

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.94 vom 23. Februar 2023

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2020.94

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.94 du 23 février 2023

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.94 del 23 febbraio 2023

Erwägungen

E. 1.1

Der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2015 wird abgewiesen.

E. 1.2

Die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2013 bis 2015 wird abgewiesen. 2. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von insgesamt CHF 6'000.00, der Kanzleigebür von CHF 335.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 6'435.00 zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: den Vertreter der Rekurrentin (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt R. Rechtsmittelbelehrung Kantons- und Gemeindesteuern Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

E. 1.3

Mit Verfügungen vom 11. Juni 2018 wurde die A. AG vom KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (Geschäftsjahr = Kalenderjahr) zu

- 3 - einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 83'413.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital (per 31. Dezember 2015) von CHF 361'470.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und für die direkte Bundessteuer 2013 (Geschäftsjahr = Kalenderjahr) zu einem steuerbaren Gewinn von CHF 83'413.00 veranlagt. Zum deklarierten Verlust von CHF 42'293.00 wurden CHF 29'800.00 für "Abschreibung Grossinventar Q." als "Der Erfolgsrechnung belastete und nicht begründete Rückstellungen und Abschreibungen inkl. Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen" und CHF CHF136'449.00 als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen" ("URE Mobiliar /Einrichtungen Q." CHF 22'446.00; "HK & NK Q." CHF 13'060.00; "Zinsen Q. (Hypothek und Darlehen C.)" CHF 13'900.00; "Abschreibung Liegenschaft Q." CHF 15'500.00; "Abschreibung Grossinventar Q." CHF 21'000.00; "Privatanteil Spesen" CHF 10'000.00) und für "Grossinventar Q." eine versteuerte stille Reserve von CHF 54'000.00 zum deklarierten Eigenkapital von CHF 307'471.00 hinzugerechnet.

E. 2

Gegen die Verfügungen vom 11. Juni 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2015 und direkte Bundessteuern 2013 bis 2015 liess die A. AG mit Schreiben vom 12. Juli 2018 Einsprache erheben. Es wurde einerseits die Aufhebung der Verfügungen verlangt. Weiter wurde beantragt: "2. Mit Ausnahme der Aufrechnung des Privatanteils Spesen in Höhe von CHF 8'810 und des Privatanteils Fahrzeug in Höhe von CHF 2'540 für das Geschäftsjahr 2012/2013 seien die Veranlagungen für die Geschäftsjahre 2012/2013, 2013/2014 und 2015 den eingereichten Steuererklärungen entsprechend vorzunehmen.

E. 2.1

Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten werden namentlich die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens abgezogen (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG). Im Recht der direkten Bundessteuer sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig oder - wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt - in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (vgl. Art. 28 Abs. 1 DBG in der hier noch anwendbaren, bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1208]). Dabei wird die planmässige Berücksichtigung der Wertverminderung des Anlagevermögens infolge Abnutzung oder Substanzverringerung als ordentliche Abschreibung, die ausserplanmässige Herabsetzung des Buchwerts von Gütern des Anlage- oder des Umlaufvermögens als ausserordentliche Abschreibung (und nicht als Wertberichtigung) bezeichnet. Anlass für eine Abschreibung geben hauptsächlich die Abnutzung des Vermögenswerts und die Verringerung der Substanz. Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird steuerlich mittels Abschreibungen Rechnungen getragen, wogegen vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen im Sinn von Art. 29 DBG bei selbständiger Erwerbstätigkeit natürlicher Personen und Art. 63 DBG bei juristischen Personen, d. h. durch Rückstellungen, berücksichtigt werden. Abschreibungen dürfen erst vorgenommen werden, wenn der Wertverlust sicher oder endgültig oder zumindest von Dauer erscheint, wogegen für Wertberichtigungen im Sinn von Rückstellungen das Risiko eines Verlusts genügt. Der laufende Wertverzehr eines Wirtschaftsguts begründet die Pflicht zur Vornahme ordentlicher Abschreibungen. Demgegenüber finden ausserordentliche Abschreibungen ihre Begründung in einem einmaligen, ausserordentlichen Ereignis (vgl. Urteil 2C_330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 bis E. 2.5). Diese Grundsätze gelten auch für die harmonisierten kantonalen Steuern (zur vertikalen Steuerharmonisierung vgl. E. 1.2 hiervor). Für die Abschreibungen sind die Beschwerdeführer - wie für steuermindernde Tatsachen im Allgemeinen - beweisbelastet (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 f.; Urteil 2C_295/2018 vom 6. Februar 2019 E. 4.1)."

- 19 - Diese Grundsätze sind auch für im Anlagevermögen gehaltene Liegenschaften zu übernehmen.

E. 3

Am 21. August 2019 fand eine Einspracheverhandlung statt.

E. 3.1

Mit Rekurs/Beschwerde wird geltend gemacht, die Vorinstanz habe sich im Veranlagungsverfahren nie mit den Vorbringen der Rekurrentin/ Beschwerdeführerin in der Stellungnahme vom 26. Februar 2018 auseinandergesetzt. Den Veranlagungsverfügungen sei auch keine Abweichungsbegründung beigelegt worden. Das KStA JP habe zudem in den Einspracheentscheiden lediglich ausgeführt, mangels

ausreichender Mietzins-erträge habe die Liegenschaft in Q. nicht der Gewinnerzielung gedient, dies obwohl in der Stellungnahme vom 26. Februar 2018 und in der Einsprache darauf hingewiesen worden sei, dass es sich um eine langfristige Kapitalanlage handle. Das KStA JP habe damit die Begründungspflicht verletzt.

E. 3.2.1

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG/Art. 116 DBG). Das

- 7 - aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (WBE.2010.49) wie folgt geäußert: "Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuerklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann." Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdeklaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30; Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 116 DBG N 10).

E. 3.2.2

Bei Einspracheentscheiden sind die Anforderungen an eine Begründung höher gesetzt. Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG und Art. 116 DBG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen; Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 116 DBG N 8 und 11 und Art. 131 DBG N 7 ff.).

