, Erw. II/2.1; Protokoll F.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 9) sowie bei der AJ.\_\_\_\_\_ AG, der AD.\_\_\_\_\_ AG und der AI.\_\_\_\_\_ AG als Geschäftsführer tätig. Eine enge, sich in einem gemeinsamen Geschäftsalltag manifestierende Verbindung der beiden Familien ergibt sich auch aus der Tatsache, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch die F.\_\_\_\_\_ AG, die AI.\_\_\_\_\_ AG und die AD.\_\_\_\_\_ AG ihren Sitz im relevanten Zeitpunkt im sog. G. Areal\_\_\_\_\_ in Q.\_\_\_\_\_ hatten bzw. haben (zum Ganzen: Stellungnahme des KStA vom 28. September 2023, S. 3 f. und zugehörige Beilagen 1 und 2 sowie Steuererklärungen der genannten Gesellschaften [Beilagenordner 2; Register 4 und 5; vgl. auch Auszüge aus dem

Handelsregister). Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ist zusammengefasst festzuhalten, dass die Akten deutlich dafürsprechen, dass aufgrund der engen familiären und geschäftlichen Verflechtungen zwischen den Familien G.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ weder C.\_\_\_\_\_ noch E.\_\_\_\_\_ ein Interesse daran hatten, G.\_\_\_\_\_ daran zu hindern, seine gegenüber der M.\_\_\_\_\_ AG bestehende Darlehensforderung durch ein für ihn vorteilhaftes Liegenschaftsgeschäft wieder werthaltig zu machen. Aus ihrer (persönlichen) Sicht be-

- 22 - stand gar nicht erst eine nennenswerte Interessenkollision zu den Interessen von G.\_\_\_\_\_. Denn C.\_\_\_\_\_ war von G.\_\_\_\_\_, wie dargelegt, finanziell abhängig. E.\_\_\_\_\_ verdankte es G.\_\_\_\_\_ wiederum, dass ihr Ehemann für seine gegenüber der (vor dem finanziellen Ruin stehenden) M.\_\_\_\_\_ AG bestehenden Darlehen immerhin einen Teilbetrag zurückerstattet erhalten hat. Schliesslich mischten die Ehepaare K. und G.\_\_\_\_\_, wenn auch in unterschiedlichen Rollen, gemeinsam bei denselben Gesellschaften mit, was ebenfalls für weitgehend gleichgerichtete Interessen spricht (vgl. auch Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 34). Aus der Gesamtheit dieser Umstände ist deshalb zu schliessen, dass es C.\_\_\_\_\_ G.\_\_\_\_\_ gestattete, die Beschwerdeführerin wie seine eigene Gesellschaft zu benutzen. Auch dies spricht für eine enge Beziehung zwischen G.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ und damit für ein Nahestehendenverhältnis zwischen ihnen.

#### **E. 2.3.4**

Insgesamt ist aus den vorstehend dargelegten Umständen der Schluss zu ziehen, dass G.\_\_\_\_\_ zum einen aufgrund seiner familiären Verbindung zu C.\_\_\_\_\_ als dieser nahestehend zu qualifizieren ist. Zum anderen lassen die Akten auf eine finanzielle Abhängigkeit von C.\_\_\_\_\_ von G.\_\_\_\_\_ schliessen, was für eine wirtschaftliche Verbindung zwischen ihnen sowie in finanzieller Hinsicht gleichgerichtete Interessen spricht. Schliesslich bestehen deutliche Hinweise darauf, dass C.\_\_\_\_\_ es zumindest duldete, dass G.\_\_\_\_\_ die Beschwerdeführerin im Rahmen des streitgegenständlichen Liegenschaftsgeschäfts benutzte, als wäre es seine eigene Gesellschaft. Weil G.\_\_\_\_\_ zu C.\_\_\_\_\_ und damit zu einer Aktionärin der Beschwerdeführerin 2013 in einem Näheverhältnis stand, ist auch die zweite Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt.

#### **E. 2.3.5**

An diesen Feststellungen vermögen auch die von der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 31. Januar 2024 vorgebrachten Einwände nichts zu ändern. So bleibt die Behauptung, C.\_\_\_\_\_ beziehe von der AM.\_\_\_\_\_ AG einen Lohn, unbelegt. Dass dies auch im hier relevanten Zeitpunkt der Fall war, wird denn nicht einmal geltend gemacht. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, lassen sich, wie dargelegt, zudem durchaus gleichgerichtete finanzielle Interessen von G.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ feststellen. Denn obwohl ein für die Beschwerdeführerin vorteilhafter Verkauf der Liegenschaft via allfällige Dividendenausschüttung auch C.\_\_\_\_\_ als eine der Aktionärinnen zugutegekommen wäre, hätten einerseits die anderen Aktionäre zu einer entsprechend hohen Dividende ihr Einverständnis geben müssen. Dies erscheint namentlich in Bezug auf den der Familien G./C.\_\_\_\_\_ und K./E.\_\_\_\_\_ "fremden" Aktionär D.\_\_\_\_\_ keineswegs als

- 23 - gesichert. Allerdings hätte dieser aufgrund seiner Minderheitsbeteiligung von 22 % eine Dividendenausschüttung nicht verhindern können. Andererseits hätten neben dem Dividendenanspruch von C.\_\_\_\_\_ von 39 % der gesamten Bruttodividende auch jene der

anderen Aktionäre ebenso befriedigt werden müssen. Schliesslich verfängt auch das Argument der Beschwerdeführerin nicht, C.\_\_\_\_\_ sei aufgrund ihres Vermögens von rund Fr. 9'000'000.00 keineswegs von G.\_\_\_\_\_ finanziell abhängig. Denn, wie sich aus den betreffenden Vermögensverzeichnissen schliessen lässt (vgl. Stellungnahme des KStA vom 28. September 2023, Beilagenordner 1; Register 3), bestand dieses Vermögen aus Beteiligungen an nicht börsenkotierten Unternehmen. C.\_\_\_\_\_ verfügte damit zwar über einen grossen Bestand an Vermögenswerten, welche jedoch keineswegs liquide waren und ihr daher auch nicht zur Deckung ihres Lebensunterhaltes dienen konnten. Insgesamt vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerin die vorstehenden Erwägungen folglich nicht zu widerlegen. 3.

