

BGer 9C 621/2022 vom 27. Februar 2023

Bundesgericht, 2023-02-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_621_2022

FR: TF 9C 621/2022 du 27 février 2023

IT: TF 9C 621/2022 del 27 febbraio 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Aargau, Steuerperiode 2013 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Die Vorinstanz nennt im Rubrum des angefochtenen Urteils neben dem Jahr 2013 auch das Jahr 2012 als streitbetroffene Steuerperiode. Die Parteien sind sich jedoch einig und es ergibt sich auch aus den Erwägungen der Vorinstanz, dass alleine die Steuerperiode 2013 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Dem steht nicht entgegen, dass die Vorinstanz in ihrer tatsächlichen Würdigung verschiedene Geschehnisse berücksichtigt hat, die sich vor der Steuerperiode 2013 zugetragen haben.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II

207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2). II. Formelle Rügen

E. 3

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe den Sachverhalt in verschiedener Hinsicht offensichtlich unrichtig respektive willkürlich festgestellt.

E. 3.1

Zusammengefasst hat die Vorinstanz festgestellt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft Fr. 4'300'000.- betragen hatte, als die Beschwerdeführerin sie am 8. August 2013 verkaufte. Sie stützte diesen Befund auf den Umstand, dass die Liegenschaft nur rund vier Monate später zu diesem Preis an eine unabhängige Dritte weiterverkauft wurde. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bewertungsgutachten würdigte die Vorinstanz dahingehend, dass diese teilweise auf ungeeigneten Annahmen beruht hätten. Unter Zugrundelegung der korrekten Annahmen resultiere auch nach den Methoden in diesen Gutachten eine Bandbreite für den Verkehrswert von Fr. 3'580'000.- bis Fr 6'342'000.-, sodass auch im Lichte dieser Gutachten der Betrag von Fr. 2'700'000.-, den die Beschwerdeführerin aus dem Verkauf löste, nicht als marktgerecht qualifiziert werden könne. Das Liegenschaftsgeschäft mit der M._____ AG sei einzig mit dem Motiv abgeschlossen worden, Darlehensforderungen wieder werthaltig zu machen, die G._____ gegen die M._____ AG hatte. Indem die Beschwerdeführerin auf ein marktkonformes Entgelt verzichtet und stattdessen einer "günstigen" Übertragung auf die M._____ AG zugestimmt habe, sei letztlich gewährleistet worden, dass die Differenz zu einem marktgerechten Preis nicht der Beschwerdeführerin, sondern - via die M._____ AG - ihrem Verwaltungsrat G._____ zugutegekommen sei. Damit sei erstellt, dass durch das nicht marktkonforme Liegenschaftsgeschäft zwischen der Beschwerdeführerin und der M._____ AG einer der Beschwerdeführerin nahestehenden Person ein Vorteil zugeflossen sei, den sie einer aussenstehenden Drittperson nicht zugestanden hätte. Es sei für die Organe der Beschwerdeführerin erkennbar gewesen, dass G._____ über das Liegenschaftsgeschäft ein Vorteil zugewendet werde. Das andere Mitglied des Verwaltungsrats, F._____, sei ursprünglich selbst Darlehensgläubiger der M._____ AG gewesen. Er habe deren prekäre finanzielle Situation gekannt und gewusst, dass G._____ die Gesamtheit der gegenüber der M._____ AG bestehenden Darlehensforderungen übernommen habe. Er habe überdies ein eigenes Interesse an der Sanierung der M._____ AG gehabt, da er über diese Gesellschaft seine Rennfahrtätigkeit ausgeübt und er zum Inhaber und Geschäftsführer dieser Gesellschaft eine freundschaftliche Beziehung gepflegt habe.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin rügt im Wesentlichen, dass die Vorinstanz die drei Gutachten zum Wert der Liegenschaft falsch gewürdigt respektive selbst eine Schätzung angestellt habe, ohne dafür qualifiziert zu sein. Namentlich moniert die Beschwerdeführerin, dass die Spanne von Fr. 3'580'000.- bis Fr. 6'342'000.-, in der die Vorinstanz den Verkehrswert gestützt auf die Gutachten in einem ersten Schritt verortet hat, viel zu weit sei. Ferner macht die Beschwerdeführerin unter anderem geltend, die Vorinstanz habe die erfolglosen

Vermietungsbemühungen der Beschwerdeführerin und den Preis, den sie dem Konzern I._____ für die Liegenschaft bezahlt hatte, nicht gebührend berücksichtigt und den Zeitabstand zwischen dem Verkauf der Liegenschaft an die M._____ AG und deren Weiterverkauf falsch bemessen.

