

# GR\_GERICHTE A 2017 50 vom 6. Februar 2018

GR Gerichte, 2018-02-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2017\\_50](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2017_50)

FR: GR\_GERICHTE A 2017 50 du 6 février 2018

IT: GR\_GERICHTE A 2017 50 del 6 febbraio 2018

## Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 4

Im Rahmen der Einkommens- und Vermögensberechnung der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ für die Steuerperiode 2015 wurde der Debitorenverlust von Fr. 20'687.-- gegenüber der F.\_\_\_\_\_ GmbH steuerlich nicht anerkannt. Der in der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2015 ausgewiesene Verlust von Fr. 49'401.-- wurde um Fr. 20'687.-- vermindert. Der verminderte Verlust aus der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ im Betrag von Fr. 28'714.-- wurde je hälftig den beiden Kollektivgesellschaftern A.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ zugewiesen.

### E. 5

Mit Veranlagungsverfügungen betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern 2015 vom 10. Mai 2017 wurde A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ aus der Beteiligung an der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ ein Verlust von Fr. 14'357.-- statt Fr. 24'700.-- angerechnet, wodurch sich das steuerbare Einkommen von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ erhöhte.

### E. 6

Am 9. Juni 2017 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ Einsprache und beantragten die Aufhebung der vorgenommenen Aufrechnung des Debitorenverlusts und die Zuweisung des gesamten Verlusts der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ an A.\_\_\_\_\_.

### E. 7

Mit Einspracheentscheiden betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern 2015 vom 30. August 2017 wies die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden die Einsprache vom 9. Juni 2017 hinsichtlich des Antrags auf Aufhebung der Aufrechnung ab. Der Antrag auf Zuweisung des gesamten Verlusts an A.\_\_\_\_\_ wurde unter Verweis auf den Kollektivgesellschaftsvertrag vom 1. August 1995 gutgeheissen und der – nach erfolgter Aufrechnung resultierende – Verlust der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ zugewiesen.

- 4 -

### E. 7.5

% des Bruttoumsatzes aus der Hotellerie). Mit einer weiteren Vertragsergänzung vom 27. August 2014 (Akten der Beschwerdeführer [Bf-

- 13 - act.] 6) wurde der am 3. September 2012 vereinbarte, reduzierte Mietzins mit Wirkung bis 31. Dezember 2015 ein weiteres mal halbiert (1 % des Bruttoumsatzes aus der

Restauration und 3.75 % des Bruttoumsatzes aus der Hotellerie). Gleichzeitig wurde in der erwähnten Vertragsänderung vom 27. August 2014 festgehalten, dass als einmalige Sanierungs- massnahme die bis heute geschuldeten Mietzinse nicht mehr geschuldet seien und abgeschrieben würden. In der Jahresrechnung 2015 der Kollektivgesellschaft D. \_\_\_\_\_ wurden in der Folge die in der Jahresrechnung 2014 als Debitor verbuchten, noch nicht bezahlten, Mietzinse aus den Geschäftsjahren 2013 und 2014 in der Höhe von Fr. 20'686.80.-- als Debitorenverlust definitiv abgeschrieben (vgl. Bg-act. 8). Vor diesem Hintergrund ist nachstehend zu prüfen, ob die Kollektivgesellschaft D. \_\_\_\_\_ durch die Abschreibung der Forderung gegenüber der F. \_\_\_\_\_ GmbH von Fr. 20'686.80 auf einen ihr zustehenden Ertrag verzichtet hat (Gewinnvorwegnahme, vgl. vorstehend E.2d) und ob diese Gewinnvorwegnahme bzw. dieser Ertragsverzicht dem Drittvergleich standhält, mithin ob die Kollektivgesellschaft D. \_\_\_\_\_ auch gegenüber einem nicht beteiligten Dritten auf ihre Forderung verzichtet hätte. c) Die Beschwerdeführer stellen sich auf den Standpunkt, dass es sich bei der vorgenommenen Debitorenabschreibung in der Höhe von Fr. 20'686.80 um geschäftsmässig begründeten Aufwand handle. Sie begründen dies damit, dass ein normaler Mietzins infolge der – wohl aufgrund des von der G. \_\_\_\_\_ AG angekündigten Grossprojekts – eingebrochenen Umsatzzahlen nicht vereinnahmt werden können. Die jetzigen Mieter seien keine Köche, weshalb die Personalkosten höher seien als früher. Dies erschwere die ohnehin schon schwierige Lage. In dieser Situation hätten ein Beharren auf den Mietzins und eine Betreibung im Konkurs der F. \_\_\_\_\_ GmbH gemündet. Dies hätte dazu geführt, dass das Objekt künftig leer gestanden wäre. Vor diesem Hintergrund sei es sinnvoller gewesen, beim Mietzins entgegen zu kommen und auf eine Besse-