#### **E. 2.4**

Am 26. Februar 2013 wurde am Sitz der A.\_\_\_\_\_ AG eine ausserordentliche Generalversammlung zum Traktandum "Verkauf Grundstück T-Strasse ddd, S.\_\_\_\_\_" abgehalten. Die Generalversammlung traf den Beschluss, das von G.\_\_\_\_\_ im Auftrag der M.\_\_\_\_\_ AG auf Fr. 2'700'000.00 erhöhte Angebot anzunehmen und die Liegenschaft in S.\_\_\_\_\_ zu diesem Preis an die M.\_\_\_\_\_ AG zu veräussern. Der betreffende Vertrag, der den Übergang von Nutzen und Schaden auf die M.\_\_\_\_\_ AG per 1. September 2013 vorsah, wurde am 8. August 2013 öffentlich beurkundet und infolge eines Rechnungsfehlers bei der Mehrwertsteuer am 8. Oktober 2013 um einen Nachtrag ergänzt. Am 28. August 2013 gab die Aargauische Kantonalbank gegenüber der beauftragten Notarin zudem ein (bis zum 31. Oktober 2013 befristetes) Zahlungsverprechen ab, gemäss dessen Wortlaut sie im Auftrag der M.\_\_\_\_\_ AG zuhanden der A.\_\_\_\_\_ AG unwiderruflich bestätige, den Betrag von Fr. 2'700'000.00 gemäss den Bestimmungen des Kaufvertrages vom 8. August 2013 zu vergüten.

#### **E. 2.5**

Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2013 veräusserte die M.\_\_\_\_\_ AG die Liegenschaft in S.\_\_\_\_\_ schliesslich für Fr. 4'300'000.00 an die P.\_\_\_\_\_ AG. Der Grundbucheintrag erfolgte noch am gleichen Tag, wobei als Beginn von Nutzen und Schaden der 1. Januar 2014 vereinbart wurde. In der Erfolgsrechnung 2013 der M.\_\_\_\_\_ AG wurde ein aus diesem Geschäft resultierender ausserordentlicher Ertrag von Fr. 1'738'536.48 verbucht. Diesen verwendete die M.\_\_\_\_\_ AG unter anderem für die Rückführung einer faktisch zugunsten von G.\_\_\_\_\_ bestehenden, in der Buchhaltung der M.\_\_\_\_\_ AG aber als "Darlehen AA.\_\_\_\_\_ AG" geführten Darlehensforderung im Betrag von Fr. 1'130'000.00 (vgl. Erw. 4.6 im Parallelverfahren WBE.2021.75 bzw. lit. A/2.7 des Urteils WBE.2023.94). Entsprechend buchte die M.\_\_\_\_\_ AG die Position "Darlehen AA.\_\_\_\_\_ AG" von Fr. 1'130'000.00 in der Jahresrechnung 2013 aus. B. 1. Das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), führte bei der A.\_\_\_\_\_ AG und der F.\_\_\_\_\_ AG am 5. und 6. April 2016 eine Revision betreffend die Steuerperioden 2012, 2013 und 2014 durch und erstellte in der Folge einen vom 6. Juni 2016 datierten Veranlagungsentwurf, in welchem sie bei der A.\_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 folgende Aufrechnungen vornahm: – Immobilienertrag 2013: Fr. 1'600'000.00 bei gleichzeitiger Steuergutschrift in Form einer 20 %-igen Minusreserve in Höhe von Fr. 320'000.00 – Sponsoring 2012: Fr. 25'000.00

- 6 - – Privatanteil Auto: Fr. 1'800.00 für 2012 und Fr. 3'600.00 für 2013 Im Veranlagungsentwurf vom 6. Juni 2016 wurde zudem eine dem unterbreiteten Vorschlag

entsprechende Veranlagung in Aussicht gestellt, sollte die eingeräumte Frist von 20 Tagen für allfällige Fragen unbenutzt verstreichen. In der Folge kam es zu einer umfangreichen Korrespondenz zwischen dem KStA JP und dem damaligen Rechtsvertreter der Schwestergesellschaften F.\_\_\_\_\_ AG und A.\_\_\_\_\_ AG. Insbesondere fand am 11. Oktober 2016 eine Besprechung betreffend die im Veranlagungsentwurf vom 6. Juni 2016 angekündigten Veranlagungen statt. Im Zentrum stand der Disput um den Marktwert der veräusserten Liegenschaft, weshalb sich die A.\_\_\_\_\_ AG veranlasst sah, zwei weitere Liegenschaftsschätzungen in Auftrag zu geben: Einerseits durch die AB.\_\_\_\_\_ AG ("Projektprüfung" vom 21. November 2016; nachfolgend: Gutachten AB.\_\_\_\_\_ ) und andererseits durch die AC.\_\_\_\_\_ AG (Schätzung vom 20. November 2016; auf Ende Januar 2013 rückwirkende Bewertung zur Plausibilisierung der Schätzung der N.\_\_\_\_\_ AG und des darauf basierenden, realisierten Kaufpreises; nachfolgend: Gutachten AC.\_\_\_\_\_ ).

### **E. 3**

Nachdem das Verwaltungsgericht die entsprechenden Stellungnahmen ohne Beilagen der jeweils anderen Partei zur Kenntnis zugestellt hatte, ersuchte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 21. November 2023 um Einsicht in die vom KStA mit der Eingabe vom 28. September 2023 eingereichten Beweismittel. Das Verwaltungsgericht stellte daraufhin am - 8 - 22. November 2024 die entsprechenden Akten dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin zu.

#### **E. 3.1**

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind zudem die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 12'530.00 neu zu verlegen, was ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens erfolgt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Vor dem Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern beantragte die Beschwerdeführerin ebenfalls den vollumfänglichen Verzicht auf die Aufrechnung von Fr. 1'600'000.00 im Gewinn, weshalb die Beschwerdeführerin auch im vorinstanzlichen Verfahren rund zur Hälfte obsiegt hat und folglich zur Hälfte unterlegen ist. Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin im Rekursverfahren die Hälfte der Verfahrenskosten und somit Fr. 6'265.00 zu tragen.

