

GR_GERICHTE A 2012 15 vom 23. Oktober 2012

GR Gerichte, 2012-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2012_15

FR: GR_GERICHTE A 2012 15 du 23 octobre 2012

IT: GR_GERICHTE A 2012 15 del 23 ottobre 2012

Regeste

Kantons- und direkte Bundessteuer | Steuern der jur. Personen

Erwägungen

E. 4

In ihrer Replik ergänzte die Beschwerdeführerin, sie führe einen Hotelbetrieb auf eigene Rechnung, der sich in der Vergangenheit örtlich über drei Standorte mit drei Hotelgebäuden erstreckt habe. Die sachverhaltliche Einschränkung auf den Standort ... wäre unvollständig und enthalte das Risiko falscher steuerlicher Schlussfolgerungen. Der für den Bau der Eigentumswohnungen abparzellierte Grundstücksteil habe sich neben dem Standort des Hotels ... im Bereich der Nebengebäude befunden und flächenmässig bloss 1680 m², d.h. 37 % der Gesamtfläche der Stammparzelle ausgemacht. Der Hauptteil des verbliebenen Hotelgrundstücks habe nach dem Bau der Eigentumswohnungen nach wie vor 2869 m² mit einer zulässigen Ausnützung von 3682 m² umfasst und sei für den geplanten Ersatzbau freigehalten worden. Es dürfe nicht ausser Acht gelassen werden, dass sie immer Hotelbetreiberin gewesen und es auch heute noch sei, das alte Hotel in ... durch einen Neubau hätte ersetzt werden sollen, zwecks Finanzierung ein kleinerer Parzelleil überbaut und veräussert worden sei und schliesslich die zurückbehaltene Hotelparzelle für den Neubau genügend gross gewesen wäre. Eine grafische Darstellung des entsprechenden Zeit- und Geschehensablaufs werde beigelegt. Die zentrale Rechtsfrage sei hier, ob es sich beim Grundstück in ... im Jahr 2009 noch um betriebsnotwendiges Anlagevermögen gehandelt habe. Mit dem Abbruch der Hotelliegenschaft in ... im Jahr 2004 sei in ihrem Betrieb eine wesentliche Lücke entstanden, welche sie mit dem geplanten Neubau unbedingt habe schliessen wollen. Für die Erstellung des Ersatzbaus habe sie aber zwingend die streitbetroffene Parzelle benötigt, die demzufolge nach wie vor betriebsnotwendiges Anlagevermögen gebildet habe. Die durch die Steuerverwaltung zitierten Entscheide seien vorliegend nicht einschlägig, da diese völlig andere Sachverhalte beträfen. Der Unterbruch der betrieblichen

Nutzung der Liegenschaft schliesse die Ersatzbeschaffung nicht aus. Der Nachweis der Ersatzbeschaffung könne und müsse erst in einer späteren Steuerperiode, d.h. bei der Verwendung der Rückstellungen bzw. nach Ablauf der angemessenen Frist erbracht werden. In ihrem Memorandum habe sie Investitionen in ihren Hotelbetrieb von 19'100'000.-- errechnet. Bezüglich Rückstellung für Grossreparaturen habe sie Fr. 150'000.-- für die dringende Flachdachsanie rung und Fr. 630'000.-- für die Fassaden- und Fenstersanie rung, also für konkrete Risiken bzw. Folgekosten, zurückstellen müssen, welche somit nachgewiesen und nebst den Pauschalabzügen begründet und zulässig seien.