E. 3.3

Im vorliegenden Fall machen die gesamten Umstände deutlich, dass die Aufwendungen für die Liegenschaft in St. Moritz nicht mehr als geschäftsmässig begründet beurteilt werden können, auch wenn vom Gesellschaftszweck her grundsätzlich keine gesellschaftsfremde Tätigkeit vorliegt. Bereits die Umstände des Erwerbs der Liegenschaft in St. Moritz,

- 24 - vorerst durch den beherrschenden-Aktionär A. und der erst darauf erfolgte Weiterverkauf an die Beschwerdeführerin, sind ein Indiz für einen Erwerb zu Privat- und nicht zu Geschäftszwecken. Rendite und Rentabilitätsberechnungen, welche für einen geschäftsmässig begründeten Erwerb sprechen würden, wurden nie angestellt. Bemühungen zur wirtschaftlichen Ausnutzung der auf der Liegenschaft vorhandenen Baureserven wurden nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin nicht unternommen. Die Beschwerdeführerin versuchte auch nie, die grössere 4½-Zimmer-Wohnung fremdzuvermieten. Vielmehr wurde sie immer dem beherrschenden Aktionär zur Verfügung gehalten. Die Beschwerdeführerin hat sodann ihren geschäftlichen Schwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen, wie die Verwaltung von Liegenschaften Dritter. Nebst der Liegenschaft in St. Moritz besitzt sie nur noch ein Mehrfamilienhaus in Luzern, welches indessen aktiv bewirtschaftet wird und Erträge abwirft. Selbst wenn sie die 4½-Zimmer-Wohnung in St. Moritz ihrem Mehrheitsaktionär zum amtlichen Mietzins zur Verfügung stellt, kann bei einem Drittvergleich nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin dieses nach eigenen Worten "ausgesprochene Liebhaberobjekt an exklusiver Lage" zu vergleichbaren Bedingungen betriebsfremden Personen vermietet hätte. Die jährlich erwirtschafteten Defizite lassen eine Fremdvermietung zu gleichen Konditionen nicht zu. Aus all diesen Umständen ergibt sich, wie die Vorinstanz zu Recht festhält, dass der Aufwand für die Villa in St. Moritz Aufwand für den privaten Lebensunterhalt einer nahestehenden Person darstellt und demzufolge geschäftsmässig nicht begründet ist. Bei diesem Ergebnis hat das Verwaltungsgericht zu Recht die Aufwendungen der Aktiengesellschaft im vollen Umfang als freiwillige Zuwendungen im Sinne von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG betrachtet (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. April 1987, in: NStP 1987, S. 108, E. 4c)."

E. 3.3.1

Bereits mit den Veranlagungsvorschlägen vom 12. Januar 2018 (vgl. auch E-Mail des Revisors KStA JP vom 12. Januar 2018) wurden die vorgesehenen Aufrechnungen begründet. Aus der Einsprache ergibt sich, dass die Veranlagungsvorschläge der Rekurrentin/Beschwerdeführerin vorlagen (S. 11, Ziff. 6). Aus diesen ist ohne Weiteres ersichtlich, welche Aufrechnungen unter welchem Rechtstitel vorgesehen waren. Die Veranlagungsverfügungen wurden den Veranlagungsvorschlägen entsprechend vorgenommen. Bereits damit lag eine genügende Begründung vor.

E. 3.3.2

Das KStA JP war sodann nicht verpflichtet, mit den Veranlagungsverfügungen zu den Einwendungen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 26. Februar 2018 im einzelnen Stellung zu nehmen. Indem das KStA JP an den Aufrechnungen mit gleicher Begründung wie in den Veranlagungsvorschlägen festgehalten hat, hat es die Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren nicht verletzt.

E. 3.3.3

Eine allfällige Verletzung der Begründungspflicht wäre im Einspracheverfahren mit dem ausführlichen Schriftenwechsel, den Aktenergänzungen und der Einspracheverhandlung sowie mit den Einspracheentscheiden selbst ohne Weiteres geheilt worden. Eine Verletzung der Begründungspflicht in den Einspracheentscheiden wird sodann von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend gemacht.

E. 3.3.4

Für eine Rückweisung des Verfahrens an das KStA JP besteht so oder anders keine Veranlassung. 4.

E. 4.1

Mit dem Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und direkte Bundessteuer 2014 wurde der steuerbare Reingewinn auf CHF 216'592.00 erhöht und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 315'963.00 reduziert. Berücksichtigt wurde neu eine Steuerrückstellung von CHF 25'000.00. Nicht mehr angerechnet wurde der "anlässlich der Veranlagung fälschlicherweise berücksichtigte Verlustvortrag" von CHF 25'879.00). Daraus resultierte bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 neu eine Steuerbelastung von CHF 21'312.60 (Veranlagungsverfügung: CHF 19'852.90) und bei der direkten Bundessteuer 2014 eine solche von CHF 18'410.30 (Veranlagungsverfügung von CHF 16'916.10).

- 9 -

E. 4.2

Gemäss § 195 Abs. 2 StG und Art. 135 Abs. 1 DBG kann die Steuerkommission im Einspracheverfahren alle Faktoren neu festsetzen. Ändert sie die Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person (sog. reformatio in peius), hat sie ihr zuvor Gelegenheit zu geben, sich schriftlich oder mündlich zu äussern. Mit dieser Bestimmung wird das bundesverfassungsrechtliche Verbot formeller Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 2 BV) für den Bereich des Steuerrechts in der Ausgestaltung als Recht auf Äusserung konkretisiert. Sinn und Zweck des rechtlichen Gehörs ist es, dass der Steuerpflichtige Stellung nehmen kann, bevor über seine Einsprache entschieden wird. Dabei soll die Sachlage, unter Teilnahme des Betroffenen, möglichst optimal aufgeklärt werden. Gegenstand der Äusserung ist der gesamte Verfahrensstoff. Der Betroffene kann sich zu allen entscheiderelevanten Sachfragen äussern. Bezüglich der Bestimmungen von § 195 Abs. 2 StG und Art. 135 Abs. 1 DBG bedeutet dies, dass die Einsprachebehörde dem Steuerpflichtigen vor dem Entscheid nicht nur allgemein, sondern ganz konkret aufzuzeigen hat, in welcher Hinsicht und in welchem Umfang die Veranlagung zu seinem Nachteil abgeändert werden soll (SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV. 2016.104]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 195 StG N 8; Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 135 DBG N 7). An die Form der schriftlichen Mitteilung einer möglichen Höhereinschätzung sind die gleichen Anforderungen zu stellen wie an einen Einspracheentscheid, d.h. es ist eine kurze Begründung hinsichtlich der beabsichtigten Verschlechterung anzugeben (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 149 StG ZH N 27). Die vorgängige Anhörung soll dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die materielle Berechtigung der reformatio in peius zu bestreiten und zu versuchen, sie auf diese Weise abzuwenden (VGE vom 21. Dezember 2005 [WBE.2003.330]).

