

3-RV.2025.17

P 155

Urteil vom 20. November 2025

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Senn
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrentin **A. _____ GmbH**

vertreten durch UTA Treuhand AG, Titlisstrasse 10, 5737 Menziken

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 3. Dezember 2024**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 12. Mai 2023 wurde die A._____ GmbH vom Kantonalen Steueramt, Sektion Juristische Personen (KStA JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 (Geschäftsjahr: 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020; Vermerk in der definitiven Rechnung: "anteilige Steuerpflicht im Kanton Aargau 01.01.2020 - 22.09.2020") mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0.00 (Anteil Aargau 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 20'000.00 (Anteil Aargau 95 %) veranlagt.

2.

Das KStA JP hat mit Schreiben vom 17. Mai 2023 die eröffnete Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 widerrufen.

3.

Mit Verfügung vom 7. Juni 2024 wurde die A._____ GmbH vom KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 (Geschäftsjahr: 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020; Vermerk in der definitiven Rechnung: "anteilige Steuerpflicht im Kanton Aargau 01.01.2020 - 22.09.2020") mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'202'487.00 (Anteil Aargau: 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'144'261.00 (Anteil Aargau: 100 %) veranlagt.

4.

Gegen die Verfügung vom 7. Juni 2024 liess die A._____ GmbH mit Schreiben vom 2. Juli 2024 Einsprache erheben. Sie stellte den Antrag, die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben, da das gleiche Steuersubstrat bereits rechtskräftig im Kanton Q._____ veranlagt worden sei.

5.

Mit Entscheid vom 3. Dezember 2024 wies das KStA JP die Einsprache ab. Zudem wurde festgestellt, dass die Steuerperiode 2020 den Zeitraum vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 umfasse.

6.

Den Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2024 (Zustellung am 4. Dezember 2024) hat die A._____ GmbH mit Rekurs vom 13. Januar 2025 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie liess folgenden Antrag stellen:

"Wir stellen den Antrag, für das Steuerjahr 2020 eine Steuerauscheidung zwischen den Kantonen Q._____ und Aargau vorzunehmen. (Kanton Aargau 1.1.2020 – 21.09.2020, Kanton Q._____ 22.09.2020 – 31.12.2020)"

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

7.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

8.

Die A. _____ GmbH hat eine Replik mit folgenden Anträgen erstatten lassen:

"Unser Antrag ist leider von uns nicht klar definiert worden. Wir fordern, dass die Steuerveranlagung auf Grund der offiziellen Jahresrechnung 1.1.2020– 30.9.2020 erfolgt und das im Kanton Aargau für die Zeit vom 1.1.2020 – 21.09.2020 (Sitzverlegung) entsprechend Steuern bezahlt werden muss.

Wir beantragen, den Rekurs uKF gutzuheissen."

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Bestritten ist dabei das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin bzw. die unbeschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin für die Zeitspanne vom 23. September 2020 bis 31. Dezember 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrentin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Gründungsjahr: 2006). Sie bezweckt die [...]. Stammanteilsinhaber sind B. _____ und C. _____. Ihren statutarischen Sitz hatte die Rekurrentin bis zum 22. September 2020 im Kanton Aargau (Domiziladresse: c/o B. _____, S-Strasse, R. _____). Per 23. September 2020 wurde der statutarische Sitz in den Kanton Q. _____ verlegt (Domiziladresse: T-Strasse, V. _____; vgl. Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Q. _____ vom 7. Oktober 2025).

3.

3.1.

3.1.1.

Die Rekurrentin liess im Dezember 2021 unbestrittenermassen die Steuererklärung 2020 bei der Steuerverwaltung des Kantons Q. _____ einreichen. Das Geschäftsjahr wurde mit "Beginn 01.01.2020 Ende 31.12.2020" deklariert. Der Steuererklärung wurde die Jahresrechnung 2020 (Geschäftsjahr: 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020) beigelegt.

3.1.2.