E. 5

In ihrer Duplik führte die Steuerverwaltung noch aus, die Frage der unerlässlichen Betriebsnotwendigkeit des Anlagevermögens müsse beim vorliegenden Verkauf der Baulandparzelle verneint werden, da der Verkauf ohne Auswirkungen auf den Betrieb des Hotels ... geblieben sei und auch keine Lücke im Leistungserstellungsprozess der ... AG aufgerissen habe. Die Betriebsnotwendigkeit habe vorliegend schon vor vielen Jahren geendet, sodass das von 2002 bis 2004 nicht mehr betriebene Hotel und später die unüberbaute Baulandparzelle dem Hotelbetrieb in ... und ... nicht unmittelbar habe dienen können. Bezüglich Rückstellungen für Grossreparaturen habe die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2008/2009 wie bereits im Vorjahr höhere Rückstellungen als die pauschal maximal zulässigen 10 % verbucht. Für den

E. 10

% übersteigenden Anteil habe sie den konkreten Nachweis verlangt, welchen die Beschwerdeführerin ihr gegenüber nicht erbracht habe. Deshalb sei aber die Aufrechnung zu Recht erfolgt. 6. In der nachträglich eingereichten Stellungnahme hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und Ausführungen fest. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 2. Februar 2012. Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob die Steuerverwaltung die Rückstellungen für Ersatzbeschaffung sowie für energetische Massnahmen zu Recht nicht anerkannte und aufrechnete. 2. Gegenstand der Gewinnsteuer ist gemäss Art. 57 ff. DBG und Art. 79 StG der Reingewinn. Dieser setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, zusammen. Zu den Letzteren gehören auch geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen. 3. a) Gemäss Art. 64 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) können beim Ersatz von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz. Eine praktisch identische, der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe entsprechende Regelung der Ersatzbeschaffungen kennt auch das Steuergesetz des Kantons Graubünden (Art. 84 Abs. 1 und 2 StG). Im Umfang der stillen Reserven kann überdies eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet; diese Rückstellung ist innert angemessener Frist bzw. in der Regel innert zwei Jahren zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (Art. 64 Abs. 2 DBG, Art. 84 Abs. 3 StG). Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (Art. 64 Abs. 3 DBG, Art. 84 Abs. 4 StG). b) Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung beschränkt sich wie soeben dargestellt auf den Bereich des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (Art. 64 Abs. 1 DBG, Art. 8 Abs. 4 StHG, Art. 84 Abs. 1 StG). Sowohl beim ausscheidenden als auch beim wiederbeschafften Vermögensgegenstand muss es sich um ein betriebsnotwendiges Anlagegut handeln. Solche Güter dienen nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des

Betriebes und können ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substantiellen Veränderung des Betriebes führen. Nur wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut einen unmittelbar im betrieblichen Leistungserstellungsprozess verwendeten Gegenstand darstellt, wird mit seinem Ausscheiden eine Lücke aufgerissen, die es notwendigerweise zu füllen gilt. Ausgeschlossen ist somit die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen. Das Geschäftsvermögen besteht aus dem Umlaufvermögen und dem Anlagevermögen. Letzteres setzt sich zusammen aus immateriellen Anlagen, Finanz- und Sachanlagen, insoweit auch aus Grundstücken. Es dient dem Unternehmen zu dauernder oder mehrmaliger Nutzung. Anlagegüter werden somit nicht zum Zweck der Veräusserung, sondern zur wiederholten Nutzung und zum Verbrauch beschafft. Wirtschaftsgüter, die demgegenüber laufend angeschafft und wieder veräussert werden, bilden Umlaufvermögen (vgl. zum Ganzen: Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 71 f. zu Art. 8 StHG; Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd I/2a, Basel/Genf/München 2000, N. 5 ff. zu Art. 30 DBG; Bundesgerichtsentscheid 2A.122/2005/ast vom 16. September 2005 E. 2.2.1).

c) Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen ist die kantonale Steuerverwaltung zu Recht zum Ergebnis gelangt, dass es im konkreten Fall am Erfordernis des betriebsnotwendigen Anlagevermögens fehlt. Die in vorliegendem Verfahren zur Diskussion stehende ehemalige Hotelliegschaft in ... diente der Beschwerdeführerin bis zur Einstellung des Betriebes per 31. Oktober 2002 zwar unbestrittenermassen unmittelbar zur Leistungserstellung ihrer Unternehmung und stellte demnach bis dahin auch betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar. Im Geschäftsjahr 2002/2003 entschloss sich die Beschwerdeführerin indes kurz nach der Einstellung des Hotelbetriebes eine Abparzellierung des für die Erstellung einer neuen kleineren Hotelliegschaft nicht erforderlichen Teils der Parzelle und Bebauung derselben mit Eigentumswohnungen zwecks Mittelbeschaffung für den Betrieb. Die abparzellierte Fläche betraf dabei 1680 m², was immerhin 37 % der Gesamtfläche von 4550 m² ausmachte. Die entsprechenden Eigentumswohnungen wurden über den Zeitraum 2004 bis 2009 verkauft. Im ersten Halbjahr 2004 wurde sodann das Hotel ... abgerissen. In der Folge hielt die Beschwerdeführerin die Restparzelle mit 2870 m² bloss noch als Baulandreserve im Geschäftsvermögen. Im Geschäftsjahr 2008/2009 entschloss sich die Beschwerdeführerin schliesslich entgegen ihren ursprünglichen Absichten, den Standort ... vollumfänglich aufzugeben und auch die noch zurückbehaltene Restparzelle zu veräussern. Seit der Betriebseinstellung per 31. Oktober 2002 wurde demzufolge auf dem ehemaligen Gelände des Hotels ... keine betriebliche Tätigkeit mehr ausgeführt. Vielmehr ist der Betriebsteil ... einerseits mit der kurz nach der Betriebseinstellung erfolgten Abparzellierung und dem Bau und Verkauf der Eigentumswohnungen sofort definitiv, und andererseits der verbleibende Hotelteil mit 2870 m² mit der Betriebseinstellung und dem Abriss im Jahr 2004 ebenfalls unweigerlich aus dem Hotelbetrieb der Beschwerdeführerin ausgeschieden. Dementsprechend konnte die Baulandparzelle ab dem Zeitpunkt der Betriebseinstellung, spätestens aber ab dem Abrisszeitpunkt der Hotelliegschaft, nicht mehr dem

betriebsnotwendigen Anlagevermögen zugeordnet werden, diene sie ab diesem Zeitpunkt doch offenkundig nicht

mehr unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes der Beschwerdeführerin. Vielmehr kam der Baulandparzelle nach dem Abriss des ehemaligen Hotels ... die Funktion einer Landreserve bei, welche bei Bedarf genutzt werden konnte. Da für die Beurteilung, ob es sich bei einem Vermögenswert um betriebliches Anlagevermögen handelt, auf die technisch - wirtschaftliche Funktion des Vermögenswerts abgestellt werden muss und sich die Betriebsnotwendigkeit somit aus objektiven Merkmalen ergeben muss, spielen im konkreten Fall auch die subjektiven Umstände, welche schliesslich zur Einstellung des Hotelbetriebes in ... sowie zum Verkauf der Baulandreserve geführt haben, keine entscheidende Rolle. d) Der Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach mit dem Verkauf der Baulandparzelle mit 2870 m² im Geschäftsjahr 2008/2009 eine unerlässliche Lücke des Restbetriebes in ... und ... gefüllt worden und dadurch die beiden Hotelstandorte im Weiterbestand gesichert worden seien, kann nicht gefolgt werden. Zum einen ist in Fällen, in denen die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet, die gebildete Rückstellung innert angemessener Frist bzw. innert zwei Jahren zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (Art. 64 Abs. 2 DBG, Art. 84 Abs. 3 StG). Diese unerlässliche Unmittelbarkeit der Mittelverwendung ist im konkreten Fall nicht gegeben, hat die Beschwerdeführerin doch den erforderlichen Nachweis der geplanten Ersatzbeschaffung in keiner Weise erbracht. Zum anderen konnte seit dem Verkauf der Baulandparzelle in ... im Geschäftsjahr 2008/2009 der Restbetrieb, d.h. die beiden Hotelbetriebe in ... und ..., problemlos über drei Jahre ohne den „Teilbetrieb ...“ weitergeführt werden. Wie bereits die Beschwerdegegnerin richtig ausführte, rechtfertigt sich aber eine Ersatzbeschaffungsrückstellung nur in Fällen, bei denen der erzielte Ertrag im Umfang der Wiederbeschaffungskosten nicht frei verfügbar ist, weil im Betrieb eine Lücke entstanden ist, die im Interesse der Erhaltung des Unternehmens notwendigerweise wieder ausgefüllt werden muss (Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., N. 2. zu Art. 30 DBG). Der Nachweis für diese Lücke und damit für die Berechtigung einer Ersatzbeschaffungsrücklage wurde von der Beschwerdeführerin indes ebenfalls nicht erbracht. e) Zusammenfassend lässt sich demnach festhalten, dass es sich beim ausgeschiedenen Vermögensgegenstand einerseits nicht um ein betriebsnotwendiges Anlagegut gehandelt hat. Andererseits ist eine Ersatzbeschaffung über einen derart langen Zeitraum ausgeschlossen, spricht doch bereits das Gesetz von einer Verwendung der Rückstellung innert angemessener Frist bzw. innert zwei Jahren. Ausserdem ist die Beschwerdeführerin sowohl den Nachweis der geplanten Ersatzbeschaffung als auch den Nachweis für die durch den Verkauf der Baulandreserve im Betrieb entstandene Lücke schuldig geblieben. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung der streitigen Rückstellung für Ersatzbeschaffung ohne weiteres, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt unbegründet ist. 4. a) Zu prüfen bleibt, ob die von der Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2008/2009 gebildete Rückstellung für energetische Massnahmen in der Höhe von Fr. 198'295.-- geschäftsmässig begründet und damit steuerrechtlich zulässig ist. b) Nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 79 Abs. 1 lit. b StG sind Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind, zum steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen. Das Bundesgericht betrachtet Rückstellungen dann als geschäftsmässig begründet und somit steuerrechtlich zulässig, wenn sie zur Sicherung von unmittelbar drohenden Verlustgefahren vorgenommen werden. Um unmittelbar drohende