E. 4.3

Mit Entscheid vom 8. Juni 2020 hiess das KStA JP die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und direkte Bundessteuer 2015 teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 76'513.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 288'470.00 festgesetzt.

E. 4.3.1

Mit Schreiben vom 17. Januar 2020 stellte das KStA JP der Rekurrentin/Beschwerdeführerin zwar eine reformatio in peius in Aussicht. Diese bezog sich jedoch ausschliesslich auf die Spesen (Aufrechnung: CHF 42'798.00 [CHF 44'599.00 für Kundenbetreuung und Akquisition + CHF 6'772.00 für als Reisekosten verbuchte Spesen - CHF 8'573.000 Weiterverrechnung an die D. AG]), nicht jedoch auf die Nichtberücksichtigung des "anlässlich der Veranlagung fälschlicherweise berücksichtigte[n] Verlustvortrag[es]" von CHF 25'879.00. Im Ergebnis beruht die Erhöhung des steuerbaren Gewinnes zwar immer noch überwiegend auf der Spesenaufrechnung.

- 10 - Dennoch hat die Vorinstanz mit ihrem Vorgehen den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

E. 4.3.2

Die vorliegende Verletzung ist aber nicht vergleichbar mit den Fällen, in welchen die Steuerpflichtigen vor der Vornahme einer reformatio in peius überhaupt nicht angehört werden. Von einer Rückweisung der Sache ist abzusehen, da die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit den Interessen der betroffenen Partei nicht vereinbar wäre (vgl. BGE 132 V 387 Erw. 5.1; VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.245]). Es ist daher auf eine Rückweisung zu verzichten. 5. Mit Rekurs und Beschwerde wurde ausdrücklich (Rekurs/Beschwerde, Ziff. II.1.1) auf die Anfechtung der Spesenaufrechnungen verzichtet. Sie sind daher nicht mehr Gegenstand des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, so dass nachfolgend nicht weiter darauf einzugehen ist. 6.

E. 5

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen." Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

- 5 -

E. 6

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde.

E. 6.1.1

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin wurde am 24. September 2001 mit Sitz in R. in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin bezweckte B. Einziges Mitglied des Verwaltungsrates ist E. mit Einzelunterschrift. Seine Ehefrau F. firmierte als Mitglied der Geschäftsleitung ebenfalls mit Einzelunterschrift.

E. 6.1.2

Am 1. Februar 2018 wurde der Sitz der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nach Q. verlegt, Gleichzeitig wurde der Gesellschaftszweck weiter gefasst. Die

Rekurrentin/Beschwerdeführerin bezweckt B.

E. 6.2.1

Mit Kaufvertrag vom 15. März 2011 erwarb die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Liegenschaft Nr. bbb (GBV ccc) in Q. im Halte von 888 m² für CHF 284'160.00 (CHF 320.00/m²; Ziff. 3). Der Besitzesantritt erfolgte mit der grundbuchamtlichen Eigentumsübertragung (Kaufvertrag, Ziff. 4.2). Diese erfolgte am 6. April 2011. Die Kosten des Vertrages bezahlte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin, die Geometerkosten der vorangegangenen Parzellierung bezahlten die Vertragsparteien je zur Hälfte (Kaufvertrag, Ziff. 4.2). Der Kauf wurde mit einer Hypothek vollständig fremdfinanziert.

- 11 -

E. 6.2.2

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin buchte Bauland und Projektierungskosten im Geschäftsjahr 2011 zu den Anlagekosten von CHF 312'037.80 ein. Im Geschäftsjahr 2012 fielen weitere Projektierungskosten an. Der Buchwert erhöhte sich auf CHF 355'287.05. Dieser stieg im Geschäftsjahr 2013 auf CHF 378'108.00. Per 30. Juni 2013 erfolgte eine Wertberichtigung um CHF 189'054.36 auf 50 % der verbuchten Anlagekosten.

E. 6.2.3

Das Grundstück wurde mit einer Liegenschaft überbaut. Der Bau wurde Ende April 2014 fertiggestellt. Der Buchwert der Liegenschaft betrug per 31. Dezember 2014 CHF 1'028'000.00 zuzüglich Grossinventar CHF 135'625.00.

E. 6.3

Mit den Veranlagungen nahm das KStA JP folgende Aufrechnungen vor: Steuerperiode 2015 2013/14 2012/13 Mietzins 1'000 0 0 URE Mobiliar / Einrichtungen -22'446 -57'957 0 HK & NK -13'067 0 0 Hypothekarzins G. -9'463 -10'937 0 Zinskosten C. -4'450 -1'700 0 Abschreibungen LS -15'500 -359 -189'000 Abschreibungen Grossinventar -50'830 -45'210 0 Rückstellungen Grossreparatur -5'050 0 0 Total -119'806 -116'163 -189'000 Diese Aufwendungen wurden mangels geschäftsmässiger Begründetheit aufgerechnet.

E. 6.4

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, im Zuge der im Oktober 2017 vom KStA JP durchgeführten Revision der Geschäftsjahre 2013/2014 und 2015 habe der Revisor zu Unrecht sämtliche im Zusammenhang mit der Liegenschaft in Q. angefallenen Kosten als geldwerte Leistungen aufgerechnet und eine Überführung der Liegenschaft in das Privatvermögen vorgeschlagen. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin bezwecke unter anderem die Anlage in und die Verwaltung von Liegenschaften. Dieser Zweck werde schon lange mit der Liegenschaft an der X-Gasse 33 in R. verfolgt. Der Erwerb der Liegenschaft in Q. sei vom Gesellschaftszweck gedeckt und daher geschäftsmässig begründet. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin wolle langfristige Investitionen in Bauland und Immobilien in den Alpen tätigen. Das Projekt habe zumindest im Zeitpunkt des Landerwerbes eine nachhaltige Rendite und einen überdurchschnittlichen Wertzuwachs versprochen. Infolge von Wasserschäden mit Defekten