E. 3.3

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin erscheinen die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz hinsichtlich des Verkehrswerts der Liegenschaft jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig. Die Vorinstanz ist zwar von den Gutachten abgewichen, welche die Beschwerdeführerin eingereicht hatte. Diese Abweichungen betrafen jedoch die Annahmen, auf welche die Gutachter ihre Schätzungen gestützt hatten (v.a. die zu erwartenden Mieteinnahmen), und nicht die Schätzungsmethoden. Es kann also entgegen der Beschwerdeführerin nicht gesagt werden, die Vorinstanz masse sich die Expertise einer Liegenschaftenschätzerin an. Des Weiteren ist jedenfalls unter dem Blickwinkel von Art. 97 Abs. 1 BGG nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den zwei Gutachten, die erst drei Jahre nach dem Verkauf erstellt worden waren, keinen grossen Beweiswert zugemessen hat. Was sodann den Preis von Fr. 2'500'000.- angeht, den die Beschwerdeführerin selbst im Juni 2011 - mithin rund 26 Monate vor dem Verkauf im August/September 2013 - für die Liegenschaft bezahlt hatte, hat die Vorinstanz erwogen, dass unklar sei, welche Faktoren in diesem Preis berücksichtigt worden seien. Es sei denkbar, dass die Verkäuferin einen Preisabschlag gewährt habe bzw. habe gewähren müssen, um schnell an die finanziellen Mittel für einen Neubau zu gelangen (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.2.1). Der Beschwerdeführerin ist diesbezüglich immerhin insoweit zuzustimmen, als die Verkäuferin als Tochtergesellschaft eines grossen deutschen Konzerns kaum auf die flüssigen Mittel aus dem Verkauf angewiesen gewesen sein dürfte, um einen Neubau zu finanzieren. Die Vorinstanz hat indessen nicht weiter auf ihre Spekulation abgestellt, sodass die Beschwerdeführerin hieraus nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Denn selbst wenn der im Sommer 2011 bezahlte Preis dem Verkehrswert entsprochen haben sollte, ist zumindest nicht ausgeschlossen, dass der Verkehrswert beim Verkauf über zwei Jahre später den von der Vorinstanz angenommenen Betrag von Fr. 4'300'000.- erreicht hatte. Offensichtlich fehlt die Kritik der Beschwerdeführerin, soweit sie der Vorinstanz vorwirft, den Zeitabstand zwischen Verkauf an die M._____ AG und deren Wiederverkauf falsch bemessen zu haben. Der Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der M._____ AG datiert vom 8. August 2013, Nutzen und Gefahr gingen per 1. September 2013 über. Der Wiederverkauf erfolgte mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2013 (Übergang von Nutzen und Gefahr am 1. Januar 2014). Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, beträgt der Zeitabstand zwischen den beiden Geschäften rund vier Monate und nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, zehn Monate. Dass ihre Generalversammlung den späteren Verkaufskonditionen bereits im Februar 2013 zugestimmt hatte, spielt entgegen der Beschwerdeführerin keine Rolle; massgebend ist der Zeitpunkt des Verkaufs, zumal die Verkaufskonditionen erst zu diesem Zeitpunkt für beide Parteien verbindlich festgelegt wurden.

E. 4

Die Beschwerdeführerin ist weiter der Auffassung, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt: Sie hätte die für die drei Gutachten verantwortlichen Personen einvernehmen müssen, deren Aussage die Beschwerdeführerin zum Beweis angeboten hatte. Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Sie hatte

zwar unter dem Titel des rechtlichen Gehörs grundsätzlich Anspruch darauf, dass die Vorinstanz die angebotenen Beweismittel abnimmt. Dieser Anspruch ist aber von vornherein auf Beweismittel zu Tatsachen beschränkt, die entscheidungswesentlich sind (vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1 ; 142 I 86 E. 2.2). Beweismittel, die von vornherein nicht geeignet sind, eine relevante Tatsache zu beweisen, brauchte die Vorinstanz nicht abzunehmen. Die Beschwerdeführerin legt nicht dar und es ist auch nicht ersichtlich, welche relevanten zusätzlichen Erkenntnisse die Vorinstanz aus der Einvernahme der Gutachter hätte gewinnen können, nachdem die Vorinstanz zwei der drei Gutachten ohnehin für nicht besonders beweiskräftig befunden und die Gutachten zwar hinsichtlich gewisser Annahmen, aber nicht hinsichtlich der Schätzungsmethodik infrage gestellt hatte. Folglich lässt sich der Vorinstanz keine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin vorwerfen. III. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 5

In materieller Hinsicht macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Vorinstanz zu Unrecht eine geldwerte Leistung angenommen habe.