#### **E. 3.2**

Entsprechend dem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin auch im vorinstanzlichen Rekursverfahren Anspruch auf eine Parteientschädigung. Wie in Erw. III/2.2 ausgeführt, erscheint eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.00 (inkl. MWST) als angemessen (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT), wovon der Beschwerdeführerin aufgrund ihres hälftigen Obsiegens die Hälfte, also Fr. 5'000.00, zuzusprechen ist. Das Verwaltungsgericht erkennt: 1. 1.1 In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 21. Januar 2021 aufgehoben. 1.2 Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird der steuerbare und satzbestimmende Reingewinn der Beschwerdeführerin auf Fr. 1'293'162.00 festgesetzt und das steuerbare und satzbestimmende Eigenkapital auf Fr. 627'484.00. 1.3 Das Kantonale Steueramt wird angewiesen, die Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 gemäss den in Ziffer 1.2 festgesetzten Steuerfaktoren zu veranlagern. 1.4 Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

- 30 - 2.

#### **E. 3.3**

G.\_\_\_\_\_ war im Zeitpunkt des Liegenschaftsgeschäfts zwischen der Beschwerdeführerin und der M.\_\_\_\_\_ AG Eigentümer einer gegenüber letzterer bestehenden Darlehensforderung von Fr. 1'130'000.00. Es ist unbestritten, dass G.\_\_\_\_\_ diese Darlehensforderung für Fr. 300'000.00 erworben hatte (vgl. vorne Erw. II/1). Wie erwähnt, verzichtete die Beschwerdeführerin aufgrund des unterpreislichen Liegenschaftsverkaufs an die M.\_\_\_\_\_ AG auf Fr. 1'600'000.00. Aktenkundig ist zudem, dass die M.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2013 infolge des Weiterverkaufs der Liegenschaft für Fr. 4'300'000.00 an die P.\_\_\_\_\_ AG in der Lage war, das gegenüber G.\_\_\_\_\_ bestehende Darlehen vollständig zurückzuführen (vgl. Bilanz M.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2013). G.\_\_\_\_\_ erhielt folglich den vollen Betrag von Fr. 1'130'000.00 erstattet, obwohl er für die Darlehensforderung einen Preis von lediglich Fr. 300'000.00 bezahlt hatte. Entsprechend ist G.\_\_\_\_\_ in Folge des Liegenschaftsgeschäfts zwischen der Beschwerdeführerin und der M.\_\_\_\_\_ AG mindestens im Umfang von Fr. 830'000.00 (Fr. 1'130'000.00 abzüglich Fr. 300'000.00) indirekt ein Vorteil zugeflossen, der einer aussenstehenden Person nicht gewährt worden wäre. Dieser Betrag ist als verdeckte Gewinnausschüttung bei der Beschwerdeführerin im Gewinn aufzurechnen.

### **E. 3.4**

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass das Bundesgericht dem Verwaltungsgericht im Rahmen des Rückweisungsurteils einerseits auftrag, festzustellen, ob G.\_\_\_\_\_ als Empfänger der geldwerten Leistung einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber der Beschwerdeführerin nahestand (vgl. Erw. II/2 hiernach). Ebenso abzuklären gilt es aufgrund des bundesgerichtlichen Urteils, in welchem Umfang der unterpreisliche Verkauf der Liegenschaft gegebenenfalls G.\_\_\_\_\_ oder einer anderen nahestehenden Person zugutekam (vgl. Erw. II/3 hiernach). Diese Abklärungen sind dabei nur zweckmässig, wenn – wie im aufgehobenen Urteil betreffend die Beschwerdeführerin – weiterhin davon auszugehen ist, dass die Darlehensforderung der F.\_\_\_\_\_ AG im relevanten Zeitpunkt nicht vollumfänglich werthaltig war. Denn nur dann kommt eine geldwerte Leistung von der Beschwerdeführerin (und nicht der F.\_\_\_\_\_ AG) an G.\_\_\_\_\_ in Frage. Dementsprechend wird vorab eruiert, wie es sich bezüglich der Werthaltigkeit der Darlehensforderung verhält. Im Anschluss wird der Frage nachgegangen, ob zwischen G.\_\_\_\_\_ und einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber der Beschwerdeführerin ein Näheverhältnis bestand. Wird dies bejaht, wird in einem letzten Schritt geklärt, in welchem Umfang der unterpreisliche Liegenschaftsverkauf bei G.\_\_\_\_\_ und / oder einer anderen nahestehenden Person zu einer geldwerten Leistung geführt hat.

- 12 - 4.

#### **E. 3.4.1**

Fraglich bleibt, ob auch die Differenz zwischen dem gesamten Verzicht der Beschwerdeführerin auf ein marktkonformes Entgelt für die Liegenschaft (Fr. 1'600'000.00) und dem an G.\_\_\_\_\_ geflossenen Anteil am Verzicht (Fr. 830'000.00), d.h. Fr. 770'000.00, einer Person zugutekam, die der Eigentümerschaft der Beschwerdeführerin nahestand. In Frage kommt namentlich die M.\_\_\_\_\_ AG, welche die Liegenschaft von der Beschwerdeführerin erwerben konnte, ohne dafür ein marktkonformes Entgelt zu entrichten.

#### **E. 3.4.2**

Gestützt auf die Bilanz 2013 der M.\_\_\_\_\_ AG ist davon auszugehen, dass sie dank des Liegenschaftsgeschäfts saniert werden konnte. So wies sie per 31. Dezember 2012 noch

einen Verlust von Fr. 761'073.60 auf. Per 31. Dezember 2013, sprich nach dem Liegenschaftsverkauf an die P.\_\_\_\_\_ AG, verbuchte sie nunmehr einen Gewinn von Fr. 573'639.73. Da- bei lässt die Erfolgsrechnung darauf schliessen, dass das Ergebnis 2013 namentlich aufgrund von (vermutlich während der Haltedauer der Liegen- schaft in erzielten) Mieteinnahmen von Fr. 98'340.00 sowie einem ausser- ordentlichen Ertrag aus dem Liegenschaftsverkauf von Fr. 1'738'536.48 möglich wurde. Unter der Position "Einnahmen für Rennwagen LMP2", was mit Blick auf den Unternehmenszweck der M.\_\_\_\_\_ AG grundsätzlich als ihre Haupteinnahmequelle hätte dienen müssen, wies sie 2013 dagegen