- 12 - am Elektrotabelleau und an der Heizung habe die Liegenschaft erst ab Dezember 2015 nach konstruktiven Änderungen am Dach genutzt werden können. Mit der Annahme der Zweitwohnungsinitiative am 11. März 2012 seien die Preise für Bauland in den Jahren 2012

und 2013 eingebrochen. Vergleichbares Bauland sei nach der Annahme der Zweitwohnungsinitiative nur noch für CHF 150.00/m² statt der von der Rekurrentin bezahlten CHF 320.00/m² angeboten worden. Hinzu komme, dass an bewilligten Bauprojekten (Zweitwohnungen) keine wesentlichen baulichen Änderungen bzw. Nutzungsänderungen mehr vorgenommen werden konnten. Die Rekurrentin habe ihr bewilligtes Projekt nicht mehr wesentlich abändern oder erweitern können. Die Revisionsstelle der Rekurrentin habe deshalb die Werthaltigkeit der in den Jahren 2012 und 2013 noch unbebauten Parzelle in Q. in Frage gestellt. Nach den entsprechenden Abklärungen sei in Absprache mit der Revisionsstelle in Nachachtung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips im Abschluss 2012/2013 eine 50-%ige Wertberichtigung der bis dahin aufgelaufenen Anlagekosten vorgenommen worden. Es gebe keine steuerrechtliche Norm, die eine handelsrechtlich notwendige Wertberichtigung verbiete. Deshalb erwiesen sich sämtliche verbuchten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Projekt Q. als geschäftsmässig begründet. Es werde nicht bestritten, dass das Ferienhaus in Q. gelegentlich auch von den Aktionären oder ihnen nahestehenden Personen genutzt werde. Dafür werde eine angemessene Miete bezahlt, so dass keine geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Zur Abschreibung "Grossinventar Q." von total CHF 218'000.00 wurde festgehalten, dass der Abschreibungssatz gemäss dem Merkblatt A 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) für "Geschäftsmobilien, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter" 25 % des Buchwertes betrage und nicht 10 % gemäss Veranlagungsvorschlägen.

E. 6.5

In den Einspracheentscheiden wurde ausgeführt, das Halten der Liegenschaft in Q. sei grundsätzlich keine gesellschaftsfremde Tätigkeit. Hingegen sprächen einige Indizien dafür, dass die Liegenschaft in Q. überwiegend privaten Interessen der Firmeninhaber diene. Obwohl die Liegenschaft seit dem April 2014 bezugsbereit gewesen sei, seien der Rekurrentin/Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 2013/14 und 2015 nur CHF 1'000.00 als Mietertrag gutgeschrieben worden. Wenn von den von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin behaupteten Wassereintrüben zwischen Dezember 2014 und Dezember 2015 ausgegangen werde, welche die Liegenschaft unvermietbar (keine funktionierende Heizung) gemacht hätten, sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Liegenschaft nicht ausserhalb der Heizperiode vermietet worden sei. Dasselbe gelte für den Zeitraum vor dem ersten Wassereintrüb vom April 2014 bis Dezember 2014. Am 17./18. Januar 2015 habe ein Geschäftsmeeting stattgefunden. Im Expertenbericht von 3. Oktober 2015 sei lediglich von einem Wasserschaden die Rede. In den Kontoblättern 2015 sei nur eine Aufwandposition zu einem Wasserschaden ersichtlich. Es bestünden ohnehin grösste Zweifel, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht an Dritte bestanden habe. Vorerst habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin ausgeführt, die Liegenschaft werde nur auf Anfrage vermietet, dann sei erklärt worden, sie werde zur Vermietung öffentlich ausgeschrieben. Eine Vermietung sei in den Sommermonaten nicht vorgesehen gewesen. Im Schreiben vom 26. Februar 2018 sei festgehalten worden, dass die Liegenschaft "bis dato" noch nicht vermietet worden sei. Daraus sei zu schliessen, dass – obwohl Renditeobjekt – gar keine Erträge von Dritten erzielbar seien. Im Schreiben vom 26. Februar 2018 werde dargelegt, dass die Aktionäre die Liegenschaften in den Jahren 2016 und 2017 jeweils für vier Wochen privat genutzt und dafür CHF 12'000.00 bezahlt hätten. Weitere Einnahmen seien nicht erzielt worden. Dass eine praktisch leerstehende Liegenschaft als

Renditeobjekt/Kapitalanlage geeignet sei, sei un- glaubwürdig. Viel naheliegender sei, dass das Chalet den Aktionären vor- wiegend unentgeltlich als privates Ferienhaus diene. Im Gegensatz zur Lie- genschaft in Q. werde die Liegenschaft in R. aktiv bewirtschaftet und werfe Erträge ab. Die Liegenschaft in Q. diene nicht der Gewinnerzielung der Rekur- rentin/Beschwerdeführerin, sondern privaten Zwecken. Alle damit zusam- menhängenden Aufwendungen seien darum nicht geschäftsmässig be- gründet.

E. 6.6

Mit Rekurs wurde geltend gemacht, das Halten und Verwalten von Liegen- schaften gehöre zum von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin tatsächlich ausgeübten Zweck. Sie sei bereits vor 2013 Eigentümerin der Liegenschaft in R., X-Gasse 33, gewesen, mit der Mietzinserträge generiert würden. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe schon im Jahr 2010 beabsichtigt, eine langfristige Investition in Bauland und Immobilien in den Alpen zu tätigen, und aufgrund der beschränkten Baulandreserven in den Skigebieten mit einer massiven Wertsteigerung gerechnet. Die Rekurren- tin/Beschwerdeführerin habe über den Erwerb der halben Parzelle Nr. ddd in Q. verhandelt, um darauf ein Ferienhaus zu erstellen. Die Baueingabe sei im Dezember 2010 durch die Eigentümer der Parzelle Nr. ddd, die Projektierung jedoch auf Kosten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin er- folgt. Dessen ungeachtet habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die an die Parzelle Nr. ddd angrenzende Parzelle Nr. eee mit Kaufvertrag vom 15. März 2011 erwerben können. Ende Mai 2011 sei die Baubewilligung für