E. 5.1

Gemäss § 67 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn (vgl. auch Art. 24 Abs. 1 StHG). Zum steuerbaren Gewinn gehören namentlich (auch) offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG/AG). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht (vgl. § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG/AG). Aus der Sicht der Anteilshaberin oder des Anteilshabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (vgl. § 29 Abs. 1 lit. c StG /AG; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.1, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 83 zu Art. 20 DBG).

E. 5.2

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1; Urteil 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.2, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.2, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3; 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019, in: StE 2019 B 24.4 Nr. 90, E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 5.3

Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilshaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilshaber

nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.3, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.3 mit Hinweisen).

E. 5.4

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (BGE 140 II 88 E. 7; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5). Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 5.2 mit Hinweisen).

E. 5.5

Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. oben E. 3) betrug der Verkehrswert der Liegenschaft Fr. 4'300'000.-, als die Beschwerdeführerin diese im August 2013 zum Preis von Fr. 2'500'000.- an die M._____ AG verkaufte. Die Vorinstanz hat nicht festgestellt, dass die Beschwerdeführerin neben dem Kaufpreis noch weitere Leistungen erhalten hätte. Mit der Vorinstanz ist demnach davon auszugehen, dass die verkaufte Liegenschaft wertmässig in einem Missverhältnis zur Gegenleistung stand und demnach die erste Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben ist.

E. 5.6

In Bezug auf die zweite und die dritte Voraussetzung (Vorteil zugunsten einer Beteiligungsinhaberin oder eines Beteiligungsinhabers oder einer dieser bzw. diesem nahestehenden Person, der einer unabhängigen Drittperson nicht gewährt worden wäre) hat die Vorinstanz erwogen, dass G._____ im Zeitpunkt der Verwaltungsratssitzung der Beschwerdeführerin am 14. Januar 2013, an welcher auf sein Bestreben hin über das Kaufangebot der M._____ AG beraten worden sei, Inhaber einer Forderung gegenüber der M._____ AG in der Höhe von Fr. 1'130'000.- gewesen sei. In dieser Forderung seien unter anderem ein vormalig von der B.A._____ AG, einer Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin, zugunsten der M._____ AG begebenes Darlehen von Fr. 700'000.- sowie ein Darlehen von rund Fr. 141'000.-, das F._____ der M._____ AG gewährt hatte, enthalten gewesen. G._____ habe die Gesamtforderung von Fr. 1'130'000.- per Saldo aller Ansprüche zum Betrag von Fr. 300'000.- übernommen. Der unterpreisliche Verkauf der Liegenschaft an die M._____ AG habe dazu gedient, die Forderung von G._____ wieder werthaltig zu machen und sie im vollen Betrag an diesen zurückzuführen. Durch die zu "günstige" Übertragung der Liegenschaft auf die M._____ AG sei letztlich gewährleistet worden, dass die Differenz zu einem

marktgerechten Preis nicht der Beschwerdeführerin, sondern - via die M._____ AG - ihrem Verwaltungsrat G._____ zugutegekommen sei. Diesen Vorteil hätte die Beschwerdeführerin einer aussenstehenden Drittperson nicht zugestanden (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.3). Die Würdigung der Vorinstanz überzeugt in mehrfacher Hinsicht nicht restlos.

E. 5.6.1

Wie sich aus den Feststellungen der Vorinstanz ergibt, war G._____ selbst nicht Aktionär der Beschwerdeführerin. Eine Aufrechnung wegen verdeckter Gewinnausschüttung kommt demnach nur infrage, wenn G._____ als nahestehende Person zu betrachten ist. Es bestehen zwar einige Anhaltspunkte dafür, dass er den Anteilsinhabern respektive einer oder einem unter ihnen nahestand. Die Vorinstanz ging dieser Frage jedoch nicht weiter nach, wohl weil sie der Ansicht war, dass es für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits genüge, wenn der Leistungsempfänger alleine der Gesellschaft nahestehende (vgl. angefochtenes Urteil E. 3). Darin kann der Vorinstanz jedoch nicht gefolgt werden. Wohl hat das Bundesgericht im von der Vorinstanz angeführten Urteil ausgeführt, dass das Näheverhältnis zu "der Gesellschaft und/oder den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte" bestehen müsse (vgl. Urteil 2C_278/2012 / 2C_279/2012 vom 1. Oktober 2012 E. 2.1.1; ähnlich auch BGE 138 II 57 E. 2.3). In zahlreichen anderen Urteilen hat es hingegen ein Näheverhältnis zu einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber vorausgesetzt (vgl. etwa BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 131 II 593 E. 5.1; Urteile 2C_756/2020 vom 3. Mai 2021 E. 4.1, in: StE 2021 B 24.4 Nr. 95, StR 76/2021 S. 545; 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.1). Daran ist festzuhalten, weil Leistungen an Drittpersonen steuerrechtlich nur dann als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet werden können, wenn sie ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und demnach gemäss der sogenannten Dreieckstheorie zunächst einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaber zugerechnet werden können müssen (vgl. oben E. 5.3; Urteil 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3, in: StE 2019 B 24.4 Nr. 90, mit Hinweisen).