Verluste handelt es sich dann, wenn der Verlust nicht nur im Bereich des Möglichen liegt, sondern wenn sein Eintritt mit annähernder Gewissheit zu erwarten ist und unmittelbar bevorsteht. Geschäftsmässig nicht begründet sind Rückstellungen, die künftigen Risiken dienen (BGE 103 Ib 366 E. 4). Das Steuerrecht stellt im Rahmen der handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften eigene Bewertungsvorschriften auf. Im

Gegensatz zum Handelsrecht, welches eine möglichst vorsichtige Darstellung von Gewinn- und Vermögenssituation verlangt, zielt das Steuerrecht auf eine möglichst periodengerechte Ausweisung des Gewinns und damit des Vermögensstands am Ende einer Geschäftsperiode ab. Dieses Periodizitätsprinzip wird streng gehandhabt, gilt es doch zu verhindern dass Steuerpflichtige durch willkürliche Verlagerung von Einkünften, Unkosten, Verlusten usw. versuchen, die Jahresergebnisse untereinander auszugleichen, um eine möglichst günstige Besteuerung zu erreichen. Die Beachtung der Periodizität ist auch im Hinblick auf die bis 31. Dezember 2009 bei der Kantonssteuer noch geltende progressive Ausgestaltung der Gewinnsteuersätze wichtig. Rein buchtechnische Massnahmen zur Gewinnnivellierung und damit zur Vermeidung der Anwendung höherer Progressionsstufen müssen verhindert werden. Die Besteuerung des Unternehmensgewinnes erfolgt deshalb periodisch, d.h. sie richtet sich nach den Geschäftsabschlüssen einer bestimmten Bemessungsperiode (Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, S. 150 ff.). c) Gestützt auf Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 81 Abs. 1 lit. c StG werden in der Praxis unter anderem Rückstellungen für Grossreparaturen an Gebäuden anerkannt, die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, wie Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- und Liftanlagen usw. Für laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten oder aktivierungspflichtige wertvermehrnde Investitionen sind dagegen keine Rückstellungen möglich. In grosszügiger Praxis lässt sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantonssteuer Rückstellungen für Grossreparaturen im Sinne einer Pauschale von jährlich 0.5 % des Buchwertes der Liegenschaften zu, bis die Rückstellung den Umfang von 10 % des Buchwertes erreicht hat (Markus Reich/Marina Züger, a.a.O., N. 36 zu Art. 29 DBG; Peter Agner, Praxis der Bundessteuern, 1. Teil, Art. 49 A1.1, lit. c C II Nr. 103; Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden, Abschreibungen und Rückstellungen, Ziff. 2.4). Über 10 % des Buchwertes der Liegenschaft hinausgehende Rückstellungen sind aufgrund des abschliessenden Charakters der Bestimmung nicht zulässig.