- 14 - rung der wirtschaftlichen Lage der F. \_\_\_\_\_ GmbH zu hoffen, zumal es in der derzeitigen Lage im Tourismus nicht einfach sei, einen neuen Pächter zu finden. Das beschwerdeführerische Vorgehen sei auch unter unabhängigen Dritten nachvollziehbar und legitim. Sie hätten weder aus Nächstenliebe noch in Zuwendungsabsicht auf die ausstehenden Mietzinse verzichtet, sondern aus wirtschaftlichem Eigeninteresse zum längerfristigen Erhalt des Betriebs. Dass dieses Vorgehen richtig gewesen sei, zeigten die Umsatzzahlen 2015 bis 2017, die etwas besser geworden seien, aber immer noch keine Mietzinszahlungen zuließen. Die jetzigen Mieter seien im Alter zwischen 60 und 65 Jahren und würden in den nächsten Jahren in den Ruhestand treten. Die Beschwerdeführer hätten sich darauf eingestellt, auf diesen Zeitpunkt einen neuen Pächter zu finden und bis dahin die Zusammenarbeit mit der F. \_\_\_\_\_ GmbH fortzuführen, zumal C. \_\_\_\_\_ massgeblich für den Aufbau des Betriebs von 1992 bis 2005 verantwortlich gewesen sei und den Betrieb zu dem gemacht habe, was er heute sei. In erster Linie würden die Beschwerdeführer den Betrieb in den nächsten Jahren über die Runden bringen wollen, auch wenn sich für sie kein Ertrag daraus erwirtschaften lasse. Der von der Beschwerdegegnerin vorgenommene Drittvergleich mit Kennzahlen sei mangels Berücksichtigung der lokalen wirtschaftlichen Verhältnisse sachwidrig und willkürlich. d) Dem hält die Beschwerdegegnerin im Wesentlichen entgegen, dass zwischen der Kollektivgesellschaft D. \_\_\_\_\_ und der F. \_\_\_\_\_ GmbH ein Leistungs austausch unter nicht unabhängigen Dritten stattfindet und sowohl die verbuchten als auch die bezahlten Mietzinse erheblich von den marktüblichen Mietzinsen abweichen. Solche erheblichen Abweichungen würden unter unabhängigen Dritten kaum in derselben Weise festgesetzt. Insbesondere unter Berücksichtigung der steigenden Umsätze hätten Dritte kaum auf die bereits sehr tief angesetzten Mietzinse verzichtet, ohne vorher eine Stundung oder eine Betreibung in die Wege geleitet zu

- 15 - haben. Daher sei der Debitorenverlust von Fr. 20'687.-- als nicht geschäftsmässig begründete Abschreibung bzw. als Gewinnverzicht zu qualifizieren und dem ausgewiesenen Reingewinn der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ hinzuzurechnen bzw. das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer zu erhöhen. Dass ein Drittvergleich auf Durchschnittswerten und pauschalen Vergleichen mit vergleichbaren Geschäftsbeziehungen unter unabhängigen Dritten vorgenommen werde, lasse sich nicht vermeiden. Die Beschwerdegegnerin sei im Rahmen dieses Drittvergleichs innerhalb einer hergeleiteten Preisbandbreite vom für die Beschwerdeführer günstigsten Ansatz ausgegangen. e) Ob die von der Beschwerdegegnerin herangezogenen Kennzahlen der H.\_\_\_\_\_ AG (vgl. Bg-act. 18 und 19) als Drittvergleich tauglich sind oder ob diese Kennzahlen – wie von den Beschwerdeführern behauptet – in keiner Weise die lokale Situation widerspiegeln und dementsprechend nicht als Vergleichsgrösse herangezogen werden können, kann vorliegend – wie nachstehend dargestellt – offen bleiben. Tatsache ist nämlich, dass die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ im Jahr 2005 mit der E.\_\_\_\_\_ GmbH für die Überlassung des Gastrobetriebs noch eine Umsatzmiete von 8 % für den Restaurationsbetrieb (bzw. 6 % für Umsatz über Fr. 400'000.-) und von 17 % für den Hotelleriebetrieb (15 % für Umsatz über 120'000.-) vereinbart hat (vgl. Mietvertrag vom 9. September 2005 [Bg-act. 21]). Damit deckt sich die mit der E.\_\_\_\_\_ GmbH vereinbarte Umsatzmiete ziemlich genau mit den von der Beschwerdegegnerin als Drittvergleich herangezogenen Kennzahlen der H.\_\_\_\_\_ AG, wonach der Mindestsatz für umsatzbezogene Mietzinse in der Gastronomie und in der Hotellerie bei 7 % bzw. 17 % liegen (vgl. Bg-act. 18 und 19). Im Mietvertrag zwischen der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ und der F.\_\_\_\_\_ GmbH vom 2. Februar 2012 wurde mit 4 % des Bruttoumsatzes aus der Restauration und 15 % des Bruttoumsatzes aus der Hotellerie ein tieferer Umsatzmietzins vereinbart als noch mit der E.\_\_\_\_\_ GmbH (vgl. Bg-act. 4). Weil es