- 25 - lediglich noch einen Ertrag von Fr. 716'601.19 aus (2012: Fr. 1'305'022.063). Obwohl das (nicht marktgerechte) Liegenschaftsgeschäft aus Sicht der M.\_\_\_\_\_ AG demnach überaus vorteilhaft war, scheitert die Begründung einer verdeckten Gewinnausschüttung von der Beschwerdeführerin an die M.\_\_\_\_\_ AG am Kriterium des Nahestehendenverhältnisses. So lässt sich zwar argumentieren, dass G.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ aufgrund ihrer Rennfahr- ertätigkeit bei der M.\_\_\_\_\_ AG im relevanten Zeitraum sowie der freund- schaftlichen Beziehung zwischen K.\_\_\_\_\_ und dem Eigentümer der M.\_\_\_\_\_ AG (vgl. Protokoll A.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 31; Protokoll F.\_\_\_\_\_ AG vom 30. November 2021, S. 11 f.; Protokoll F.\_\_\_\_\_ AG vom 14. Dezember 2021, S. 25 und 36) durchaus ein privates Interesse an deren Überleben hatten. Dafür, dass auch ihre Ehefrauen und Eigentümerinnen der Beschwerdeführerin dieses Interesse in einem hinrei- chend starken Ausmass teilten, um gestützt darauf und quasi via ihre Ehe- männer ein Näheverhältnis zur M.\_\_\_\_\_ AG anzunehmen, bestehen im Lichte der massgeblichen Rechtsprechung des Bundesgerichts jedoch keine hinreichenden Anhaltspunkte. Demnach ist ein Nahestehendenverhältnis zwischen der M.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin zu verneinen, womit eine verdeckte Gewinnaus- schüttung zu Gunsten der M.\_\_\_\_\_ AG ausser Betracht fällt. Ebenso fehlt es an anderweitigen Hinweisen, dass das Geld, welche die M.\_\_\_\_\_ AG infolge des vorteilhaften Liegenschaftsverkaufs an die P.\_\_\_\_\_ AG verein- nahmen konnte, neben G.\_\_\_\_\_ an weitere Personen floss, die an der Be- schwerdeführerin beteiligt waren bzw. ihren Beteiligten nahestanden. 4. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist zusammengefasst das Fol- gende festzuhalten: Aufgrund der Akten lässt sich ein Nahestehendenverhältnis zwischen G.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_, Aktionärin der Beschwerdeführerin, zweifelsfrei er- mitteln. Neben der ersten und vierten Voraussetzung (vgl. vorne Erw. I/3.1 f.) ist damit auch die zweite Voraussetzung zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Im Rahmen des nicht marktkonformen Liegenschaftsverkaufs zwischen der Beschwerdeführerin und der M.\_\_\_\_\_ AG kam es sodann zu einer geld- werten Leistung von der Beschwerdeführerin an G.\_\_\_\_\_ im Betrag von Fr. 830'000.00, welche einem unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wäre (dritte Voraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung). Damit sind alle Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt und es ist im besagten Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung von

- 26 - Fr. 830'000.00 bei der Beschwerdeführerin eine Aufrechnung im Gewinn vorzunehmen. Hinsichtlich des verbleibenden Betrags, auf welchen die Beschwerdeführe- rin aufgrund des unterpreislichen Liegenschaftsverkaufs an die M.\_\_\_\_\_ AG verzichtete, d. h. auf Fr. 770'000.00 (Fr. 1'600'000.00 abzüg- lich Fr. 830'000.00), lässt sich hingegen nicht ermitteln, ob bzw. dass dieser einem Beteiligungsinhaber bzw. einer Beteiligungsinhaberin oder einer die- sem bzw. dieser nahestehenden Person zugeflossen ist. Entsprechend fällt in

diesem Umfang auch die Aufrechnung einer geldwerten Leistung bei der Beschwerdeführerin ausser Betracht. 5.

#### **E. 4**

Nach gewährter Akteneinsicht reichte die Beschwerdeführerin am 31. Januar 2024 eine weitere Stellungnahme ein. Darin machte sie unter anderem geltend, die Stellungnahme des KStA vom 28. September 2023 sei übermässig weitschweifend und die vom KStA eingereichten Beweismittel würden das Steuergeheimnis verletzen. Die Stellungnahme sei deshalb aus dem Recht zu weisen und die involvierten Mitarbeitenden des KStA seien von der weiteren Bearbeitung des Falles zu dispensieren. Das KStA nahm mit Eingabe vom 5. März 2024 zu diesen Vorwürfen Stellung und wies diese zurück.

##### **E. 4.1**

Bevor im materiellen Teil auf die genannten Fragestellungen eingegangen wird, sind vorab die von der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 31. Januar 2024 vorgebrachten formellen Einwände zu behandeln.

##### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführerin macht einerseits geltend, die Stellungnahme des KStA vom 28. September 2023 und die damit eingereichten Beweismittel seien übermässig weitschweifend und daher unzulässig. Mit diesem Vorwurf verkennt die Beschwerdeführerin, dass das KStA die beigezogenen Unterlagen, die sich teilweise auch auf am Verfahren nicht direkt beteiligte Personen und Gesellschaften beziehen, als Grundlage anführte, um die Frage des Nahestehendenverhältnisses von G.\_\_\_\_\_ zu einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber der Beschwerdeführerin konkreter beantworten zu können. Hierzu leuchtete das KStA namentlich die persönlichen und finanziellen Beziehungen bzw. Abhängigkeiten zwischen G.\_\_\_\_\_ und seiner getrennt lebenden Ehefrau C.\_\_\_\_\_ aus, welche mit 39 % an der Beschwerdeführerin beteiligt ist. Um seine Argumente zu untermauern, legte das KStA zudem dar, inwiefern die Familien G./C.\_\_\_\_\_ und K./E.\_\_\_\_\_ über geschäftliche und finanzielle Verhältnisse miteinander verwoben waren bzw. sind. Dem KStA kann kein Vorwurf dafür gemacht werden, dass diese Verhältnisse durch mannigfache Verbindungen (insb. Darlehensgeschäfte und Rollen im Aktionariat sowie in der Geschäftsführung bei den involvierten Gesellschaften) geprägt und die Dokumente, die Informationen zu diesen Verhältnissen liefern, entsprechend umfangreich sind. Vielmehr ist dem KStA zugute zu halten, dass es bei der vom Verwaltungsgericht aufgetragenen Sachverhaltsermittlung offenbar keinen Aufwand scheute und sich nicht auf pauschale Aussagen bzw. Mutmassungen stützte. Vor diesem Hintergrund kann der Vorwurf der Beschwerdeführerin, die Stellungnahme und die Beweismittel seien allein aufgrund des schieren Umfangs bzw. wegen übermässiger Weitschweifigkeit aus dem Recht zu weisen, nicht gehört werden. Wie im materiellen Teil noch aufzuzeigen sein wird (siehe unten Erw. II/2.3), verfängt darüber hinaus auch der Vorwurf der Beschwerdeführerin nicht, die Argumentation des KStA trage nichts Relevantes zu den vorliegend zu klärenden Fragen (in diesem Kontext insb.: das Bestehen bzw. Nichtbestehen eines Näheverhältnisses zwischen G.\_\_\_\_\_ und einer an der Beschwerdeführerin beteiligten Person) bei.