Mit Schreiben vom 25. August 2022 liess die Rekurrentin dem KStA JP mitteilen, dass sie ihren Sitz per 22. September 2021 (recte: 23. September 2020) nach V. _____ verlegt habe. An der Generalversammlung vom 11. September 2020 sei zudem im Zusammenhang mit der Sitzverlegung beschlossen worden, dass das Geschäftsjahr 2020 vom 1. Januar 2020 bis zum 30. September 2020 verkürzt (Kurzgeschäftsjahr) werde. Da dem Vertreter der Sachverhalt nicht bekannt gewesen sei, habe er fälschlicherweise die Jahresrechnung für das volle Geschäftsjahr 2020 erstellt. Dem Schreiben an das KStA JP wurde eine Steuererklärung für die Steuerperiode 1. Januar 2020 bis 30. September 2020 beigelegt. Darin wurden ein Reinverlust von CHF 60'022.00 und ein Eigenkapital von CHF 210'000.00 deklariert.

3.1.3.

Am 6. April 2023 ist beim KStA JP die Steuerauscheidung des Kantons Q. _____ für die Steuerperiode 1. Januar 2020 bis 30. September 2020

eingegangen (steuerbarer Reingewinn Kanton Aargau und Kanton Q.____: CHF 0.00 [Reinverlust: CHF 60'022.00], steuerbares Kapital Kanton Q.____: CHF 1'000.00 [Anteil: 5 %]; steuerbares Kapital Kanton Aargau CHF 19'000.00 [95 %]).

3.1.4.

3.1.4.1.

Das KStA JP hat in seiner Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 die Steuerfaktoren der Steuerauscheidung des Kantons Q.____ unverändert übernommen und veranlagte die Rekurrentin für die Steuerperiode 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 dementsprechend mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0.00 (Anteil Aargau 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 20'000 (Anteil Aargau 95 %).

3.1.4.2.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2023 hat das KStA JP die eröffnete Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 widerrufen.

3.1.5.

3.1.5.1.

Die Rekurrentin wurde mit mehreren Schreiben zwischen dem 23. Juni 2023 und dem 2. Februar 2024 durch das KStA JP aufgefordert, Informationen und Unterlagen (sämtliche Kontenblätter 2020 und 2021, Kopie Mietvertrag V.____, Belegkopien der Konten aaa und bbb für die Jahre 2020 und 2021, Rechnungskopien der Rechnung "Meine Überweisung an G.____", Dokumente zu den [...] sowie Kopien allfälliger Verträge im Zusammenhang mit [...]) einzureichen.

3.1.5.2.

Mit mehreren E-Mails vom 26. Juli 2023 bis 28. Februar 2024 liess die Rekurrentin die eingeforderten Informationen und Unterlagen einreichen. Mit E-Mail vom 6. September 2023 liess die Rekurrentin mitteilen, dass kein Mietvertrag für das Domizil in V.____ existiere. Es werde eine jährliche Domizilgebühr bezahlt.

3.1.6.

3.1.6.1.

Das KStA JP stellte der Rekurrentin mit Schreiben vom 28. März 2024 einen Veranlagungsvorschlag zu (steuerbarer Reingewinn: CHF 2'202'487.00 [Anteil Kanton Aargau: 100 %], steuerbares Kapital: CHF 2'144'261.00 [Anteil Kanton Aargau: 100 %]). Das KStA JP führte zudem aus, dass es auf die mit der Steuererklärung 2020 eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung abstelle und die am 25. August 2023 eingereichte korrigierte Bilanz und Erfolgsrechnung nicht anerkenne. Im Weiteren wies es darauf hin, dass Geschäftsjahre nicht willkürlich verkürzt oder verlängert werden dürften, um steuerliche Vorteile zu erzielen. Die Steuerpflicht für

die Steuerperiode 2020 dauere vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020. Abklärungen hätten gezeigt, dass in V._____ lediglich eine Domizilgebühr entrichtet werde und keine Büroräumlichkeiten existierten. Demnach müsse davon ausgegangen werden, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung weiterhin an der S-Strasse in R._____ liege. Deshalb erfolge keine Ausscheidung an den Kanton Q._____. Der gesamte steuerbare Gewinn und das gesamte steuerbare Kapital für das Jahr 2020 werde im Kanton Aargau besteuert.

3.1.6.2.

Die Rekurrentin liess mit Schreiben vom 24. April 2024 mitteilen, dass sie mit dem Veranlagungsvorschlag nicht einverstanden sei.