- 16 - den Mietern aus finanziellen Gründen offenbar nicht möglich war, die vereinbarten Mietzinse gemäss Vertrag vom 2. Februar 2012 zu bezahlen, wurden die Mietzinse mit zeitlich befristeter Vertragsergänzung vom 3. September 2012 für das Jahr 2012 sodann noch um die Hälfte auf 2 % des Bruttoumsatzes aus der Restauration und 7.5 % des Bruttoumsatzes aus der Hotellerie reduziert (vgl. Bg-act. 4). Schliesslich wurde der am 3. September 2012 vereinbarte, reduzierte Mietzins mit einer weiteren Vertragsergänzung vom 27. August 2014 abermals um die Hälfte auf 1 % Bruttoumsatzes aus der Restauration und 3.75 % des Bruttoumsatzes aus der Hotellerie reduziert (vgl. Bf-act. 6). Überdies verzichtete die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ im Sinne einer einmaligen Sanierungsmassnahme – wie gesehen – auf die bis dato geschuldeten Mietzinse und schrieb in der Jahresrechnung 2015 die in der Jahresrechnung 2014 als Debitor verbuchten Mietzinse aus den Geschäftsjahren 2013 und 2014 über Fr. 20'686.80 als Debitorenverlust ab. Dieses überaus grosszügige Verhalten der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ als Vermieterin gegenüber der F.\_\_\_\_\_ GmbH als Mieterin hält dem Drittvergleich – wie nachstehend dargestellt – nicht stand. Zunächst ist festzuhalten, dass offenbar auch der Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ der Auffassung ist, dass die Ansätze für die umsatzbezogenen Mietzinse in der Gastronomie und in der Hotellerie bei rund 8 % bzw. 17 % liegen sollten. Zumindest hat er mit Mietvertrag vom 9. September 2005 gegenüber einem unabhängigen Dritten – mithin der E.\_\_\_\_\_ GmbH – Umsatzmietzinse in dieser Höhenordnung vereinbart. Dass der Vorgänger im Gegensatz zu den heutigen Betreibern des Gastrobetriebes selber Koch war, mag zwar einen Einfluss auf die Personalkosten haben, ist in Bezug auf das vorliegende Verfahren aber nicht von Relevanz. Dies zumal bereits im Rahmen der

ersten Reduktion der Umsatzmietzinsen im Jahr 2012 festgehalten wurde, dass die Personal- kosten hoch seien, weil von den bisherigen Umsatzzahlen ausgegangen worden sei (vgl. Vertragsergänzung vom 3. September 2012 [Bg-act. 4]). Spätestens im Geschäftsjahr 2013 hätte aber auf die rückläufigen Um-