E. 5.6.2

Die Erwägung der Vorinstanz, wonach G._____ im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf indirekt ein Vorteil zugeflossen sei, der einer aussenstehenden Drittperson nicht gewährt worden wäre, ist an sich zwar nicht zu beanstanden. Indessen beläuft sich dieser Vorteil auf der Basis der Feststellungen der Vorinstanz höchstens auf Fr. 830'000.-, entsprechend der Differenz zwischen dem Nominalbetrag der Forderung von Fr. 1'130'000.- und dem Betrag von Fr. 300'000.-, den G._____ seinerseits für den Erwerb der Forderung bezahlt hatte. Nichtsdestotrotz hat die Vorinstanz die Aufrechnung im vollen Umfang von Fr. 1'600'000.- (unter Berücksichtigung einer Minusreserve von Fr. 320'000.-) geschützt (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.5). Damit auch die Differenz von Fr. 770'000.- (Fr. 1'600'000.- abzüglich Fr. 830'000.-) unter dem Titel einer verdeckten Gewinnausschüttung aufzurechnen wäre, müsste allerdings auch dieser Betrag direkt oder indirekt einer beteiligten Person oder einer dieser nahestehenden Person zugutegekommen sein. Ob dies der Fall ist, lässt sich anhand der Feststellungen der Vorinstanz nicht bestimmen.

E. 5.6.3

Im Parallelverfahren betreffend die B.A._____ AG (Verfahren 9C_623/2022) ist die Vorinstanz zum Schluss gekommen, dass diese Gesellschaft eine Darlehensforderung gegen

die M._____ AG im Nominalbetrag von Fr. 700'000.- (zuzüglich Zinsen und Kosten) unter Wert an G._____ verkauft habe, weswegen die Vorinstanz bei der B.A._____ AG den Betrag von Fr. 525'000.- (Fr. 700'000.- abzüglich Kaufpreis von Fr. 175'000.-) aufgerechnet hat (vgl. Urteil der Vorinstanz WBE.2021.75 vom 4. April 2022 E. 4.5 und 4.6). Dabei hat die Vorinstanz unterstellt, dass die Sanierung der M._____ AG über den unterpreislichen Verkauf der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin von langer Hand geplant gewesen sei, weswegen die von der B.A._____ AG verkaufte Forderung nie bzw. jedenfalls im relevanten Zeitraum nicht notleidend und die Abschreibung derselben nicht berechtigt gewesen sei. Wie die Vorinstanz selbst festhält, müssen die Geschehnisse, die dem vorliegenden und dem Parallelverfahren 9C_623/2022 zugrundeliegen, gesamthaft betrachtet werden (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.3). Bei einer solchen Gesamtbetrachtung lassen sich die beiden Standpunkte, welche die Vorinstanz in den beiden Verfahren eingenommen hat, in guten Treuen aber nicht miteinander vereinbaren. Der Standpunkt der Vorinstanz im vorliegenden Verfahren, wonach der Verkauf der Liegenschaft gerade dazu gedient habe, die von G._____ aufgekaufte Forderung wieder werthaltig zu machen, erscheint zwar plausibler als die - eben dargestellte - Würdigung im Parallelverfahren betreffend die B.A._____ AG. Schliesslich stellt die Vorinstanz die Sanierungsbedürftigkeit der M._____ AG nicht infrage und hatte überdies nicht nur die B.A._____ AG, sondern hatten auch andere Gläubiger Forderungen weit unter Nominalbetrag via die Q._____ AG an G._____ verkauft. Mit der erforderlichen Gewissheit steht für das Bundesgericht allerdings lediglich fest, dass G._____ im Zusammenhang mit der Rückzahlung der von ihm erworbenen Forderung von Fr. 1'130'000.- eine geldwerte Leistung im Umfang von Fr. 525'000.- jedenfalls nicht doppelt, sondern höchstens entweder von der Beschwerdeführerin (infolge des unterpreislichen Verkaufs der Liegenschaft) oder von der B.A._____ AG (infolge des potenziell unterpreislichen Verkaufs der Darlehensforderung) zugeflossen ist.