- 14 - den Bau eines Einfamilienhauses auf der Parzelle Nr. ddd erteilt worden. Kaufpreis und Projektierungskosten seien einbilanziert worden, was vom KStA JP nicht beanstandet worden sei. Der Baubeginn sei bis zum Sep- tember 2013 aufgeschoben worden. Die Liegenschaft sei im Jahr 2014 fer- tiggestellt worden. Aufgrund von mehreren Wassereintrüben, der erste kurz vor Inbetrieb- nahme der Liegenschaft als Ferienunterkunft für Wintersportler im Novem- ber 2014, sei die Elektroverteilung und damit auch die elektrische Heizung ausgefallen. Von Dezember 2014 bis Dezember 2015 habe das Elektro- tableau mehrmals repariert werden müssen. Seit dem 15. Dezember 2015 hätten alle Systeme, insbesondere die Heizung und die Warmwasserauf- bereitung, einwandfrei funktioniert. Erst ab dem 15. Dezember 2015 habe die Liegenschaft in Q. somit an Dritte vermietet werden können. Zwar habe am 17./18. Januar 2015 ein Workshop in der Liegenschaft in Q. stattgefunden. Mangels Heizung habe aber nur das mit einem Holzofen be- heizte Wohnzimmer genutzt werden können. Die Teilnehmer hätten aber nicht im Ferienhaus übernachtet. Ab März 2016 sei das vollständig möblierte Haus zur Vermietung im Inter- net ausgeschrieben worden. Nach der Sitzverlegung von R. nach Q. per 29. Januar 2018 diene die Liegenschaft als Büro sowie als Veran- staltungsort für Workshops und Meetings. Damit unterliege das Ferienhaus einer reduzierten Abnutzung. Eine Vermietung an Dritte werde nicht mehr angestrebt. Da die Liegenschaft in Q. von der Rekurrentin/Beschwer- deführerin als Betriebsliegenschaft genutzt werde, lasse sich aus der feh- lenden Vermietung nicht schliessen, das Ferienhaus habe nicht dem Ge- schäft gedient. Die Annahme der Zweitwohnungsinitiative habe dazu geführt, dass die Preise für vergleichbares Bauland in den Jahren 2012 und 2013 eingebro- chen seien. Zudem hätten an bewilligten Zweitwohnungen keine wesentli- chen Projektänderungen mehr vorgenommen werden können. Die Rekur- rentin/Beschwerdeführerin habe daher keine Möglichkeit mehr gehabt, das genehmigte Projekt abzuändern oder zu erweitern. Die Werthaltigkeit sei deshalb von der Revisionsstelle in Frage gestellt worden, weshalb eine

Wertberichtigung um 50 % auf den aufgelaufenen Anlagekosten vorgenommen worden sei. Die Realisierung der noch vor der Annahme der Zweitwohnungsinitiative bewilligten Bauprojekte habe zu einem Überangebot an Zweitwohnungen geführt. Die Preise seien auch in Q. unter Druck gekommen, so dass die 2013 auf dem Bauland vorgenommene Wertberichtigung bis heute gerechtfertigt sei. Langfristig sei jedoch mit einer noch stärkeren Wertzunahme der bestehenden Zweitwohnungen zu rechnen. Die weiteren Aufrechnungen seien ebenso unbegründet, da die Liegenschaft in Q. dem Geschäftszweck der Rekurrentin/Beschwerdeführerin

- 15 - diene. Dem Projekt Q. liege eine konkrete Anlagestrategie zu Grunde. Das Projekt habe im Zeitpunkt des Landerwerbes eine nachhaltige Rendite und einen überdurchschnittlichen Wertzuwachs versprochen. Als langfristige Anlage sei die Investition betriebswirtschaftlich sinnvoll und damit geschäftsmässig begründet. Es handle sich nicht um ein Renditeobjekt, mit dem laufende Erträge erzielt werden sollten. Die regelmässige Vermietung an Dritte führe zu einer erheblichen Abnutzung mit erhöhtem Renovationsbedarf, was in Widerspruch zum angestrebten langfristigen Kapitalgewinn stehe. Es sei für die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nur sinnvoll und konsequent, die Liegenschaft nur soweit zu vermieten, um mit Mietzinseinnahmen die laufenden Kosten zu decken. Das KStA JP müsse die steuerliche Beurteilung jeweils aufgrund des bis zum Ende der Steuerperiode realisierten Sachverhaltes vornehmen. Die Aufrechnungen könnten daher nicht mit Sachverhaltselementen begründet werden, welche sich erst in den Jahren 2017 bis 2019 verwirklicht hätten. Im Übrigen würden Sachverhaltselemente willkürlich gewürdigt.

E. 6.7

In der Vernehmlassung wurde ergänzend ausgeführt, es sei nur von einem Wassereinbruch auszugehen. Nach durchgeführter Reparatur hätte die Liegenschaft in Q. Ende 2014 somit wieder vermietet werden können. In Bezug auf die Nutzung der Liegenschaft mache die Rekurrentin/ Beschwerdeführerin widersprüchliche Angaben. Gemäss der E-Mail vom 15. November 2017 sollte das Ferienhaus nicht öffentlich ausgeschrieben werden. Demgegenüber sei im Schreiben vom 26. Februar 2018 bzw. in der Einsprache ausgeführt worden, das Ferienhaus werde seit März 2016 öffentlich zur Miete angeboten. Seit 2018 solle es sich nicht mehr um eine Kapitalanlage-, sondern um eine Betriebsliegenschaft handeln. Auch diese Widersprüche indizierten ein privat genutztes Ferienhaus. Gemäss Bundesgerichtsurteil vom 29. November 2002 (2P.153/2002) seien Aufwendungen für ein Ferienhaus selbst dann als geschäftsmässig nicht begründet zu beurteilen, wenn zwar eine vom Gesellschaftszweck abgedeckte Geschäftstätigkeit vorliege, die Steuerpflichtige bei der Bewirtschaftung der Liegenschaft aber nicht wie ein Dritter handle.

E. 6.8

In der Replik wurde von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ergänzt, dass die Liegenschaft nach dem Wassereinbruch nicht schon nach erfolgter Erstintervention durch den Elektriker habe vermietet werden können. Mit der "Inbetriebsetzung der Heizung zur Vermeidung von Frostschäden" sei weder die Heizung, noch das Elektrotabelleau repariert gewesen. In den Jahren 2013 bis 2015 sei die Liegenschaft in Q. tatsächlich nicht zur Vermietung öffentlich ausgeschrieben worden. Eine solche habe erst ab März 2016 stattgefunden. Etwas Anderes habe die Rekurrentin/Beschwerde-

- 16 - führerin nie behauptet. Der vom KStA JP angeführte Bundesgerichtsentscheid stütze die Auffassung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Ausserdem sei der dort beurteilte

mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht identisch.