3.1.7.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2024 liess die Rekurrentin ausführen, dass sie die Verwertung von [...] bezwecke. Bis 2013 habe sie [...] vor allem aus W._____ vereinnahmt. Weitere [...] hätten über 10 Jahre in den X._____ erstritten werden müssen. In den Jahren 2014 bis 2020 habe sie keine Erträge aus [...] vereinnahmt. Der Verwaltungsaufwand sei somit äusserst bescheiden gewesen und sei vor allem durch die Anwälte (Geltendmachung der [...] in X._____) und die Treuhänder erledigt worden. Somit seien weder Büroräumlichkeiten noch Personal nötig gewesen. Da sich der Inhaber zudem jährlich während mehreren Wochen im Ausland aufgehalten habe, sei ein Domizil gewählt worden, an dem die Postzustellung gewährleistet gewesen sei und allfällige Verwaltungsarbeiten zeitnah hätten erledigt werden können.

3.1.8.

Das KStA JP veranlagte die Rekurrentin für die Steuerperiode vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 mit Verfügung vom 7. Juni 2024 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'202'487.00 (Anteil Aargau: 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'144'261.00 (Anteil Aargau: 100 %).

3.1.9.

3.1.9.1.

Mit E-Mail vom 17. Juni 2024 liess die Rekurrentin eine effektive Doppelbesteuerung geltend machen. Zudem forderte sie das KStA JP auf, die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Kanton Q._____ auszuhandeln.

3.1.9.2.

Das KStA JP teilte mit E-Mail vom 19. Juni 2024 dem Vertreter der Rekurrentin mit, die Gesellschaft habe die Doppelbesteuerung durch ihr Verhalten selbst herbeigeführt und zu verantworten. Die Festsetzung der Faktoren der Veranlagung 2020 sei korrekt erfolgt. Es sei nicht die Aufgabe des KStA JP, den aufgrund der Doppelbesteuerungsregeln und des Harmoni-

sierungsrechts materiell gar nicht zu Besteuerung berechtigten Kanton zur Aufhebung seiner Veranlagung aufzufordern. Dies obliege der Rekurrentin.

3.2.

3.2.1.

Mit Einsprache liess die Rekurrentin wiederholt geltend machen, dass die Verlegung ihres statutarischen Sitzes nach V._____ per 22. September 2020 (recte: 23. September 2020) sowie die von der Generalversammlung beschlossene Verkürzung des Geschäftsjahres 2020 von den Steuerbehörden akzeptiert werden müssten. Aufgrund der Rückerstattung der provisorischen Steuerforderung für das Steuerjahr 2020 von rund CHF 220'000.00 sei die Rekurrentin zu Recht davon ausgegangen, dass der Kanton Aargau ihr Steuerdomizil im Kanton Q._____ anerkannt habe. Gemäss Aussage des zuständigen Revisors habe man eine erneute Prüfung des effektiven Gesellschaftssitzes aufgrund einer privaten Steuersachverhaltsanfrage betreffend den Gesellschafter der Rekurrentin durchgeführt. Der Vorwurf, wonach die Rekurrentin eine Doppelbesteuerung durch ihr Verhalten selbst herbeigeführt habe, werde zurückgewiesen. Gemäss Steuerharmonisierungsgesetz seien Auseinandersetzungen betreffend dem Hauptsteuerdomizil unter den Kantonen zu lösen.

3.2.2.

3.2.2.1.

Das KStA JP forderte die Rekurrentin mit Schreiben vom 19. Juli 2024 und 7. Oktober 2024 auf, weitere Unterlagen (Bankbelegkopien, Rechnungskopien, Korrespondenz, das X._____ Gerichtsurteil und allfällige Verträge im Zusammenhang mit dem [...] von CHF 3'441'378.60) einzureichen.

3.2.2.2.

Die Rekurrentin liess mit E-Mail vom 30. September 2024 und 4. November 2024 die eingeforderten Unterlagen einreichen.

3.2.3.