- 17 - satzzahlen reagiert und die Personalkosten entsprechend angepasst werden können. Zudem – und dies ist entscheidend – würde ein Ei- gentümer, der seinen Restaurations- bzw. Hotelleriebetrieb nicht schlies- sen möchte, die ausstehenden, bereits sehr tief angesetzten Mietzinse der letzten beiden Geschäftsjahre gegenüber den Betreibern nicht einfach erlassen. Vielmehr würde er mit den Betreibern zunächst Ratenzahlungen zu vereinbaren versuchen oder – falls dies aus finanziellen Gründen nicht möglich sein sollte – eine Stundung oder eine Betreuung in die Wege lei- ten. Dies gilt umso mehr, als bei einer Stundung der Betrieb ohne Weite- res hätte fortgeführt und so ein neuer Pächter bei fortlaufendem Betrieb hätte gesucht werden können. Zudem haben sich die Umsatzzahlen des Gastrobetriebes in den Jahren 2013 bis 2016 wiederum positiv entwickelt (2013 Fr. 442'695.--, 2014 Fr. 486'815.--, 2015 Fr. 497'726.--, 2016 Fr. 501'729.--; vgl. Bg-act. 14), was zusätzlich dafür spricht, dass unter unabhängigen Dritten kein Erlass der ausstehenden Mietzinsen erfolgt wäre. Vielmehr wären diese – insbesondere vor dem Hintergrund der steigenden Umsatzzahlen – gestundet und allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt eingefordert worden. Die Beschwerdeführer räumen selber ein, dass die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ keine neuen Mieter gesucht habe, weil die jetzigen Mieter im Alter zwischen 60 und 65 Jahren seien und in den nächsten Jahren in den Ruhestand träten. Sie hätten sich darauf ein- gestellt, auf diesen Zeitpunkt einen neuen Pächter zu finden und bis dahin die Zusammenarbeit mit der F.\_\_\_\_\_ GmbH fortzuführen (vgl. Replik vom 29. November 2017 Rz. 9). Damit kommt die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ als Vermieterin der F.\_\_\_\_\_ GmbH als Mieterin entgegen und nimmt gleichzeitig – freiwillig – in Kauf, auch in den nächsten Jahren bis zur Pensionierung der jetzigen Mieter weiterhin keine Mietzinse zu ver- einnehmen. Gegenüber einem nicht nahestehenden Mieter würde sich die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ kaum so verhalten. Vielmehr ist davon aus- zugehen, dass sie – statt bis zur Pensionierung der jetzigen Mieter auf die Mietzinse zu verzichten – bereits heute aktiv einen neuen Mieter suchen

- 18 - würde, um möglichst zeitnah wieder Mietzinseinnahmen generieren zu können. Die Beschwerdeführer haben im vorliegenden verwaltungsge- richtlichen Beschwerdeverfahren denn auch nicht nachvollziehbar aufgezei- gen können, weshalb es sinnvoll sein soll, dass die F.\_\_\_\_\_ GmbH das Gastrobetrieb – ohne Mietzinszahlung – bis zur Pensionierung der Mieter weiterführt. Der einzige Grund hierfür dürfte im Beteiligungsverhältnis der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ bzw. in der Tatsache liegen, dass C.\_\_\_\_\_ zu 50 % an der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ als Vermieterin beteiligt ist und gleichzeitig Gesellschafterin zu 50 % und Vorsitzende der Geschäfts- führung der F.\_\_\_\_\_ GmbH als Mieterin ist. Hätten die Beschwerdeführer geltend gemacht, dass die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ den Mietzins zu- erst reduziert und dann gestundet hätte und sie nun ernsthaft auf der Su- che nach einem neuen Pächter wären, hätte ihre Argumentation zumin- dest eine gewisse Logik gehabt, zumal mit diesem Vorhaben – wie gese- hen – eine Betriebsschliessung hätte verhindert werden können, um ein- facher einen neuen Mieter zu finden. Wie gesehen hat die Kollektivgesell- schaft D.\_\_\_\_\_ aber den Mietzins zuerst mehrfach reduziert, um danach direkt darauf zu verzichten, ohne eine Stundung bzw. eine Betreuung einzuleiten oder zu versuchen, einen betriebswirtschaftlich erfolgreicherer Mieter zu suchen und

dadurch einen höheren Ertrag aus der Liegenschaft zu erzielen. Dieses Verhalten mag zwar gegenüber der jetzigen Mieter- schaft sehr grosszügig sein; einem Drittvergleich hält es aber nicht stand. Vor diesem Hintergrund ist es denn auch nicht zu beanstanden, wenn die Beschwerdegegnerin den Grund für das Verhalten der Kollektivgesell- schaft D.\_\_\_\_\_ als im Beteiligungsverhältnis wurzelnd ansieht. Gegenü- ber einem Dritten hätte die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ das Gastrobe- trieb nicht unentgeltlich zum Betrieb überlassen. Der Ertragsverzicht führt zu einer Verminderung des ausgewiesenen Geschäftsergebnisses der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_, womit die erste Voraussetzung einer ver- deckten Gewinnausschüttung erfüllt ist (vgl. vorstehend E.2c).