E. 7

Die A. AG hat repliziert. Es wurde an den mit Rekurs und Beschwerde gemachten Ausführungen und den gestellten Anträgen festgehalten.

- 6 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1.

E. 7.1

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG/Art. 58 DBG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (§ 68 Abs. 1 lit. c StG/Art. 58 Abs. 1 Bst. a und c DBG) einerseits sowie andererseits allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG/Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG/Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG).

E. 7.2

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt. Für juristische Personen gilt dementsprechend das Massgeblichkeitsprinzip (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 (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.

E. 7.3

Will die Steuerbehörde einem verbuchten Aufwand die geschäftsmässige Begründetheit absprechen, muss sie darlegen, dass ein realer Aufwand, der durch die entsprechende Aufwandsbuchung abgebildet wird, auch nach Studium der Belege, auf welche die Buchhaltung aufbaut, nicht erkennbar ist (Beweislast auf Seiten der Steuerbehörde; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 58 DBG N 170). Dabei genügt es nicht, wenn die Steuerbehörde Umstände darlegt, die aus betriebswirtschaftlicher Perspektive allenfalls einen etwas geringeren Aufwand zu rechtfertigen vermöchten. Die

- 17 - Steuerbehörde kann sich nicht an die Stelle des Unternehmens setzen und die Opportunität unternehmerischer Entscheidungen in Zweifel ziehen (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.21], Erw. 2.3.). Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli

2015 [2C_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10).

E. 7.4

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebarren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]). Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass - die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, - der Aktionär oder eine der Gesellschaft nahestehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und - der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

E. 7.5.1

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei

- 18 - nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweismwürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

E. 7.5.2

Die Beweislast für steuermindernde Tatsachen (hier die Erfolgsminderung) obliegt – wie ausgeführt – im Grundsatz der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 140 II 248, Erw. 5.5, mit Hinweisen). Das Bundesgericht äusserte sich im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) zur Frage von Wertkorrekturen auf Liegenschaften wie folgt: "2.

E. 7.5.3

Im Bundesgerichtsurteil vom 29. Dezember 2022 (2C_1019/2020) wurde sodann ausgeführt, dass "(3.2 ...) nach Art. 960a Abs. 1 OR die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden dürfen. In der Folgebewertung dürfen sie grundsätzlich nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten (Art. 960a Abs. 2 OR). Die Bewertungsansätze für Vermögenswerte sind aber gegen oben nicht nur durch die Anschaffungskosten, sondern auch durch den Wert begrenzt, den der Vermögenswert für das Unternehmen aufweist (so ausdrücklich noch Art. 960 Abs. 2 aOR). Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven, so sind die Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen (Art. 960 Abs. 3 OR). Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (Art. 960 Abs. 3 OR). Diese Korrekturen stehen im Einklang mit dem Vorsichtsprinzip, einem der wichtigsten bewertungs- und Rechnungslegungsgrundsätze (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 OR). Das Vorsichtsprinzip verlangt, dass die Aktiven und Passiven im Zweifelsfall – im Rahmen der Ungewissheit sowie unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des Ermessensspielraums – in der für das Unternehmen ungünstigsten Form dargestellt werden (BGE 137 II 353 E. 6.2; 115 Ib 55 E. 5b).

E. 8.1

Vorerst ist – unabhängig von der Frage der tatsächlichen Nutzung der Liegenschaft in Q. – auf die im Geschäftsjahr 2013 als Abschreibung und nicht als Wertberichtigung (Rückstellung) verbuchte Wertkorrektur von CHF 189'054.36 einzugehen, welche von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit der Landpreisreduktion in Q. als Folge der Annahme der Zweitwohnungsinitiative begründet wird.

E. 8.2

Eine Verbuchung als Abschreibung kann zum einen nach der in Erw. 7.4.2. zitierten bundesgerichtlichen Praxis vorab nicht in Frage kommen, zumal die behauptete Wertverminderung selbst von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht als dauernd gewertet wurde. So lässt sie in Rekurs (Rz 37 und 38) und Replik ausdrücklich ausführen: "Die Zweitwohnungsinitiative führte neben dem erwähnten Einbruch bei den Baulandpreisen zu einem zweiten, etwas weniger offensichtlichen Effekt. Weil in den betroffenen Gemeinden sämtliche bereits bewilligten Bauprojekte unabhängig der Marktsituation vor Ablauf der jeweiligen Baubewilligungen realisiert wurden, führte dies in den auf die Annahme der Zweitwohnungsinitiative folgenden Jahren zu einem Überangebot an Zweitwohnungen. Die Preise für Zweitwohnungen kamen somit auf in Q. massiv unter Druck, weshalb die 2013 auf dem Bauland vorgenommene Wertberichtigung bis heute noch gerechtfertigt ist. Da der Bestand an Zweitwohnungen durch die Zweitwohnungsinitiative faktisch aber eingefroren wurde und seither keine neuen Projekte mehr bewilligt werden können, ist langfristig mit einer noch stärkeren Wertzunahme der bestehenden Zweitwohnungen zu rechnen."

- 21 - Dementsprechend wäre allenfalls eine Rückstellung möglich gewesen, nicht jedoch eine Abschreibung. Es ist daher nicht verwunderlich, dass die Rekurrentin die Wertkorrektur wiederholt als "Wertberichtigung" und nicht als Abschreibung bezeichnet.

E. 8.3

Weiter ist festzuhalten, dass die Wertkorrektur auf dem Land und den Anlagekosten um 50 % nicht von der Revisionsstelle verlangt wurde und damit nicht als handelsrechtlich geboten bezeichnet werden kann. Der zum Beweis angeführten E-Mail von H., I., vom 9. Januar 2013 (Rekursbeilage 19) lässt sich jedenfalls keine "Anweisung" zu einer Wertberichtigung entnehmen. Dieser führt – nach dem sich E. über die Höhe der Kosten für die Prüfung der Jahresrechnung beschwert – aus: "Nicht ganz klar ist die Werthaltigkeit des Projektes Q.. Aber das habt ihr sicher im Griff." In seiner E-Mail vom 9. Januar 2013 antwortet E.: "(...) Daher sehen wir die Werthaltigkeit als gegeben, zumal das Grundstück über eine der besten, unverbaubaren Aussicht in Q. verfügt." Weitere Unterlagen, mit denen etwas Anderes belegt würde, fehlen.