Die Vorinstanz hielt in ihrem Einspracheentscheid fest, die Rekurrentin verfüge in V._____ über keine örtliche Infrastruktur. Dass Dritte (Domizilgeber) die Geschäftsführung wahrnehmen, sei kaum denkbar. Die tatsächliche Verwaltung könne ohne Infrastruktur nicht in V._____ erfolgen. Bis zur Sitzverlegung habe die Rekurrentin ihren Sitz am Wohnort des Geschäftsführers (mit Einzelunterschrift) gehabt. Ausser der E-Mail vom 6. September 2023, wonach in V._____ kein Mietverhältnis bestanden habe und lediglich eine Domizilgebühr bezahlt werde, seien keine Nachweise über die tatsächliche Verlegung der Geschäftsführung und Verwaltung nach V._____ vorgebracht worden. Dem Sitz im Zuzugskanton Q._____ sei demnach bloss ein formeller Charakter zuzuweisen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung sei am Wohnort des Geschäftsführers mit Einzelunterschrift

verblieben. Bezüglich der Steuerauscheidung der Steuerperiode 2020 (1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020) bedeute dies, dass der Reingewinn als auch das Kapital zu 100 % dem Kanton Aargau zuzuweisen seien.

Weiter hält das KStA JP fest, gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip sei eine handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung verbindlich. Diese Verbindlichkeit verbiete es, nach Einreichung der Steuererklärung Bilanzänderungen vorzunehmen. Wie die Steuerbehörde sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch die Rekurrentin mit der Abgabe der Steuererklärung an die korrekt geführte Jahresrechnung gebunden. Gründe für eine Bilanzberichtigung hätten nicht vorgelegen, da die Jahresrechnung 2020 (1. Januar 2020 - 31. Dezember 2020) ordnungsgemäss und handelsrechtskonform geführt worden sei. Während die erste eingereichte Jahresrechnung 2020 (1. Januar 2020 - 31. Dezember 2020) einen Gewinn von CHF 2'251'074.45 ausgewiesen habe, habe die nachträglich korrigierte Jahresrechnung 2020 (1. Januar 2020 - 30. September 2020) einen Verlust von CHF 11'435.00 gezeigt. In der geänderten Jahresrechnung sei der [...] über CHF 3'441'378.60 nicht mehr verbucht worden. Durch die nachträglich geänderte Jahresrechnung sei somit versucht worden, den Erlös aus [...] vom Kanton Aargau in den steuergünstigeren Kanton Q. _____ zu verschieben.

Im Weiteren könne festgestellt werden, dass die nachträglich erstellte Jahresrechnung (1. Januar 2020 - 30. September 2020) nicht vollständig sei. Nach den aktenkundigen Unterlagen und Dokumenten, sei das Gerichtsurteil in Sachen [...] zum Nachteil der Rekurrentin und der D. _____ AG gegen E. _____ am tt.mm. 2020 von einem Richter aus X. _____ unterzeichnet worden. Der Betrag über ₣ 15'281'491.00 sei mit Valuta 29. September 2020 der D. _____ AG gutgeschrieben worden. Sie habe dann den anteiligen Betrag von ₣ 3'815'280.00 bzw. CHF 3'441'378.60 mit Valuta 6. Oktober 2020 an die Rekurrentin überwiesen. In zeitlicher Hinsicht sei grundsätzlich der Zeitpunkt, in welchem der Anspruch auf die Gegenleistung entstehe, und nicht erst deren Erfüllung relevant. Somit müsste auch in der nachträglich geänderten Jahresrechnung vom 1. Januar 2020 bis 30. September 2020 der Erlös aus der [...] verbucht werden, insbesondere auch dann, wenn die Gegenpartei die Entschädigung gemäss Gerichtsverfahren bereits mit Valuta 29. September 2020 an die D. _____ AG überwiesen habe. Zudem datiere das Gerichtsurteil bereits vom tt.mm. 2020. Weiter könne bei der nachträglich geänderten Jahresrechnung auch kein Rückstellungsbedarf bezüglich Erlös aus der [...] erkannt werden, da der Geldfluss bereits erfolgt sei. Es könne zusammenfassend festgestellt werden, dass auch dann, wenn die nachträglich korrigierte Jahresrechnung 2020 (1. Januar 2020 - 30. September 2020) anzuerkennen wäre, der Erlös aus der [...] aufgrund

des Periodizitätsprinzips steuerlich vollumfänglich aufgerechnet werden müsste. Auch dies würde zu einer Besteuerung im Kanton Aargau führen.