- 19 - 4. Wie nachstehend dargestellt, handelt es sich bei den Beschwerdeführern bzw. bei der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ als massgebliche Inhaberin der F.\_\_\_\_\_ GmbH – entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung – um nahestehende Personen. Als solche gelten vorab dem Gesellschafter verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Nach der bun- desgerichtlichen Rechtsprechung gelten überdies auch Personen als na- hestehend, zu denen der Aktionär wirtschaftliche oder persönliche Bezie- hungen unterhält, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund für die Leistung an den Dritten betrachtet werden müssen (Urteil des Bundesgerichtes 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E.2.2). Vor- liegend ist entscheidend, dass der Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ seit dem Jahr 1992 zu je 50 % an der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ beteiligt sind und darüber hinaus zu je 50 % Miteigentümer der sich seit dem Jahr 1995 im Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ befindlichen Liegenschaft K.\_\_\_\_\_ sind. Zudem führten sie sel- ber während der Jahre 1992 bis 2005 und damit während dreizehn Jah- ren das Gastrobetrieb. Seit März 2012 vermietet die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ den Gastrobetrieb an die F.\_\_\_\_\_ GmbH, welche im Januar 2012 von C.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_ gegründet wurde. Die F.\_\_\_\_\_ GmbH wird stimmenmässig von C.\_\_\_\_\_ beherrscht, weil sie gemäss Handelsregis- terauszug (Bg-act. 5) Vorsitzende der Geschäftsführung ist und sie gemäss Art. 13 Abs. 1 der Statuten (Bg-act. 6) zudem den Stichtscheid hat. Mithin vermietet die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ den Gastrobetrieb an eine Gesellschaft, welche ihrerseits von einem der beiden Gesellschaf- ter der Kollektivgesellschaft beherrscht wird. Vor diesem Hintergrund er- hellt, dass zwischen den Beschwerdeführern bzw. der vermietenden Kol- lektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ und der mietenden F.\_\_\_\_\_ GmbH bzw. deren Gesellschafterin C.\_\_\_\_\_ sowohl eine wirtschaftliche als auch eine per- sönliche Verbindung vorliegt. Damit ist das von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geforderte Verhältnis unter Nahestehenden bzw. die

- 20 - Leistung an einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person zu bejahen, womit auch die zweite Voraussetzung einer verdeckten Gewin- nausschüttung erfüllt ist (vgl. vorstehend E.2c). 5. Dritte und letzte Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, dass der ungewöhnliche Charakter der Leistung für die handelnden Ge- sellschaftsorgane erkennbar gewesen ist. Vorliegend muss es für die Ge- sellschafter der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_, mithin für A.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_, ohne Weiteres erkennbar gewesen sein, dass der Debitorenver- lust von Fr. 20'686.80 gegenüber der F.\_\_\_\_\_ GmbH nicht als geschäfts- mässig begründet gelten konnte und dieser die Erfolgsrechnung der Kol- lektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ belastet hat. Zudem handelt es sich bei einem Betrag von Fr. 20'686.80 nicht um einen geringfügigen, sondern vielmehr um einen erheblichen Ertragsverzicht, welcher für die Gesellschafter der Kollektivgesellschaft

D.\_\_\_\_\_ schon aufgrund seines Betrags offensichtlich erkennbar gewesen sein musste. Gegenteiliges wird von den Beschwerdeführern im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren denn auch nicht vorgebracht, weshalb auch die dritte Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung bejaht werden kann. 6. a) Nach dem vorstehend Gesagten hat die Beschwerdegegnerin den in der Jahresrechnung 2015 als Debitorenverlust abgeschriebenen Betrag von Fr. 20'686.80 zu Recht als nicht geschäftsmässig begründete Abschreibung bzw. als Gewinnverzicht qualifiziert und den Betrag von Fr. 20'687.-- dem Reingewinn der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ hinzugerechnet, wodurch sich das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer erhöht hat. Die angefochtenen Einspracheentscheide betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern 2015 vom 30. August 2017 erweisen sich somit als rechtmässig, was zur Bestätigung derselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.1b).