##### **E. 4.3**

Des Weiteren ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, die Stellungnahme des KStA vom 28. September 2023 inklusive der eingereichten Beweismittel verletze das

Steuergeheimnis.

- 13 - Gemäss § 170 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100) müssen die mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten oder beigezogenen Personen über Tatsachen, die ihnen in Ausübung ihres Amtes bekannt werden, sowie über die Verhandlungen in Behörden Still- schweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verwei- gern. Die Auskunft über vom Steuergeheimnis geschützte Informationen einschliesslich die Gewährung der Akteneinsicht ist gemäss § 170 Abs. 2 StG jedoch zulässig, wenn hierfür eine gesetzliche Grundlage im Bundes- recht oder im aargauischen Recht gegeben ist. Insoweit decken sich die Bestimmungen von § 170 Abs. 1 und 2 StG inhaltlich mit Art. 39 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kan- tone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsge- setz, StHG; SR 642.14). Darüber hinaus sieht § 170 Abs. 2 Satz 2 StG im Sinne einer Generalklausel vor, dass Auskünfte ohne gesetzliche Grund- lage nur zulässig sind, soweit ein überwiegendes öffentliches Interesse vor- liegt. Eine für Steuerauskünfte erforderliche gesetzliche Grundlage im Sinne der Ausnahmestimmung von § 170 Abs. 2 StG findet sich in den Regelungen zur Amtshilfe in § 171 Abs. 1 StG. Diese Bestimmung basiert auf Art. 39 Abs. 2 StHG, welche vorsieht, dass die Steuerbehörden einander kosten- los die benötigten Auskünfte erteilen und einander Einsicht in die amtlichen Akten gewähren. Der etwas engere Wortlaut in § 171 Abs. 1 StG, wonach die Steuerbehörden "den Steuerbehörden des Bundes und der anderen Kantone die benötigten Auskünfte kostenlos" erteilen und ihnen "auf Ver- langen Einsicht in amtliche Akten" gewähren, ändert nichts daran, dass diese Auskunftspflicht auch unter sämtlichen aargauischen Steuerbehör- den gilt (REBECCA WYNIGER-GÄRNTER / CONRAD M. WALTHER, in: Marianne Klöti-Weber / Daniel Schudel / Patrik Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N. 10 zu § 171). Gemäss dem Wortlaut von Art. 39 Abs. 2 StHG und § 171 Abs. 1 StG be- zieht sich die Amtshilfe zwar nur auf die "Steuerbehörden". Dieser Wortlaut ist jedoch zu eng. Vielmehr muss die Amtshilfe entsprechend dem vom Steuergeheimnis betroffenen Personenkreis (Art. 39 Abs. 1 StHG bzw. § 170 Abs. 1 StG) von allen mit dem Vollzug der Steuergesetze betrauten Behörden, also sowohl von den Verwaltungsbehörden als auch von den Steuerjustizbehörden, geleistet werden (zum Ganzen: MARTIN ZWEIFEL / SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], N. 16 zu Art. 39 StHG). Nach der Praxis des Bundesgerichts ist Art. 39 StHG in gleicher Weise auszule- gen wie die detaillierter gehaltenen Regelungen von Art. 110 ff. des Bun- desgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11; Urteile des Bundesgerichts 2C\_68/2001 vom 22. Feb- ruar 2021, Erw. 2.2.4 und 2C\_66/2014 vom 5. November 2014, Erw. 4). Die vorliegende Auslegung entspricht dem Wortlaut von Art. 111 Abs. 1 DBG,

- 14 - wonach die Amtshilfe von allen "mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrau- ten Behörden [...] in Erfüllung ihrer Aufgabe" zu leisten ist. Dementspre- chend sind sowohl Art. 39 Abs. 2 StHG als auch § 171 Abs. 1 StG, welcher die bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 39 Abs. 2 StHG umsetzt, gemäss Art. 111 Abs. 1 DBG auszulegen. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin war das KStA folglich nicht nur berechtigt, dem Verwaltungsgericht die mit der Stellungnahme vom 28. September 2023 zugestellten Steuerunterlagen zuzustellen (§ 170 Abs. 2 i. V. m. § 171 Abs. 1 StG), sondern aufgrund der Verfügung des Ver- waltungsgerichts vom 17. Juli 2023 und der Pflicht zur Amtshilfe gemäss § 171 Abs. 1 StG auch dazu verpflichtet. Wie das KStA in seiner Stellung- nahme

vom 5. März 2024 zudem zutreffend ausführt, erlangte es die in das vorliegende Verfahren eingebrachten Informationen seinerseits ebenfalls auf dem Weg der Amtshilfe nach § 171 StG. Somit besteht eine hinreichende formell-gesetzliche Grundlage für den Einbezug der eingereichten Unterlagen, selbst wenn es sich dabei um Unterlagen handelt, die unter den Schutzbereich des Steuergeheimnisses fallen. Wie im materiellen Teil noch auszuführen sein wird (siehe unten Erw. II/2.3), kommt hinzu, dass die vom KStA ermittelten Informationen massgeblich sind für die objektive Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie der persönlichen, geschäftlichen und finanziellen Verhältnisse zwischen den Personen, die an diesem beteiligt waren. Insgesamt ist eine Amtsgeheimnisverletzung durch das KStA deshalb zu verneinen und die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin abzuweisen. Die Beschwerdeführerin macht darüber hinaus zu Recht keine Verletzung des Steuergeheimnisses durch das Verwaltungsgericht geltend, welches die vom KStA mit der Stellungnahme vom 28. September 2023 eingereichten Beweismittel aufgrund des Akteneinsichtsgesuchs der Beschwerdeführerin deren Rechtsvertreter am 22. November 2023 zugestellt hat. Diese Weitergabe der vom Steuergeheimnis geschützten Unterlagen stützt sich auf die formell-gesetzlichen kantonalen Bestimmungen zur Akteneinsicht in § 173 Abs. 1 StG und § 22 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG; SAR 271.200) sowie auf den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101); § 21 abs. 1 VRPG). Folglich stellt die Weitergabe dieser Unterlagen gemäss § 170 Abs. 2 StG keine Verletzung des Steuergeheimnisses dar.