Bezüglich der Dauer des Geschäftsjahres machte die Vorinstanz geltend, ein Geschäftsjahr umfasse in der Regel 12 Monate und dürfe nicht willkürlich verkürzt oder verlängert werden, um steuerliche Vorteile zu erzielen. Vorliegend sei die nachträgliche Verkürzung des Geschäftsjahres im Hinblick auf den Erlös der [...] vollzogen worden, um die damit entstehende Steuerlast zu minimieren. Für die Steuerperiode 2020 sei der handelsrechtlich ordnungsgemässe Jahresabschluss vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020 massgebend.

Abschliessend führte die Vorinstanz aus, die Besteuerung im Kanton Aargau sei zu Recht erfolgt. Die Doppelbesteuerung sei auf das Verhalten der Rekurrentin zurückzuführen und vom nicht berechtigten Kanton Q. _____ zu beheben. Gemäss aktueller bundesgerichtlicher Rechtsprechung verirken die trotz widersprechender Steuerhoheit vorbehaltlos bezahlten Steuern in der Regel nicht.

3.3.

3.3.1.

Die Rekurrentin lässt mit Rekurs wiederholt die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Q. _____ sowie die zulässige Verkürzung des Geschäftsjahres 2020 geltend machen. Weiter lässt sie ausführen, der Kanton Aargau habe den Firmensitz in V. _____ anerkannt. Die Rekurrentin habe für die Steuerperioden ab 2021 vom KStA JP weder Steuerdeklarationsformulare noch provisorische Steuerrechnungen erhalten. Diese seien vom Kanton Q. _____ zugestellt und entsprechend definitiv oder provisorisch veranlagt worden. Nebst dem Umstand, dass der Kanton Aargau die bezahlte provisorische Steuerforderung für die Steuerperiode 2020 von rund CHF 220'000.00 der Rekurrentin zurückerstattet habe, sei auf der definitiven Rechnung vom 3. Dezember 2021 eine "anteilige Steuerpflicht im Kanton Aargau 01.01.2020 – 22.09.2020" aufgeführt worden.

3.3.2.

Das KStA JP bestreitet in seiner Vernehmlassung unverändert die Anerkennung des Firmensitzes der Rekurrentin in V. _____ für die Steuerperiode 2020. Weiter hält es fest, für eine Aufnahme ins Steuerregister ab der Steuerperiode 2021 werde die endgültige definitive und rechtskräftige Veranlagung der Steuerperiode 2020 abgewartet. Der Hinweis auf der definitiven Rechnung "anteilige Steuerpflicht im Kanton Aargau 01.01.2020 - 22.09.2020" sei eine fehlerhafte Textzeile, die systembedingt eingefügt worden sei. Dies habe keinen Einfluss auf den materiellen Einspracheentscheid. Das Dispositiv im Einspracheentscheid sei korrekt und richtig.

3.3.3.

Mit Replik lässt die Rekurrentin geltend machen, dass der Widerruf der definitiven Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 nicht berechtigt gewesen sei. Abschliessend wurde eine ungebührlich lange Verfahrensdauer geltend gemacht.

4.

4.1.

Bevor auf die unbeschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin im Jahr 2020 eingegangen wird, ist einleitend die Zulässigkeit des Widerrufs der Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 durch die Vorinstanz sowie das Vorliegen einer Rechtsverzögerung oder Rechtsverweigerung aufgrund eines übermässig langen Verfahrens zu prüfen.

4.2.

4.2.1.

Die Steuerbehörde darf während der laufenden Rechtsmittelfrist – d.h. während maximal 30 Tagen –, ohne an besondere Voraussetzungen gebunden zu sein, auf eine nicht angefochtene Verfügung zurückkommen. Sie ist befugt, eine Verfügung nach deren Eröffnung, aber noch vor Ablauf der Einsprachefrist von sich aus zurückzunehmen und durch eine neue zu ersetzen, wobei die Rechtsmittelfrist mit der zweiten Eröffnung der Verfügung neu zu laufen beginnt (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 187 StG N 5; VGE vom 18. Juni 2018, WBE.2018.95).

4.2.2.