- 21 - b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG unter solidarischer Haftung zulasten der Beschwerdeführer. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht. Demnach erkennt das Gericht:

#### **E. 8**

Dagegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 22. September 2017 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgendem Antrag: "1. Die in der Jahresrechnung 2015 der Gesellschaft D.\_\_\_\_\_, vorgenommene Aufrechnung von CHF 20'667.00 (recte: Fr. 20'687.--) für vorgenommene Debitorenabschreibung sei nicht vorzunehmen." Begründend führten die Beschwerdeführer aus, dass es sich bei der vorgenommenen Debitorenabschreibung um geschäftsmässig begründeten Aufwand handle. Ein normaler Mietzins habe infolge der geringen Einnahmen nicht vereinnahmt werden können, weshalb die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ mit einem Verlust von Fr. 49'401.-- ordentlich zu veranlassen und dieser Verlust A.\_\_\_\_\_ zuzuweisen sei.

#### **E. 9**

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwerdegegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 31. Oktober 2017 auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass hier ein Leistungsaustausch unter nicht unabhängigen Dritten stattfindet und sowohl die verbuchten als auch die bezahlten Mietzinse erheblich von den marktüblichen Mietzinsen abweichen. Solche erheblichen Abweichungen würden unter unabhängigen Dritten kaum in derselben Weise festgesetzt. Insbesondere unter Berücksichtigung der steigenden Umsätze hätten Dritte kaum auf die bereits sehr tief angesetzten Mietzinse verzichtet, ohne vorher eine Stundung oder eine Betreibung in die Wege geleitet zu haben. Daher sei der Debitorenverlust als nicht geschäftsmässig begründete Abschreibung bzw. als Gewinnverzicht zu qualifizieren und dem ausgewiesenen Reingewinn der Kollektivgesellschaft hinzuzurechnen.

#### **E. 10**

Am 29. November 2017 hielten die Beschwerdeführer replicando an ihrem Antrag fest und vertieften ihre Argumentation. Dabei bestritten sie insbesondere, dass es sich bei der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ und der

- 5 - F.\_\_\_\_\_ GmbH um nahestehende Personen handle. Richtig sei zwar, dass die Beschwerdeführer und C.\_\_\_\_\_ zusammen Miteigentümer des Vermietungsobjektes seien und dass sie den Betrieb in früheren Jahren zusammen geführt hätten. Dies mache aber weder die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ GmbH noch die Beschwerdeführer und C.\_\_\_\_\_ zu nahestehenden Personen, zumal zwischen den Beschwerdeführern und C.\_\_\_\_\_ weder ein verwandtschaftliches noch ein freundschaftliches Verhältnis bestehe. Überdies vertieften die Beschwerdeführer ihre Argumentation, wonach der Verzicht auf den Mietzins geschäftsmässig begründet und die Aufrechnung eines fiktiven Einkommens daher nicht gerechtfertigt sei.

## **E. 11**

Am 15. Dezember 2017 hielt die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Anträgen fest und ergänzte ihre Argumentation. Dabei führte sie insbesondere noch aus, dass es sich nicht vermeiden lasse, dass ein Drittvergleich auf Durchschnittswerten und pauschalen Vergleichen mit vergleichbaren Geschäftsbeziehungen unter unabhängigen Dritten vorgenommen werde. Zudem sei sie im Rahmen dieses Drittvergleichs innerhalb einer hergeleiteten Preisbandbreite vom für die Beschwerdeführer günstigsten Ansatz ausgegangen. Auch der Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_ sei beim Vertrag mit dem vorhergehenden Pächter und auch mit der F.\_\_\_\_\_ GmbH von ähnlichen Ansätzen ausgegangen. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und in den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 30. August 2017 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung:

- 6 - 1. a) Anfechtungsobjekte des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 30. August 2017 betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2015, mit welchen die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 9. Juni 2017 in Bezug auf den Antrag auf Zuweisung des gesamten Verlustes der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ an A.\_\_\_\_\_ zwar gutgeheissen, hinsichtlich des Antrags auf Aufhebung der Aufrechnung des Debitorenverlusts aber abgewiesen hat. Solche Entscheide können gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.00) bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten der angefochtenen Einspracheentscheide beschwert und damit

zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Vorbehalt der nachstehenden Erwägung 1b – einzutreten. b) In der Begründung der Beschwerde vom 22. September 2017 beantragen die Beschwerdeführer zusätzlich zum Antrag auf Aufhebung der vorge-