d) Die Beschwerdeführerin bildete ab der Steuerperiode 2003 regelmässig Rückstellungen für energetische Massnahmen an ihren Liegenschaften in ... und ..., welche indes die maximal zulässige Grenze von 10 % des Gesamtbuchwertes der Liegenschaften jeweils nicht überschritten. Nachdem in der Steuerperiode 2008 erstmals Rückstellungen über den zulässigen 10 % verbucht wurden, welche von der Steuerverwaltung jedoch im Hinblick auf die von der Beschwerdeführerin geforderte Dringlichkeit und baldige Durchführung dieser energetischen Massnahmen ohne weitere Prüfung anerkannt wurden, bildete die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2009 erneut überhöhte Rückstellungen für Grossreparaturen in der Höhe von Fr. 198'295.--. Im gleichen Zeitraum wurden auf den Konten 270500 und 370500 (Unterhalt Appartements ... und ...) grössere, effektive Unterhaltskosten belastet. Zur Prüfung der Frage, ob keine redundanten oder wertvermehrnden Positionen in den Rückstellungen bzw. den effektiv verbuchten Unterhaltskosten enthalten sind, wurde die Beschwerdeführerin in der Folge von der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 10. Januar 2012 aufgefordert, detaillierte Nachweise zu den verbuchten Unterhaltskosten sowie den gebildeten überhöhten Rückstellungen

einzureichen. Gleichzeitig wurde sie darauf aufmerksam gemacht, dass ohne entsprechende Nachweise die Rückstellungen auf die im Kanton Graubünden maximal zulässigen 10 % der Liegenschaftsbuchwerte korrigiert würden. Daraufhin reichte die Beschwerdeführerin der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 30. Januar 2012 bloss eine nicht substantiierte mutmassliche Zusammenstellung ein, in der sie auf die Frage bezüglich eines Zusammenhangs zwischen den verbuchten effektiven Unterhaltskosten und allfällig auch bei den Rückstellungen berücksichtigten Kosten mit keinem Wort einging. Vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin sowohl der Steuerverwaltung wie im Beschwerdeverfahren auch dem Gericht statt konkreter Sanierungskonzepte und entsprechender Offerten bloss eigene Zusammenstellungen mit reinen Annahmen einreichte, ist auch diese von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung in der Höhe von Fr. 198'295.-- ohne Weiteres als rechtens zu qualifizieren. Denn für den Nachweis, ob die

getätigten Rückstellungen in der ausgewiesenen Höhe notwendig sind, genügen rein mutmassliche Ausführungen und Aufstellungen unter keinen Umständen. Vielmehr müsste die Höhe der getätigten Rückstellungen durch konkrete Nachweise, beispielsweise durch entsprechende Offerten, nachvollziehbar belegt werden. 5. a) Nachdem im vorliegenden Fall weder die Rückstellung für Ersatzbeschaffung noch jene für energetische Massnahmen steuerrechtlich berücksichtigt werden kann und sich demnach die durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 4'150'000.-- bzw. von Fr. 198'295.-- als rechtens erweisen, ist die Beschwerde insgesamt abzuweisen. b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Verfahrenskosten zulasten der Beschwerdeführerin. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. Demnach erkennt das Gericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Gerichtskosten, bestehend - aus einer Staatsgebühr von Fr. 8'000.-- - und den Kanzleiauslagen von Fr. 428.-- zusammen Fr. 8'428.-- gehen zulasten der ... AG und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

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