Das KStA JP hat die eröffnete Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 mit Schreiben vom 17. Mai 2023 widerrufen. Die Verfügung war im Zeitpunkt des Widerrufs unbestrittenermassen nicht angefochten. Das KStA JP hat die Veranlagungsverfügung vom 12. Mai 2023 somit entgegen der Auffassung der Rekurrentin rechtsgültig widerrufen.

4.3.

Die Steuerauscheidung des Kantons Q. _____ ist am 6. April 2023 beim KStA JP eingegangen. Mit Verfügung vom 7. Juni 2024 wurde die Rekurrentin für das Steuerjahr 2020 definitiv im Kanton Aargau veranlagt. Das Einspracheverfahren dauerte vom 2. Juli 2024 (Einsprache) bis am 3. Dezember 2024 (Einspracheentscheid). Im Hinblick auf die Notwendigkeit der Einforderungen weiterer Akten seitens des KStA ist die Dauer des Veranlagungsverfahrens von etwas mehr als einem Jahr und die Dauer des Einspracheverfahrens von fünf Monaten als nicht übermässig lang zu qualifizieren. Es liegt weder eine Rechtsverzögerung noch eine Rechtsverweigerung vor.

5.

[...] sind gemäss Art. 12 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den X._____ im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Vorliegend ist die Besteuerung der [...], welche die in der Schweiz ansässige Rekurrentin als Nutzungsberechtigte bezogen hat, in der Schweiz folglich korrekt.

6.

Umstritten ist vorliegend die unbeschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin für die Zeitspanne vom 23. September 2020 bis 31. Dezember 2020.

7.

7.1.

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt. Für juristische Personen gilt dementsprechend das Massgeblichkeitsprinzip (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2020 [2C_57/2018], Erw. 6.2.; Bundesgerichtsurteil vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.2.2), d.h. das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. BGE 137 II 360 f.). Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip ist die handelsrechtliche Bilanz, welche den handelsrechtlichen Vorschriften entspricht, für die steuerliche Gewinnermittlung und die Steuerbilanz verbindlich, soweit nicht eine steuerliche Korrekturvorschrift eingreift. Eine steuerpflichtige Person muss sich deshalb auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergibt sich, dass eine handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung nicht einfach abgeändert werden kann.

7.2.

Vorliegend hat die Rekurrentin unbestrittenermassen der Steuererklärung 2020 im Dezember 2021 die Jahresrechnung 2020 (Geschäftsjahr: 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020) beigelegt. Zudem wurde das Geschäftsjahr mit "Beginn 01.01.2020 Ende 31.12.2020" deklariert. Diese mit der Steuererklärung eingereichte Jahresrechnung ist folglich massgebend. Insofern dauerte das Geschäftsjahr 2020 – wie erstmalig deklariert – vom 1. Januar 2020 bis zum 31. Dezember 2020. Die nachträglich geltend gemachte Verkürzung des Geschäftsjahres (vgl. Protokoll der Generalversammlung der Rekurrentin vom 11. September 2020; geltend gemacht im August 2022) vermag das Massgeblichkeitsprinzip nicht zu durchbrechen. Es bestanden auch keine Gründe, welche zu einer Bilanzänderung und -berichtigung berechtigt hätten.

8.

8.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für

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

8.2.

8.2.1.

Die Rekurrentin wurde mit Veranlagungsverfügung vom 30. März 2023 von der Steuerverwaltung Q._____, Abteilung Juristische Personen, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 (Geschäftsjahr: 1. Januar 2020 bis 30. September 2020) mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0.00 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'000.00 (Anteil Q.____ 5 %, Anteil Aargau 95 %) veranlagt.

8.2.2.

Mit Veranlagungsverfügung vom 6. April 2023 wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung Q._____, Abteilung Juristische Personen, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 (Geschäftsjahr: 1. Oktober 2020 bis 30. September 2021) mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'434'700.00 (Anteil Kanton Q.____ 100 %) und einem steuerbaren Kapital von CHF 2'376'000.00 (Anteil Kanton Q.____ 100 %) veranlagt.

8.2.3.

Im Kanton Aargau wurde die Rekurrentin mit Verfügung vom 7. Juni 2024 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 (Geschäftsjahr: 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020) mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'202'487.00 (Anteil Aargau: 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'144'261.00 (Anteil Aargau: 100 %) veranlagt.