- 7 - nommenen Aufrechnung des Debitorenverlustes die Zuweisung des gesamten Verlusts der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ an den Beschwerdeführer A.\_\_\_\_\_. Diesen Antrag haben die Beschwerdeführer bereits in ihrer Einsprache vom 9. Juni 2017 an die Beschwerdegegnerin gestellt. Vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdegegnerin diesen Antrag unter Verweis auf den Kollektivgesellschaftsvertrag vom 1. August 1995 mit Einspracheentscheiden vom 30. August 2017 gutgeheissen und den – nach erfolgter Aufrechnung resultierenden – Verlust der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ zugewiesen hat, kann dieser Antrag im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht mehr Streitgegenstand bilden. Insofern ist auf die Beschwerde vom 22. September 2017 nicht einzutreten. c) Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob die im Geschäftsjahr 2015 erfolgte Abschreibung der nicht vereinnahmten Mietzinsen aus den Geschäftsjahren 2013 und 2014 in der Höhe von Fr. 20'687.-- geschäftsmässig begründet ist oder ob es sich bei der Abschreibung der entsprechenden Debitoren um eine bei der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ aufzurechnende Gewinnvorwegnahme handelt. 2. a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 16 Abs. 1 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Dazu gehören unter anderem alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 StG). Neben den Einzelunternehmern und den freiberuflich Tätigen gelten auch die Gesellschafter von Kollektivgesellschaften als Selbständigwerbende (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 18 Rz. 19). Das Einkommen einer Kollektivgesellschaft wird den einzelnen

- 8 - Teilhabern gemäss Art. 10 Abs. 1 DBG bzw. Art. 11 Abs. 1 StG anteilmässig zugerechnet, wobei sich die jeweiligen Anteile aus der vertraglichen Vereinbarung ergeben. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. Art. 32 Abs. 1 StG). Dazu gehören auch Abschreibungen und Rückstellungen, soweit sie geschäfts- oder berufsmässig begründet sind (Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG bzw. Art. 32 Abs. 1 lit. a StG). b) Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an (Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 DBG bzw. Art. 18 Abs. 5 i.V.m. Art. 79 StG). Ausgangspunkt für die Bestimmung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit bildet folglich auch bei Selbständigwerbenden, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 79 Abs. 1 lit. a DBG). Unter dem steuerbaren Reingewinn sind auch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsvermögens zu erfassen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an

Dritte (Art. 58 Abs. 2 lit. b DBG bzw. Art. 79 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 und 5 StG). Auch bei selbständigen Erwerbstätigen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt somit das Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellten Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften, wenn auch bloss sinngemäss (vgl. Art. 18 Abs. 3 DBG bzw. Art. 18 Abs. 5 StG).

- 9 - c) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind: (i) Es wird eine Leistung ausgerichtet, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustverrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt. (ii) Mit der Leistung wird ein Anteilinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt, d.h. die Leistung wird direkt oder indirekt zugehalten, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemäßem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt. (iii) Schliesslich muss das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war (vgl. BGE 140 II 88 E.4.1, 138 II 57 E.2.2, 131 II 593 E.5.1, 119 Ib 116 E.2, 119 Ib 431 E.2b; Urteil des Bundesgerichtes 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.3.1; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 58 Rz. 222; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 58 Rz. 99). d) In der Lehre wird terminologisch unterschieden, ob die Gesellschaft die Leistung dem Anteilinhaber erbringt (und dieser keine angemessene Gegenleistung leistet), d.h. ob die Gesellschaft überhöhte Aufwendungen bzw. Kosten im Interesse des Anteilinhabers tätigt, oder ob die Gesellschaft im Interesse des Anteilinhabers auf einen ihr zustehenden Anspruch verzichtet. Im ersten Fall spricht man von einer verdeckten Gewinnausschüttung im engeren Sinne, im zweiten Fall von einer Gewinnvorwegnahme bzw. von einem Gewinnverzicht (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN,

- 10 - a.a.O., Art. 58 Rz. 223). Als Gewinnvorwegnahme zählen dabei insbesondere auch Ertragsverzichte zugunsten eines Anteilinhabers oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns führen. Das Bundesgericht hält hierzu fest, dass diese Form der geldwerten Leistung unzutreffend als Gewinnvorwegnahme bezeichnet werde, denn handelsrechtlich könnten gar keine Gewinne vorweggenommen werden. Es fährt sodann fort, dass solche Ertragsverzichte vorliegen würden, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichte und die entsprechenden Erträge direkt dem Anteilinhaber oder diesem nahestehenden Personen zufließen würden bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen würden, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteil des Bundesgerichtes 2C\_726/2009 vom 20. Januar 2010 E.2.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesgerichtes 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E.3.1, 2C\_942/2011 vom 29. Mai 2012 E.2.1; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, a.a.O., Art. 58 Rz. 303 f.; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 58 Rz. 95). e) Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt gemäss der

Normentheorie die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 123 Rz. 77 ff.; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 - 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. Rz. 35 ff.). Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, weshalb sie dem Drittvergleich nicht standhält.