E. 8.4

Auch der von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin angeführte Landpreisvergleich, wonach für Bauland in Q. nur noch CHF 150.00 bezahlt worden seien, ist für den Nachweis einer Wertverminderung der Parzelle Nr. eee ungeeignet. Aus der Rekursbeilage 18 ergibt sich zwar, dass Bauland (Parzelle Nr. fff) für eine Grundstückfläche von 3'385 m² für CHF 150.00/m² angeboten wurde. Dem Inserat vom 9. Juli 2020 lässt sich jedoch unzweideutig entnehmen, dass es sich bei der (in allen drei eingereichten Inseraten) angebotenen Parzelle Nr. fff um Bauland handelte, welches nur mit Wohnbauten für einen Erstwohnsitz ("Verwirklichen Sie Ihren Traum! Nur Erstwohnsitz!") überbaut werden durfte. Demgegenüber verfügte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin im Jahr 2013 über Bauland mit einem bewilligten Projekt für ein Ferienhaus (Zweitwohnsitz). Mit der Annahme der Zweitwohnungsinitiative muss aufgrund der massiven Einschränkung des Baulandangebotes für Zweitwohnungen von einer deutlichen Preissteigerung ausgegangen werden. Gegen einen Abschreibungsbedarf sprechen auch die eingereichte Versicherungspolice der J. mit Versicherungsbeginn 30. September 2014 mit einem Vollwert des Gebäudes von CHF 1'010'000.00 ("das heisst, der Neuwert (lokaler Bauwerte) des Gebäudes"), das Schätzungsergebnis der Fachstelle für Gebäudeschätzung (Gebäudeschätzung Feuerversicherung) mit einem Neuwert von CHF 1'050'000.00 und die Rechnung des Notars K. vom 5. Juni 2013 mit einem Stipulationswert von CHF 750'000.00 im Vergleich mit der Steuerschätzung der Schatzungskommission vom 31. Dezember 2014 mit einem Wert von nur

- 22 - CHF 39'700.00 für Grundgüter, einem Gebäudewert von CHF 546'950.00 und einem Mietwert von CHF 12'000.00. Dass die Revisionsstelle im "Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision der Jahresrechnung 2011/2012" vom 21. Dezember 2012 zur Werthaltigkeit des "Projektes Q." keinen Vorbehalt angebracht hat, spricht ebenfalls dafür, dass kein Grund für eine Wertkorrektur bestand.

E. 8.5

Selbst wenn man der Argumentation der Rekurrentin/Beschwerdeführerin folgen wollte, müsste die Abschreibung als periodenfremd qualifiziert werden. Die Zweitwohnungsinitiative wurde am 11. März 2012 angenommen. Spätestens ab diesem Zeitpunkt hätte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nach ihrer Darstellung als Folge der Annahme der Zweitwohnungsinitiative mit einer Wertverminderung rechnen müssen. Dementsprechend hätte eine Wertkorrektur im Abschluss 2012 (1. Juli 2011 bis 30. Juni 2012) verbucht werden müssen. Solches hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin jedoch nicht getan. Vielmehr wurden die Anlagekosten gegenüber dem Vorjahr erhöht. Die

erfolgswirksame Nachholung einer Abschreibung/Wertberichtigung in einer Folgeperiode ist nicht zulässig.

E. 8.6

Aus allen diesen Gründen steht fest, dass die im Geschäftsjahr 2013 verbuchte Abschreibung unzulässig ist und daher von der Vorinstanz zu Recht aufgerechnet wurde. Dementsprechend ist der Rekurs/die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie direkte Bundessteuer 2013 in diesem Punkt abzuweisen.

E. 8.7

Ebenso ist vorab darauf hinzuweisen, dass pauschale Rückstellungen für Grossrenovationen/Grossreparaturen von Liegenschaften des Geschäftvermögens im Kanton Aargau nicht akzeptiert werden (AGVE 2009 S. 311 = RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2007.83] und RGE vom 20. September 2012 [3-BB.2012.5]; abweichend die Praxis im Kanton Zürich). Das gilt jedenfalls dann, wenn die Rückstellungen nicht gestützt auf bestimmte Projekte (und dabei eingegangene Verpflichtungen) oder konkrete Risiken gebildet werden.

E. 9.1

Nachfolgend sind die weiteren, in den Geschäftsjahren 2014 und 2015 zum Gewinn aufgerechneten Aufwendungen zu prüfen. Das KStA JP hat sämtliche Aufwendungen als nicht geschäftsmässig begründet eingestuft. Begründet wird dies mit der nahezu ausschliesslich privaten Nutzung des Ferienhauses.

- 23 -

E. 9.2

Das KStA JP hat sich insbesondere auch auf das Bundesgerichtsurteil vom 29. November 2002 (2P.153/2002, 2A.358/2002) berufen. Das Bundesgericht führte aus: "(3.2 ...) Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG zählt zwar Beispiele von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand auf, definiert indessen den Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands nicht näher. Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die einzelnen Aufwendungen tatsächlich für die Unternehmung notwendig sind. Es genügt, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Unternehmungstätigkeit besteht (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl., Bern 2002, N 54 zu § 46). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung orientiert sich am unternehmerischen Zweck. Der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung ist dabei nicht allein entscheidend. Insbesondere ist es den Steuerbehörden untersagt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen. Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen. Damit die Aufwendung der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann, muss die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt wird. Das Bundesgericht hat zur Verletzung der Sorgfaltspflicht festgehalten, dass das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung in einem Missverhältnis stehen muss, das ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt (BGE 113

Ib 23 E. 2c). Was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Nicht entscheidend ist, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand aus- gekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (StE 1988, B 27.6 Nr. 5, E. 2c mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, a.a.O., Art. 58 N 56 ff.). Auch kann eine Aktiengesellschaft mit ihren Aktionären zivilrechtliche Verträge abschliessen, ohne dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Sie kann grundsätzlich derartige Verträge mit ihren Aktionären abschliessen wie mit beliebigen Dritten, solange damit nicht Leistungen erbracht werden, die einem aus- senstehenden Dritten nicht eingeräumt würden (vgl. BGE 107 Ib 325; ASA 53 54, E. 2, S. 58). Dagegen lassen sich derartige Erwägungen nicht auf Aufwendungen übertragen, welche eine Aktiengesellschaft für den pri- vaten Lebensaufwand ihrer Aktionäre erbringt, wie etwa die Kosten des Unterhalts von und Abschreibungen auf ausschliesslich dem Lebensunter- halt oder dem Vergnügen der Aktionäre dienenden Vermögensgegenstän- den, die von der Gesellschaft angeschafft wurden, ohne für ihre eigene Geschäftstätigkeit bestimmt zu sein (Urteil des Bundesgerichts vom 16. April 1987 i.S. T.K. AG, in: NStP 1987, S. 103 ff.).