8.3.

Insbesondere indem sowohl der Kanton Aargau wie auch der Kanton Q.____ für die Zeitspanne vom 23. September 2020 bis 31. Dezember 2020 das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin beanspruchen, liegt eine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Zu prüfen ist damit im Folgenden, ob sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin vom 23. September 2020 bis 31. Dezember 2020 im Kanton Q.____ oder im Kanton Aargau befunden hat.

9.

9.1.

Juristische Personen sind gemäss § 62 StG auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Aargau befindet. Grundsätzlich befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis an ihrem durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz. Auf diesen zivilrechtlichen Sitz wird jedoch dann nicht abgestellt, wenn ihm in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die normalerweise am statutarischen Sitz sich abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit, in Wirklichkeit vor sich geht. Dann wird dieser Ort als Steuerdomizil betrachtet. Ob der Wahl des statutarischen Sitzes fiskalische oder andere Erwägungen zugrunde liegen, ist unerheblich. Es genügt, dass dieser Sitz den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Entscheidend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (vgl. u.a. ASA 56 S. 85, Erw. 3; StE 2002 A 24.22 Nr. 4, Erw. 2a; StE 1999 A 24.22 Nr. 3, Erw. 2a; je mit Hinweisen).

9.2.

Das Bundesgericht hat zum Verhältnis der beiden Anknüpfungspunkte im Entscheid vom 2. April 2024 (9C_591/2023 = BGE 150 II 321) das Folgende ausgeführt:

"3.2. (...). Befinden sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person in unterschiedlichen Kantonen und beanspruchen deshalb mehrere Kantone die Steuerhoheit wegen persönlicher Zugehörigkeit der juristischen Person, ist der Konflikt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu lösen. Diese Grundsätze sind der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV zu entnehmen. Danach liegt das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Das bedeutet, dass die juristische Person zwar nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Dieser nach kantonalem Recht begründete Besteuerungsanspruch des Sitzkantons wird jedoch nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch des Kantons der tatsächlichen Verwaltung verdrängt (vgl. BGE 146 II 111 E. 2.3.6; Urteile 9C_676/2021 vom 21. August 2023 E. 3.3; 2C_211/2019 vom 6. April 2022 E. 4.2.1; 2C_522/2019 vom 20. August 2020 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 147 I 325, aber in: StE 2021 A 24.22 Nr. 7; 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6, in: StE 2019 B 71.31 Nr. 4, StR 74/2019 S. 286)."

9.3.

Der Gewinn und das Kapital einer Kapitalgesellschaft sind nach der Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV am Ort zu versteuern, wo sich das Haupt-

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

9.4.

In Bezug auf die Beweislast gilt, dass es grundsätzlich der Steuerbehörde obliegt, den Ort der tatsächlichen Verwaltung als steuerbegründende Tatsache darzutun (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C_398/2021]). Die Steuerbehörden haben die den Steueranspruch begründenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären. Das Vorhandensein der tatsächlichen Verwaltung und damit – in Abweichung vom statutarischen Sitz – der tatsächliche Sitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Gemäss aktueller bundesgerichtlicher Rechtsprechung findet für die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung aufgrund der notorischen Beweisschwierigkeiten das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit Anwendung (vgl. BGE 151II 466, Erw. 4.5.3; BGE 150 II 321).

10.

10.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass die Rekurrentin im Jahr 2020 an ihrem statutarischen Sitz in V._____ weder Büroräumlichkeiten noch Personal hatte. Gemäss Angaben der Rekurrentin entrichtete sie lediglich eine jährliche Domizilgebühr. Aus den aktenkundigen Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin der F._____ AG für die Periode 1. Oktober 2020 bis 31. Dezember 2020 eine Domizilgebühr von CHF 323.10 sowie für die Periode 1. Januar 2021 bis 31. Dezember 2021 eine Domizilgebühr von CHF 1'292.40 entrichtet hat (vgl. Kontodetails 2021 Konto aaa "BUERO-

UND VERWALTUNGSaufWAND" und die undatierte Rechnung der F. _____ AG mit Rechnungsnummer ccc).

10.2.