- 11 - Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person vor. Es ist Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Diese bestehen in der Aufrechnung (vgl. BGE 133 II 153 E.4.3; Urteile des Bundesgerichtes 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4 und 2.5.5, 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E.3.2, 2C\_797/2012 und 2C\_798/2012 vom 31. Juli 2013 E.2.2.1, 2C\_278/2012 vom 1. Oktober 2012 E.2.1.2, 2C\_30/2010 vom 19. Mai 2010 E.2.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 123 Rz. 86). 3. a) Das erste Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist – wie gesehen (vgl. vorstehend E.2c) – die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung bei Transaktionen zwischen Gesellschaft und Anteilsinhaber bzw. einer dem Anteilsinhaber nahestehenden Person. Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit sie dem Drittvergleich bzw. dem Prinzip des «dealing at arm's length» entsprechen. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft ihre Beteiligten im Rahmen eines Rechtsgeschäfts gleich behandelt, wie sie aussenstehende Dritte behandeln würde (Urteil des Bundesgerichtes 2C\_1082/2013 und 2C\_1083/2013 vom 14. Januar 2015 E.5.1; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, a.a.O., Art. 58 Rz. 226). Steht der Verpflichtung der Gesellschaft keine dem Drittvergleich entsprechende Gegenleistung gegenüber, stellt sich die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre. Dies ist dann der Fall, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein wesentliches bzw. offensichtliches Missverhältnis besteht. Die Gegenleistung des Anteilsinhabers oder der nahestehenden Person muss mithin der Leistung der Kapitalgesellschaft in einem

- 12 - solchen Ausmass nicht entsprechen, dass die Kapitalgesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Verhältnissen auf dem Markt auch tun könnte (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, a.a.O., Art. 58 Rz. 233). b) Der Gastrobetrieb wurde von 1992 bis 2005 von den beiden Gesellschaftern der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_, A.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_, mit einem offenbar stetig steigenden Umsatzverlauf selbst geführt (vgl. Akten der Beschwerdegegnerin [Bg-act.] 14). Im Jahr 2005 wurde die Führung des Betriebs an die E.\_\_\_\_\_ GmbH übergeben und ein reiner Umsatzmietzins bestehend aus 8 % des Restaurationsumsatzes bis Fr. 400'000.-- bzw. 6 % ab Fr. 400'000.-- und 17 % des Umsatzes aus der Hotellerie bis Fr. 120'000.-- bzw. 15 % ab Fr. 120'000.-- vereinbart (vgl. Mietvertrag zwischen der Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ und der E.\_\_\_\_\_ GmbH vom 9.

September 2005 [Bg-act. 21]). Während die Umsatzzahlen bis ins Jahr 2009 weiter auf über Fr. 825'000.-- anstiegen, musste die E.\_\_\_\_\_ GmbH in den Jahren 2010 und 2011 eine Umsatzeinbusse auf Fr. 781'943.-- bzw. Fr. 617'655.-- hinnehmen (vgl. Bg-act. 14). Am 2. Februar 2012 unterzeichnete die Kollektivgesellschaft D.\_\_\_\_\_ sodann mit der im Januar 2012 gegründeten F.\_\_\_\_\_ GmbH einen Mietvertrag für den Gastronomiebetrieb D.\_\_\_\_\_ mit Mietbeginn 1. März 2012. Im entsprechenden Mietvertrag vom 2. Februar 2012 (Bg-act. 4) wurde wiederum ein reiner Umsatzmietzins vereinbart, bestehend aus 4 % des Bruttoumsatzes aus der Restauration und 15 % des Bruttoumsatzes aus der Hotellerie. Mit zeitlich befristeter Vertragsergänzung vom 3. September 2012 (Bg-act. 4) wurde der Mietzins für das Jahr 2012 mangels Erreichen der budgetierten Einnahmen aufgrund der allgemeinen Krise im Gastgewerbe und vor allem aufgrund der Schliessung des östlichen Seewegs durch die Gemeinde um die Hälfte reduziert (2 % des Bruttoumsatzes aus der Restauration und

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