#### **E. 4.4**

Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung der Ausstandsvorschriften von § 169 StG i. V. m. § 16 VRPG durch die involvierten Mitarbeitenden des KStA.

- 15 - Dieser Vorwurf geht fehl, weil das KStA im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht zum Adressatenkreis der Ausstandspflicht zählt. Dieser betrifft lediglich Personen, denen in der betroffenen Sache Entscheidungskompetenz zukommt (REBECCA WYNIGER-GÄRNTER / CONRAD M. WALTHER, a. a. O., N. 4 zu § 169). Die Rüge könnte sich dementsprechend von vornherein ausschliesslich gegen Entscheidungsträger des Verwaltungsgerichts richten. Hinzu kommt, dass das Argument der Beschwerdeführerin auch inhaltlich nicht überzeugt. So trifft es zwar zu, dass die vom KStA betriebene Sachverhaltsermittlung im vorliegenden Verfahren ausserordentlich minutiös und detailliert erfolgt ist. Daraus lässt sich allerdings weder auf eine Voreingenommenheit noch ein parteiisches Vorgehen schliessen. Vielmehr wurde das KStA durch die Verfügung des Verwaltungsgerichts vom 17. Juli 2023 gerichtlich aufgefordert, weitergehende und erkenntnisbringende Informationen zu den rechtserheblichen Verhältnissen zu beschaffen. Gerade in einem komplexen Fall wie dem vorliegenden ist es für eine möglichst aufschlussreiche Ermittlung der rechtserheblichen Umstände notwendig, ausgedehntere Abklärungen zu treffen. Dies umso mehr, als dem KStA der Nachweis der steuerbegründenden Tatsachen obliegt und es sich bei unzureichenden Abklärungen nicht nur den Vorwurf hätte gefallen lassen müssen, es habe den relevanten Sachverhalt nicht hinreichend substantiiert und belegt, sondern es gegebenenfalls auch die Folgen der Beweislosigkeit hätte tragen müssen. Auf den zusätzlichen Antrag der Beschwerdeführerin, die involvierten Mitarbeitenden des KStA seien generell von der Veranlagung der im Kanton Aargau steuerpflichtigen natürlichen Personen und

Gesellschaften (ge- mäss ihrer Aufstellung in den Randziffern 14 und 15 der Stellungnahme) zu dispensieren, ist mangels Zuständigkeit nicht einzutreten.

#### **E. 4.5**

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 31. Januar 2024 erhobenen formellen Rügen allesamt fehlgehen und abzuweisen sind, soweit darauf einzutreten ist. II. 1. In materieller Hinsicht ist vorab zu klären, ob die Darlehensforderung der F.\_\_\_\_\_ AG gegenüber der M.\_\_\_\_\_ AG bei ihrer Abtretung (via die AA.\_\_\_\_\_ AG) an G.\_\_\_\_\_ am 20. Dezember 2012 werthaltig war. Grundlage dieser Darlehensforderung bildete ein am 1. November 2010 zwischen der F.\_\_\_\_\_ AG und der M.\_\_\_\_\_ AG geschlossener Darlehensvertrag über "maximal" Fr. 700'000.00. Der Frage, ob bzw. in welchem Umfang die Darlehensforderung bei ihrer Abtretung an G.\_\_\_\_\_ (noch) werthaltig war, ging das Verwaltungsgericht im Parallelverfahren betreffend die

- 16 - F.\_\_\_\_\_ AG (WBE.2023.94) detailliert nach. Im Sinne der Verfahrensökonomie wird nur soweit auf die Erkenntnisse des Parallelverfahrens eingegangen, wie dies für die Beurteilung des vorliegenden Verfahrens notwendig ist. Konkret kam das Verwaltungsgericht im Parallelverfahren WBE.2023.94 betreffend die F.\_\_\_\_\_ AG zum Schluss, dass die M.\_\_\_\_\_ AG bereits 2010 nicht auf einer soliden Grundlage stand, da sie einen Verlust von Fr. 45'234.00 auswies. In Bezug auf das Jahr 2011 stellte das Verwaltungsgericht sodann fest, dass die M.\_\_\_\_\_ AG im Sinne des hier noch einschlägigen altrechtlichen Art. 725 Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220) in der Fassung vom 4. Oktober 1991 (in Kraft vom 1. Juli 1992 [AS 1992 733] bis zum 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]) überschuldet war, da neben dem Eigenkapital auch ein Teil des Fremdkapitals nicht mehr gedeckt war. Entsprechend kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass die F.\_\_\_\_\_ AG spätestens 2011 begründete Besorgnis hätte haben müssen, dass die Darlehensrückzahlung durch die M.\_\_\_\_\_ AG ernsthaft gefährdet war und ihre Forderung von Fr. 706'318.05 folglich nicht mehr vollumfänglich werthaltig sein konnte, was sich letztlich auch in der Darlehenskündigung am 29. Dezember 2011 äusserte (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2023.94 vom 29. Mai 2024, Erw. II/2.1). Betreffend die Frage, wie viel die ursprünglich auf Fr. 700'000.00 lautende Darlehensforderung im Abtretungszeitpunkt an G.\_\_\_\_\_ konkret noch wert war, hielt das Verwaltungsgericht zusammengefasst fest, es würden keine Anhaltspunkte bestehen, dass ein Dritter per Ende 2011 einen höheren Betrag für die Darlehensforderung bezahlt hätte als die von G.\_\_\_\_\_ dafür aufgebrauchten Fr. 175'000.00. Unter Berücksichtigung der schwierigen finanziellen Lage der M.\_\_\_\_\_ AG sei der Darlehensforderung der F.\_\_\_\_\_ AG im Abtretungszeitpunkt demnach noch ein Wert von Fr. 175'000.00 zuzumessen (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2023.94 vom 29. Mai 2024, Erw. II/3.3.2) Dieses Ergebnis (Darlehensforderung der F.\_\_\_\_\_ AG war im Abtretungszeitpunkt an G.\_\_\_\_\_ noch Fr. 175'000.00 wert) ist auch vorliegend als massgeblich zu erachten. Ebenso ist bezüglich der zwei weiteren gegenüber der M.\_\_\_\_\_ AG bestehenden Darlehensforderungen, die sich G.\_\_\_\_\_ (via die AA.\_\_\_\_\_ AG) ebenfalls abtreten liess ("Darlehen Rennwagen K.\_\_\_\_\_" zu nominal Fr. 141'064.00 und "Darlehen AE.\_\_\_\_\_ SA" zu nominal Fr. 287'014.90), davon auszugehen, dass sie bei der Veräusserung lediglich noch im Umfang des von G.\_\_\_\_\_ dafür bezahlten Verkaufspreises werthaltig waren. Dementsprechend wurde G.\_\_\_\_\_ für insgesamt Fr. 300'000.00