E. 9.3.1

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ist das zi- tierte Bundesgerichtsurteil durchaus als Präjudiz auf den vorliegenden Sachverhalt übertragbar, auch wenn nicht sämtliche Sachverhaltselemente identisch sein mögen. So erfolgte der Erwerb der Parzelle Nr. eee in Q. unbestreitbar nicht durch die Aktionäre, sondern durch die von ihnen beherrschte Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Ebenso war eine mögliche weitere Nutzung des Umschwungs im Vergleich mit dem vom Bundes- gericht beurteilten Sachverhalt nicht möglich. Eine weitere Zweitwohnung hätte in Q. nicht errichtet werden können.

E. 9.3.2

In Bezug auf den Erwerb der Liegenschaft in Q. wurde von der Re- kurrentin/Beschwerdeführerin wiederholt geltend gemacht, sie habe eine Anlagestrategie verfolgt, nach der beabsichtigt werde, infolge Wertsteige- rung einen Kapitalgewinn zu erzielen. Einen Nachweis für diese "Strategie" hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin nie erbracht. Es wurden auch nie Rendite- und Rentabilitätsberechnungen, welche für einen geschäftsmäs- sig begründeten Erwerb sprechen könnten, eingereicht.

- 25 -

E. 9.3.3

Auch wurde vorerst behauptet, man habe das Ferienhaus in Q. vermieten wollen (insbesondere Schreiben der Rekurrentin/Beschwerdeführerin vom 26. Februar 2018, S. 3), um dann zu behaupten, die Vermietung schade infolge der starken Abnutzung dem Wert der Liegenschaft, weshalb im Hinblick auf den (in 20 bis 30 Jahren) angestrebten Kapitalgewinn davon abgesehen worden sei. Sodann wurde die Liegenschaft in Q. mit der Sitzverlegung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ab 2018 als Betriebsliegenschaft genutzt. Eine "Anlagestrategie" ist nicht erkennbar. Mit der über die Wohnnutzung hinausgehenden betrieblichen Nutzung geht zweifellos ebenfalls eine – wenn auch im Vergleich mit der Vermietung als Ferienhaus eher geringere – erhöhte Abnutzung einher. Die behauptete "Anlagestrategie" wird auch damit keineswegs glaubhafter.

E. 9.4.1

Klar für eine ab Fertigstellung des Ferienhauses Ende April 2014 (Schreiben der Rekurrentin/Beschwerdeführerin vom 26. Februar 2018, S. 3) private Nutzung spricht die fehlende Vermietung an Dritte. Eine solche wäre zweifellos ab Bauvollendung bis zum Wasserschaden im November/Dezember 2014 und ab Reparatur der Schäden – und nicht erst ab erfolgter (obwohl in der E-Mail vom 15. November 2017 erklärt wurde, die Liegenschaft werde nicht öffentlich zur Vermietung ausgeschrieben, sondern nur auf Anfragetages- bzw. wochenweise vermietet) Ausschreibung ab März 2016 auf dem Internetportal www.aaa.ch – möglich gewesen. Jedenfalls wurde eine Vermietung schon in den Sommermonaten 2014 gar nicht vorgesehen und damit das Ferienhaus für eine private Nutzung zur Verfügung gehalten (E-Mail vom 15. November 2017). Von einer aktiven Bewirtschaftung der Liegenschaft in Q. – anders die Liegenschaft in R., X-Gasse 33 – kann nicht ausgegangen werden. Die einzige geschäftliche Nutzung der Liegenschaft in Q. im Januar 2015 für einen Workshop (ohne Übernachtung) ändert daran nichts. Dass das Ferienhaus privat (insbesondere auch nach Schadeneintritt) genutzt wurde, wird denn auch gar nicht in Abrede gestellt. Lediglich eine Drittvermietung wurde ausdrücklich als nicht möglich bezeichnet.

E. 9.4.2

Für eine von Anfang an geplante private Nutzung des Ferienhauses und gegen eine geschäftlich begründete "Anlagestrategie" spricht auch der Darlehensvertrag zwischen C. als Darlehensgeberin und F. und E. als Darlehensnehmer vom 9. Juni 2013. In den besonderen Vertragsbestimmungen wird ausgeführt, dass die Darlehensnehmer "den Betrag für das Erstellen eine[s] Chalets in Q." verwenden (Ziff. III.1). Sodann wurde der Darlehensgeberin für die Laufzeit des Darlehensvertrages (feste Laufzeit bis 31. Dezember 2023, Ziff. II.2) die kostenlose Benutzung der

- 26 - Liegenschaft in Q. inklusive Begleitung für "mindestens acht Wochen pro Kalenderjahr" vertraglich zugesichert (Ziff. III.2). Da es sich dabei nicht um ein Darlehen an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin handelt, ist zum einen im Umfang von CHF 250'000.00 von einer privaten (allenfalls mittelbaren) Finanzierung des Projektes in Q. durch die Aktionäre auszugehen. Handelt es sich um eine private Finanzierung des Projektes in Q., ist auch die Nutzung durch die nahestehende Darlehensgeberin privat.

E. 9.5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Liegenschaft in Q. privat genutzt wurde. Dementsprechend sind die Aufwendungen in den Jahren 2013 bis 2015 nicht geschäftsmässig begründet und als geldwerte Leistungen zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.

E. 10

Der Rekurs/die Beschwerde ist dementsprechend insgesamt abzuweisen.

E. 11

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG/Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG/Art. 144 Abs. 4 DBG).

- 27 - Das Gericht erkennt: 1.

E. 15

Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der 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]).

- 28 - Direkte Bundessteuer Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die 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]). Aarau, 23. Februar 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Bernhard

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