E. 5.6.4

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz den Sachverhalt aufgrund ihrer unrichtigen Rechtsauffassung in mehrfacher Hinsicht unvollständig festgestellt. Falls sich die Aufrechnung nicht aus anderen Gründen als gänzlich unzulässig erweist, wird die Sache demnach an die Vorinstanz zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung zurückzuweisen sein.

E. 5.7

Zur vierten und letzten Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (Erkennbarkeit des Charakters der Leistung bzw. des Missverhältnisses zur Gegenleistung für die Organe der Gesellschaft) hat die Vorinstanz erwogen, dass nicht nur G._____, sondern auch das andere Verwaltungsratsmitglied der Beschwerdeführerin, F._____, habe erkennen müssen, dass mit der unterpreislichen Übertragung der Liegenschaft an die M._____ AG indirekt eine geldwerte Leistung an G._____ ausgerichtet würde. F._____ habe als ursprünglicher Darlehensgläubiger der M._____ AG über deren prekäre finanzielle Situation Bescheid gewusst. Zudem habe er zum Inhaber und Geschäftsführer der M._____ AG eine freundschaftliche Beziehung gepflegt, sodass auch er ein Eigeninteresse an einer Übertragung der Liegenschaft zu möglichst günstigen Konditionen an die M._____ AG gehabt habe (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.4.2). Die Beschwerdeführerin bringt hiergegen zunächst vor, der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin habe auf die Richtigkeit des Gutachtens der

N._____ AG vertrauen dürfen. Diese Sichtweise steht indessen im Widerspruch zur jedenfalls nicht offensichtlich unrichtigen Feststellung der Vorinstanz, dass dieses Gutachten auf erkennbar falschen Annahmen hinsichtlich der erzielbaren Mieteinnahmen beruhte. Weiter hält die Beschwerdeführerin die Interessenkollision seitens der Mitglieder ihres Verwaltungsrats für irrelevant, weil das Geschäft schliesslich von der Generalversammlung genehmigt worden sei. Auch in diesem Punkt kann der Beschwerdeführerin jedoch nicht gefolgt werden. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Interessenkonflikt bei beiden Mitgliedern des Verwaltungsrats zumindest als Indiz dafür gewertet hat, dass ihnen das Missverhältnis der Leistungen bekannt war. Die Genehmigung des Geschäfts durch die Generalversammlung ändert daran nichts. Sie mochte die Verwaltungsratsmitglieder allenfalls davor bewahren, dereinst von der Beschwerdeführerin für die unterpreisliche Übertragung verantwortlich gemacht zu werden (Art. 678 und 754 Abs. 1 OR); für die hier interessierende steuerrechtliche Frage ist diese Genehmigung dagegen irrelevant. Auch das vierte Kriterium für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erweist sich demnach als erfüllt.

E. 5.8

Nach dem Gesagten erfüllte die Übertragung der Liegenschaft von der Beschwerdeführerin auf die M._____ AG zumindest die meisten Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Vorinstanz hat jedoch zu Unrecht nicht festgestellt, ob G._____ als Empfänger der geldwerten Leistung einer Beteiligungsinhaberin oder einem Beteiligungsinhaberin nahestand und in welchem Umfang der unterpreisliche Verkauf ihm oder einer anderen nahestehenden Person zugutekam. Zudem steht ihre Würdigung betreffend die Werthaltigkeit der Forderung von G._____ gegen die M._____ AG im Widerspruch zur Position, welche die Vorinstanz im Parallelverfahren 9C_623/2022 eingenommen hat. Diesem Punkten wird die Vorinstanz demnach erneut nachzugehen haben. IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 6

Die Beschwerde erweist sich als teilweise begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache ist an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie die offen gebliebenen Sachverhaltselemente (vgl. oben E. 5.8) abklärt und die Sache neu beurteilt. Angesichts dieses Verfahrensausgangs rechtfertigt es sich, die Kosten hälftig auf die Parteien zu verteilen, zumal der Kanton Aargau Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der Kanton Aargau hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen, ohne selbst Anspruch auf Entschädigung zu haben (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

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