Eigentümer von Darlehensforderungen gegenüber der M.\_\_\_\_\_ AG, welche zusammen einen Nominalwert von rund

- 17 - Fr. 1'130'000.00 hatten, im Abtretungszeitpunkt aber tatsächlich nur noch im Umfang von Fr. 300'000.00 werthaltig waren. Dieses Ergebnis steht denn auch im Einklang mit der Ansicht des Verwaltungsgerichts im die Beschwerdeführerin betreffenden ersten Rechtsgang, wonach das Liegenschaftsgeschäft zwischen der Beschwerdeführerin und der M.\_\_\_\_\_ AG einzig mit dem Motiv abgeschlossen worden sei, die von G.\_\_\_\_\_ erworbenen Darlehensforderungen wieder werthaltig zu machen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2021.74 vom 4. April 2022, Erw. 4.3 in fine). 2.

## **E. 5**

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 29. Mai 2024 beraten und entschieden. Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung: I. 1. Mit Urteil vom 27. Februar 2023 (9C\_621/2022) hat das Bundesgericht das Verwaltungsgerichtsurteil WBE.2021.74 vom 4. April 2022 aufgehoben und zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an das Verwaltungsgericht zurückgewiesen. Das Verwaltungsgericht ist an die Erwägungen und das Dispositiv des Rückweisungsurteils gebunden. Aus dieser Bindungswirkung folgt, dass dem neuen Entscheid keine Erwägungen zugrunde gelegt werden dürfen, welche vom Bundesgericht im Rückweisungsurteil ausdrücklich oder sinn- gemäss verworfen wurden. Hingegen darf sich die Begründung des neuen Entscheids aus Erwägungen ergeben, die im bundesgerichtlichen Rück- weisungsurteil noch nicht angeführt wurden oder zu diesen sich das Bun- desgericht noch nicht geäußert hat. Selbstredend sind von der Bindungs- wirkung auch Aspekte erfasst, bezüglich welcher das Bundesgericht im ers- ten Rechtsgang die Rechtmässigkeit des angefochtenen Entscheids bestä- tigt und auf eine Rückweisung verzichtet hat (zum Ganzen: BGE 135 III 334, Erw. 2; Urteile des Bundesgerichts 2C\_890/2018 vom 18. Sep- tember 2019, Erw. 3.2; 2C\_54/2013 vom 28. März 2013, Erw. 1.3, 2C\_1020/2011 vom 16. November 2012, Erw. 4.2 je mit Hinweisen).

- 9 - 2. Aufgrund des Konnexes zwischen dem vorliegenden Verfahren und jenem betreffend die F.\_\_\_\_\_ AG (WBE.2023.94 bzw. WBE.2021.75) sind die Ak- ten desselben beizuziehen. 3.

### **E. 5.1**

Damit erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet; entsprechend ist der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben. Die Aufrechnung im Gewinn der Beschwerdeführerin hat sich auf Fr. 830'000.00 zu beschränken, wobei gleichzeitig eine Steuergutschrift in Form einer Minusreserve von 20 % (Fr. 166'000.00, anstelle der ursprünglich gewährten Fr. 320'000.00) zu be- rücksichtigen ist. Hebt das Verwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid auf Be- schwerde hin auf, so kann es entweder selbst urteilen, oder die Sache zum Erlass eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückweisen (§ 49 VRPG; so auch schon § 58 des [alten] VRPG vom 9. Juli 1968). Dabei stellt die Rückweisung grundsätzlich die Ausnahme dar, für welche besondere Gründe vorliegen müssen (vgl. dazu MICHAEL MERKER, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Ver- waltungspflege, Kommentar zu den §§ 38–72 [a]VRPG, 1998, a. a. O., N. 29 ff. zu § 58). Solche liegen hier keine vor und es rechtfertigt sich auch aus prozessökonomischen Gründen, im verwaltungsgerichtlichen Verfah- ren bezüglich der Festsetzung des steuerbaren Gewinnes der Beschwer- deführerin einen reformatorischen Entscheid zu fällen.

## E. 5.2

In der Veranlagung vom 9. Juni 2017 ging das Kantonale Steueramt von einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 1'909'162.00 aus, wobei darin die Aufrechnung aus dem Verkauf der Liegenschaft von Fr. 1'600'000.00 sowie die davon in Abzug gebrachte gewinnmildernde Minusreserve von Fr. 320'000.00 (20 % von Fr. 1'600'000.00) und die unbestrittene Aufrechnung des Privatanteils Auto von Fr. 3'600.00 enthalten waren. Wird nun berücksichtigt, dass die Aufrechnung aus dem Verkauf der Liegenschaft nur im Umfang von Fr. 830'000.00 statt Fr. 1'600'000.00 gerechtfertigt war (Reduktion der Aufrechnung um Fr. 770'000.00) und gleichzeitig

- 27 - die damit verbundene Minusreserve von Fr. 320'000.00 um Fr. 154'000.00 auf Fr. 166'000.00 (20 % von Fr. 830'000.00) zu reduzieren ist, resultiert ein steuerbarer und satzbestimmender Reingewinn von Fr. 1'293'162.00. Dieser liegt Fr. 616'000.00 unter dem veranlagten Reingewinn. In der Folge reduziert sich auch das steuerbare und satzbestimmende Eigenkapital. Dieses wurde in der Veranlagung vom 9. Juni 2017 mit Fr. 1'397'484.00 ausgewiesen. Davon ist die oben berechnete Reduktion des Reingewinns in Höhe von Fr. 616'000.00 sowie die Reduktion der Minusreserve in Höhe von Fr. 154'000.00 in Abzug zu bringen. Das für die Kapitalsteuer massgebende steuerbare und satzbestimmende Eigenkapital beträgt somit noch Fr. 627'484.00. Das Kantonale Steueramt ist anzuweisen, die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 entsprechend den oben genannten Steuerfaktoren neu zu veranlagern.

III. 1. 1.1 Die Verfahrenskosten (amtlichen Kosten) werden in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Vorliegend beantragte die Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht die Veranlagung "um den aufgerechneten Betrag von Fr. 1'600'000.00 zu reduzieren". Aufgerechnet werden nun anstatt den ursprünglichen Fr. 1'600'000.00 noch Fr. 830'000.00, womit die Aufrechnung nur um Fr. 770'000.00, statt der von der Beschwerdeführerin beantragten Fr. 1'600'000.00 reduziert wird. Die Beschwerdeführerin obsiegt demzufolge rund zur Hälfte ( $\text{Fr. } 770'000.00 \div \text{Fr. } 1'600'000 \times 100 = 48,125 \%$ ). Dasselbe Ergebnis resultiert, wenn man die Minusreserve mitberücksichtigt, da diese jeweils 20 % des aufgerechneten Betrags ausmacht. Während dem KStA ausser bei schwerwiegenden Verfahrensmängeln oder willkürlichen Entscheidungen praxisgemäss keine Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 31 Abs. 2 VRPG), hat die Beschwerdeführerin diese im Umfang ihres Unterliegens zur Hälfte zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

1.2 In der Verwaltungsrechtspflege betragen die Staatsgebühren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Staatsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 3 Abs. 1 VKD). In ausserordentlich zeitraubenden

- 28 - Fällen oder bei mutwilligem oder trölerischem Verhalten einer Partei kann die Staatsgebühr bis auf das Doppelte des vorgesehenen Höchstbetrages bemessen werden (§ 3 Abs. 2 VKD). Im konkreten Fall erscheint unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache eine Staatsgebühr von Fr. 11'000.00 als angemessen. 2.

## E. 8

August 2013 für Fr. 2'700'000.00 an die M.\_\_\_\_\_ AG. Letztere verkaufte die Liegenschaft nur rund vier Monate später am 20. Dezember 2013 für Fr. 4'300'000.00 an die P.\_\_\_\_\_ AG. Wie das Verwaltungsgericht in seinem Urteil WBE.2021.74 vom 4. April 2021

festhielt (vgl. Erw. 4.2.5 f. des zitierten Urteils) und vom Bundesgericht geschützt wurde (Urteil des Bundesgerichts 9C\_621/2022 vom 27. Februar 2023, Erw. 3.3), ist dieser Betrag (Fr. 4'300'000.00) als Marktwert der Liegenschaft zu erachten. Entsprechend ist im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der M.\_\_\_\_\_ AG von einem unterpreislichen Liegenschaftsverkauf auszugehen. Konkret verzichtete die Beschwerdeführerin im Rahmen der Veräusserung der Liegenschaft an die M.\_\_\_\_\_ AG auf einen Betrag von Fr. 1'600'000.00 (Fr. 4'300'000.00 abzüglich Fr. 2'700'000.00). In welchem Umfang dieser Verzicht bei G.\_\_\_\_\_ zu einem Vorteil geführt hat, der einer ausenstehenden Person nicht gewährt worden wäre, ist nachfolgend zu klären.

- 24 -

## **E. 9**

Juni 2017 veranlagte steuerbare Reingewinn von Fr. 1'909'162.00 auf Fr. 629'162.00 reduziert werden müssen (Fr. 1'909'162.00 abzüglich die Aufrechnung von Fr. 1'600'000.00 zuzüglich die darauf gewährte Minusreserve von Fr. 320'000.00). Die entsprechende Kantons- und Gemeindesteuern 2013 hätten in diesem Fall Fr. 85'487.00 betragen (die Kapitalsteuer kann unberücksichtigt bleiben, da die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet wird [§ 86 Abs. 4 StG]). Der Streitwert beläuft sich vorliegend somit auf Fr. 188'925.35 (Gewinnsteuer gemäss Veranlagung von Fr. 274'412.35 abzüglich Gewinnsteuer bei vollständigem Obsiegen der Beschwerdeführerin von Fr. 85'487.00). In vermögensrechtlichen Streitigkeiten ist die Entschädigung bei einem Streitwert von Fr. 100'000.00 bis Fr. 500'000.00 in der Grössenordnung von Fr 5'000.00 bis Fr. 15'000.00 festzulegen (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 [AnwT; SAR 291.150]). Innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge richtet sich die Entschädigung nach dem mutmasslichen Aufwand des Anwalts, nach der Bedeutung und der Schwierigkeit des Falles (§ 8a Abs. 2 AnwT). Im konkreten Fall ist die Bedeutung der Streitsache als durchschnittlich einzustufen. Betreffend die Schwierigkeit und den mutmasslichen Aufwand des Rechtsvertreters ist vorliegend von einem überdurchschnittlichen Fall auszugehen. Innerhalb des genannten Rahmens erweist sich für die anwaltliche Vertretung der Beschwerdeführerin ein Betrag von Fr. 10'000.00 (inkl. MWST) als angemessen. Dieser ist im Umfang des Unterliegens der Beschwerdeführerin zu kürzen. Das KStA hat der Beschwerdeführerin entsprechend Parteikosten von Fr. 5'000.00 (die Hälfte von Fr. 10'000.00) zu ersetzen.

- 29 - 3.

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