Aus den Kontendetails ist zu schliessen, dass die wesentliche Tätigkeit der Rekurrentin in den Jahren 2020 und 2021 der Ein- und Verkauf von [...] war. Ob der Kauf und Verkauf von [...] direkt durch B. _____ oder durch eine Drittpartei (z.B. Bank) erfolgt ist, ist nicht bekannt und vorliegend auch nicht relevant. Die Entscheide, welche Wertpapiere ge- und verkauft werden, wurden von B. _____ als Vorsitzender der Geschäftsführung getroffen. Das Vorbringen der Rekurrentin, wonach Anwälte und Treuhänder den Verwaltungsaufwand erledigt hätten, ist nicht glaubwürdig. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es kaum denkbar, dass die tatsächliche Verwaltung im Auftragsverhältnis von Dritten ausgeübt wird (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 16. Mai 2013 [2C_1086/2012], Erw. 2.2). Ein Auftragsnehmer wird nur im vom Auftraggeber vorgegebenen Rahmen tätig, so dass hier die tatsächliche Leitung bei B. _____ als Auftraggeber läge.

10.3.

Die Abwicklung eines regelmässigen Tagesgeschäftes ab dem 23. September 2020 in V. _____ wird weder von der Rekurrentin geltend gemacht noch geht eine solche aus den Akten hervor. Eine Geschäftsführung in V. _____ ist damit selbst nach der Darstellung der Rekurrentin nicht auszumachen. Es ist festzustellen, dass keine geschäftlichen Anknüpfungspunkte der Rekurrentin zum statutarischen Sitz in V. _____ ersichtlich sind. Dafür spricht klar, dass in V. _____ weder eigene Räumlichkeiten noch Personal vorhanden sind. Der Vorinstanz ist daher zuzustimmen, dass der Eindruck einer rein künstlich geschaffenen Ansässigkeit mit rein formalem Charakter entsteht.

Generell ist zwar unklar, von wo aus – auch vor der Sitzverlegung – B. _____ die Geschäftsführung ausübte. Unbestrittenermassen steht jedoch fest, dass sich die gesamte Geschäftstätigkeit der Rekurrentin um die Person des Vorsitzenden der Geschäftsführung, B. _____, dreht. Es liegt daher nahe, dass dieser an seinem unbestrittenen Wohnort in R. _____, wo die Rekurrentin seit ihrer Gründung im Jahr 2006 ihren statutarischen Sitz hatte, für die Rekurrentin auch ab dem 23. September 2020 ausschliesslich tätig war. Der langjährige Wohnort des Vorsitzenden der Geschäftsführung (sowie auch von C. _____), wo sich der Geschäftsführer – abgesehen von mehrwöchigen Auslandsaufenthalten – primär aufhält, ist daher unverändert der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin.

Die Vorinstanz ist folglich zu Recht zum Schluss gelangt, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin in R. _____ befindet, da dort klar der Schwerpunkt der Geschäftsführung liegt. Das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin hat folglich auch zwischen dem 23. September 2020 und 31. De-

zember 2020 im Kanton Aargau gelegen. Dementsprechend ist für das Jahr 2020 keine Steuerauscheidung vorzunehmen.

10.4.

In beweisrechtlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zur Klärung der Frage, ob die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin effektiv im Kanton Aargau erfolgt, korrekterweise auch die Verhältnisse im Kanton Q._____ mitberücksichtigt hat. Denn es ist von Bedeutung, ob und in welchem Umfang die Rekurrentin an ihrem statutarischen Sitz über unternehmerische Infrastruktur verfügt und wie oft sich der Vorsitzende der Geschäftsführung dort effektiv aufhält, um seinen Leitungsfunktionen nachzugehen. Je geringfügiger sich die Verbindung zum statutarischen Sitz erweist, desto wahrscheinlicher ist die tatsächliche Verwaltung an einem anderen Ort (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtes vom 11. November 2016 [2C_483/2016], Erw. 6.2). Vorliegend wurde von der Rekurrentin nicht geltend gemacht, dass B._____ von V._____ aus die Geschäftsführung ausübt.

11.

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

12.

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

Das Gericht erkennt:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.
2.
Die Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 6'500.00 zu bezahlen.
3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 20. November 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni