

# GR\_GERICHTE A 2019 9 vom 8. Dezember 2020

GR Gerichte, 2020-12-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2019\\_9](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2019_9)

FR: GR\_GERICHTE A 2019 9 du 8 décembre 2020

IT: GR\_GERICHTE A 2019 9 del 8 dicembre 2020

## Regeste

Kantons- und direkte Bundessteuer | Steuern der jur. Personen

## Erwägungen

### E. 4

Gegen diese Veranlagungsverfügungen liess die A.\_\_\_\_\_ AG am 14. September 2018 fristgerecht Einsprache erheben. Dabei wurde beantragt,

- 3 - dass die Aufrechnung von Fr. 369'400.-- zu stornieren, die Abschreibungen für aktivierte Leistungen zu akzeptieren und ein Vortritt zu gewähren sei.

### E. 4.1

Zu prüfen bleibt somit noch die Frage, ob für die Gesellschaftsorgane der Beschwerdeführerin erkennbar war bzw. hätte erkennbar sein müssen, dass der hier zur Diskussion stehende Geschäftsvorgang zu einer geldwerten Leistung zu Gunsten von B.\_\_\_\_\_ führte. Die Beschwerdeführerin stellte ihrem einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsratspräsidenten und Mehrheitsaktionär, namentlich B.\_\_\_\_\_, die von ihr erbrachten Arbeitsleistungen in Rechnung. Sie hat den ihr zustehenden Entschädigungsanspruch von Fr. 369'400.-- indes nie durchgesetzt. Auch belastete sie dem Kontokorrent von B.\_\_\_\_\_ keinen entsprechenden Rückforderungsanspruch. Stattdessen aktivierte die Beschwerdeführerin die von ihr erbrach-

- 19 - ten Arbeitsleistungen in ihrer Bilanz. Damit musste für B.\_\_\_\_\_ als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident erkennbar sein, dass ihm durch diesen Geschäftsvorgang ein geldwerter Vorteil zufiel; dies umso mehr, als er als Vermieter der neu- bzw. umgebauten Gebäulichkeiten den durch die erbrachten Arbeitsleistungen resultierenden Mehrwert über den von der Beschwerdeführerin zu bezahlenden (höheren) Mietzins abschöpft. Daraus ergibt sich, dass auch das Kriterium der Erkennbarkeit erfüllt ist, weshalb vorliegend von einer geldwerten Leistung zugunsten von B.\_\_\_\_\_ auszugehen ist. Dies hat zur Konsequenz, dass die Beschwerdegegnerin die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2016 und 2017 getätigten Abschreibungen von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- zu Recht aufgerechnet hat. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet. Es ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdegegnerin – entgegen der irrigen Auffassungen der Beschwerdeführerin – nicht einen Betrag von Fr. 369'400.--, sondern ausschliesslich einen Betrag im Umfang der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 25'900.- - bzw. Fr. 24'100.-- aufgerechnet hat. Angesichts der Tatsache, dass diese Aufrechnung zu Recht erfolgt ist, sind sowohl Ziffer 1 als auch Ziffer 2 des beschwerdeführerischen Rechtsbegehrens abzuweisen. Die Folge der Nichtdurchsetzung des in einem ersten Moment geltend gemachten Entschädigungsanspruchs gegenüber B.\_\_\_\_\_ kann nicht zu einer Aktivierung des betreffenden

Anspruchs in der Bilanz führen. Vielmehr zeigt die Rechnungsstellung der Beschwerdeführerin gegenüber B.\_\_\_\_\_, dass die Arbeiten in seinem Auftrag ausgeführt wurden und nie vereinbart war, dass die Arbeiten durch die Beschwerdeführerin auf eigene Kosten auszuführen waren.

## **E. 5**

Mit Entscheiden vom 31. Januar 2019 wurden die Einsprachen der A.\_\_\_\_ AG vom 14. September 2018 abgewiesen. Zur Begründung wurde vorgebracht, dass die A.\_\_\_\_ AG für die von ihr geleisteten Arbeiten im Umfang von insgesamt Fr. 369'400.-- keine Gegenleistung von B.\_\_\_\_\_ erhalten habe. Indem die A.\_\_\_\_ AG dem Kontokorrent von B.\_\_\_\_\_ eine Gutschrift von Fr. 226'800.-- eingeräumt habe, ohne von ihm hierfür eine Gegenleistung erhalten zu haben, habe sie faktisch auf ihren Entschädigungsanspruch verzichtet. Auch der von der A.\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellte Betrag von Fr. 142'600.-- sei von B.\_\_\_\_\_ nie bezahlt worden.

### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerin macht eventualiter geltend, dass die Veranlagungen für die Gewinn- und Kapitalsteuer 2016 und 2017 aufgrund der berichtigten und handelskonformen Bilanzen (vgl. Bf-act. 15) vorzunehmen seien, sollte das Verwaltungsgericht zum Schluss gelangen, dass sie am Bau-

- 20 - rechtsgrundstück kein wirtschaftliches Eigentum erworben habe. Dagegen wendet die Beschwerdegegnerin ein, dass die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Nachtragsbuchungen keine Bilanzberichtigung, sondern eine Bilanzkorrektur (recte Bilanzänderung) darstellen würden. Eine Bilanzänderung sei indes nur zulässig, wenn die Beschwerdeführerin in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen habe, was nicht der Fall sei.

### **E. 5.2**

In der Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird (REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, § 15 Rz. 67a; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 49 ff. zu Art. 58 DBG). Bilanzberichtigungen können, solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen, immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst (Urteil des Bundesgerichts 2C\_787/2012 vom 15. Januar 2013 E.2.2, in StE 2013 B 72.11 Nr. 23; RDAF 2013 II S. 380 mit weiteren Hinweisen; 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E.3 a/bb). Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger Personen auswirken (Urteile des Bundesgerichts 2C\_911/2013 und 2C\_912/2013 vom 26. August 2014 E.6.1.2). Ist indes die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen nur bei einem Revisionsgrund zulässig (Urteile des Bundesgerichts 2C\_1218/2013 und 2C\_1219/2013 vom 19. Dezember 2014 E. 3.3.). Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Abänderungen nicht mehr vor-

- 21 - genommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig (Urteil des Bundesgerichts 2C\_515/2010 vom 13. September 2011 E.2.2, in: StE 2011 B 23.41 Nr. 5; StR 66/2011 S. 954 mit Hinweis). Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat (Urteil des Bundesgerichts 2C\_29/2012 ebenda; 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3 a/bb). In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (Urteile des Bundesgerichts 2A.313/2004 und 2P.140/2004 vom 9. Dezember 2004 E.5.4.1, in: StR 60/2005 S. 429 ff., 433 f.; 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3 a/bb). Bilanzberichtigungen aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_1218/2013 und 2C\_1219/2013 vom 19. Dezember 2014 E. 3.4.).

### **E. 5.3**

Die Beschwerdegegnerin hat die Aktivierung der von der Beschwerdeführerin erbrachten Arbeiten zu Recht als Nonvaleur qualifiziert. Dies hat zur Konsequenz, dass die in den Geschäftsjahren 2016 und 2017 auf diesen Nonvaleur vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- auch nicht als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden können. Aus diesem Grund rechnete sie diese Beträge in den Veranlagungen zum Reingewinn der Beschwerdeführerin hinzu. Gleichzeitig hat sie der handelsrechtlichen Überbewertung der Bilanz dadurch Rechnung getragen, indem sie in der Steuerbilanz zu Lasten des Eigenkapitals eine Minusreserve von Fr. 343'500.-- (Geschäftsjahr 2016) bzw. Fr. 319'400.-- (Geschäftsjahr 2017) berücksichtigte (vgl. Bf-act. 1). Damit kann gesagt werden, dass die Beschwerdegegnerin die Steuer- und Handelsrechtskonformität der mit den Steuererklärungen eingereichten ursprünglichen Jahres-

- 22 - abschlüssen (für die Steuerbilanz) wiederhergestellt hat. Die Beschwerdeführerin reichte die von ihr korrigierte Bilanz für das Geschäftsjahr 2016 erstmals im vorliegenden Beschwerdeverfahren ein. Darin nahm sie – augenscheinlich aufgrund der von der Beschwerdegegnerin vorgenommenen Aufrechnungen – Nachtragsbuchungen für das Geschäftsjahr 2016 vor. Konkret löste die Beschwerdeführerin den Aktivposten "Halle Innenausbau" auf und nahm eine entsprechende Belastung des Kontokorrents von B.\_\_\_\_\_ vor. Zusätzlich machte sie die von ihr vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 25'900.-- rückgängig. Durch diese Korrekturen erhöht sich der Reingewinn für das Geschäftsjahr 2016 von ursprünglich Fr. 9'965.89 um Fr. 25'900.-- auf Fr. 35'865.89. Die Beschwerdeführerin hat nun aber weder behauptet noch dargelegt, inwiefern die mit den Steuererklärungen eingereichten Jahresabschlüsse auch nach den von der Beschwerdegegnerin vorgenommenen Korrekturen noch immer zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widersprechen würden und die von ihr vorgenommenen Nachtragsbuchungen handelsrechtlich vorgeschrieben wären. Ein solcher handelsrechtswidriger Wertansatz liegt auch nicht vor. Es verhält sich nämlich so, dass die Beschwerdeführerin in den Bilanzen der Jahre 2015 und 2016 (eigene) Arbeitsleistungen aktivierte, welche unter den gegebenen Voraussetzungen (Erwerb rechtliches bzw. wirtschaftliches Eigentum), welche hier indes nicht vorliegen, grundsätzlich ohne Weiteres aktiviert werden dürften. Vor diesem Hintergrund kann nicht davon gesprochen werden, dass die von der Beschwerdeführerin

eingereichten Geschäftsabschlüsse auch noch nach der Korrektur durch die Beschwerdegegnerin handels- rechtswidrig sind. Mithin kann die Beschwerdeführerin nachträglich nicht erfolgreich geltend machen, dass sie eine handelsrechtswidrige durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt habe. Eine Bilanzberichtigung liegt somit nicht vor. Sind die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nicht erfüllt, entfallen auch die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Bilanzkorrekturen.

- 23 - Im Übrigen ist mit der Beschwerdegegnerin einig zu gehen, dass die Beschwerdeführerin im vorliegend massgeblichen Jahresabschluss auf eine ursprünglich dem Aktionär in Rechnung gestellte Forderung verzichtet hat. Zwar verfügt eine AG grundsätzlich über einen gesetzlichen Anspruch auf Rückerstattung überhöhter Zahlungen, die sie an Gesellschafter oder Geschäftsführer ausgerichtet hat (Art. 678 OR). Die AG ist allerdings nicht verpflichtet, diesen Anspruch auch tatsächlich geltend zu machen. Geht es um geldwerte Leistungen einer Gesellschaft an nahestehende Personen, ist notorisch, dass die Gesellschaften von einer Rückforderung häufig absehen. Wenn eine Gesellschaft keinen Rückerstattungsanspruch verbucht, macht dies deutlich, dass die begünstigte nahestehende Person mit der Geltendmachung eines solchen Anspruchs nicht rechnen muss (Urteil 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E.3.4.1; BGE 113 Ib 23 E. 4a S. 27 f.; Urteil 2A.108/2004 vom 31. August 2005 E. 3).

#### **E. 5.4**

Im Übrigen ist mit der Beschwerdegegnerin einig zu gehen, dass eine einmal durch die Veranlagungsbehörde entdeckte geldwerte Leistung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind fast immer – wie im vorliegenden Fall – handelsrechtswidrig. Die geldwerte Leistung bestand im Verzicht auf eine Forderung gegenüber dem Aktionär, die ursprünglich geltend gemacht worden war. Der entsprechende Betrag wurde in der Bilanz aktiviert. Die Beschwerdegegnerin strich in der Erfolgsrechnung die Abschreibungen auf dieser Bilanzposition und nahm die entsprechenden Korrekturbuchungen auch in der Bilanz vor (siehe E. 5.3). Damit lag eine handelskonforme Bilanz vor. Zwar verfügt eine AG grundsätzlich über einen gesetzlichen Anspruch auf Rückerstattung überhöhter Zahlungen, die sie an Gesellschafter oder Geschäftsführer ausgerichtet hat (Art. 678 OR). Die AG ist allerdings nicht verpflichtet, diesen Anspruch auch tatsächlich geltend zu machen. Geht es um geldwerte Leistungen einer Gesellschaft an nahestehende Personen, ist notorisch, dass die Gesellschaften von einer Rückforderung häufig absehen. Wenn

- 24 - eine Gesellschaft keinen Rückerstattungsanspruch verbucht, macht dies deutlich, dass die begünstigte nahestehende Person mit der Geltendmachung eines solchen Anspruchs nicht rechnen muss (Urteil 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E.3.4.1; BGE 113 Ib 23 E. 4a S. 27 f.; Urteil 2A.108/2004 vom 31. August 2005 E. 3). Das Vorgehen der Beschwerdegegnerin ist damit nicht zu beanstanden. Würde man der Argumentation der Beschwerdeführerin folgen, könnte sich jede Gesellschaft, nachdem eine geldwerte Leistung durch die Steuerbehörden ermittelt wird, auf den Standpunkt stellen, dass eine Rückbuchung oder Korrekturbuchung zu erfolgen habe.

#### **E. 5.5**

Die Beschwerdeführerin hat die Nachtragsbuchungen unbestrittenermassen deshalb vorgenommen, weil die Beschwerdegegnerin in den definitiven Veranlagungsverfügungen Aufrechnungen im Umfang von Fr. 25'900.- - bzw. Fr. 24'100.-- vorgenommen hatte. Mit

den Nachtragsbuchungen hat sie die Bilanz somit nicht berichtigt, sondern abgeändert. Eine Bilanzänderung im Veranlagungsverfahren ist aber nur zulässig, wenn sich zeigt, dass die Beschwerdeführerin in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. Dass der einzelzeichnungsberechtigte Verwaltungsratspräsident und Mehrheitsaktionär der Beschwerdeführerin, namentlich B.\_\_\_\_\_, nicht einem solchen Irrtum unterlag, wurde in vorstehender Erwägung 4.1. bereits ausgeführt. Auf die dortigen Ausführungen kann zwecks Vermeidung von Wiederholungen verwiesen werden. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Nachtragsbuchungen können somit auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Bilanzänderung berücksichtigt werden.

### **E. 5.6**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Nachtragsbuchungen der Beschwerdeführerin nicht anerkannt werden können. Eine Berichtigung der Veranlagungen für die Gewinn- und Kapitalsteuer 2016 und 2017 scheidet damit aus. Die Beschwerde erweist sich auch in diesem Punkt als unbe-

- 25 - gründet, weshalb sie in jedem Fall abzuweisen ist. Damit kann die von der Beschwerdegegnerin erhobene Rüge, wonach die Beschwerdeführerin in Bezug auf die von ihr beantragte Bilanzberichtigung kein Rechtsschutzinteresse habe, offengelassen werden. 6. Bei diesem Verfahrensausgang gehen die Gerichtskosten zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführerin (Art. 73 Abs. 1 VRG). Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteidenschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen, besteht vorliegend kein Anlass. Der Beschwerdegegnerin ist keine Entschädigung zuzusprechen.

- 26 - Demnach erkennt das Gericht:

### **E. 6**

Mit E-Mail vom 8. Februar 2019 wandte sich die A.\_\_\_\_ AG an die Steuerverwaltung und machte geltend, dass wegen der nicht zugelassenen Aktivierung im Umfang von Fr. 369'400.-- eine handelsrechtswidrige Bilanz vorliege, welche innerhalb der Beschwerdefrist zu berichtigen sei. Diese Berichtigung sei so vorzunehmen, dass die handelsrechtswidrige Aktivierungsbuchung "Halle Innenausbau/Kontokorrent Aktionär" rückgängig gemacht werde. Gestützt auf die dadurch resultierende handelsrechtskonforme Bilanz sei eine neue Veranlagung vorzunehmen. Die Steuerverwaltung wies diesen Antrag gleichentags ab. Begründend brachte sie vor, die handelsrechtswidrige Bilanz sei im Rahmen der Veranlagung durch Ausbuchung des Nonvaleurs über das Eigenkapital in eine handelsrechtskonforme Steuerbilanz überführt worden. Die Rückbuchung der aktivierten Leistungen über das Kontokorrent von B.\_\_\_\_ sei nicht zulässig, zumal dadurch die vermutete Ausschüttung nicht abgebildet werde.

### **E. 7**

Gegen diese Einspracheentscheide gelangte die A.\_\_\_\_ AG (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 5. März 2019 an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und beantragte deren Aufhebung und die Rückweisung

- 4 - der Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung; eventua- liter seien die Veranlagungen für die Gewinn- und Kapitalsteuern 2016 und 2017 aufgrund der

berichtigten und handelsrechtskonformen Bilanz vorzunehmen. Begründend führte sie aus, sie sei wirtschaftliche Eigentümerin des Baurechtsgrundstücks Nr. C. \_\_\_\_\_. Einerseits seien die darauf befindlichen Gebäulichkeiten ausschliesslich für ihre Bedürfnisse erstellt bzw. umgebaut worden, womit sie sowohl Nutzen und Gefahr aus dem Neu- bzw. Umbau trage. Wären die Gebäulichkeiten nämlich nicht mehr nutzbar, müsste sie ein anderes, vergleichbares Mietobjekt suchen. Andererseits sei gestützt auf Art. 260a Abs. 3 OR spätestens bei Beendigung des Mietverhältnisses mit einer Entschädigung des durch die Arbeitsleistungen geschaffenen Mehrwerts zu rechnen, was für ein Aktivierungsrecht spreche. Gelange das Verwaltungsgericht wider Erwarten zur Auffassung, dass sie nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Baurechtsparzelle sei, sei eine Bilanzberichtigung erforderlich. Diese Berichtigung habe derart zu erfolgen, dass der Aktivposten "Halle Innenausbau" aufzulösen sei und eine Belastung des Aktionärskontokorrents zu erfolgen habe. Überdies müssten die vorgenommenen Abschreibungen auf den aktivierten Leistungen von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- rückgängig gemacht werden. Dadurch erhöhe sich der massgebliche Gewinn im Umfang dieser Abschreibungen. Die Auffassung der Steuerverwaltung, wonach die handelsrechtswidrige Bilanz durch Ausbuchung des Nonvaleurs über das Eigenkapital in eine handelsrechtskonforme Bilanz überführt worden sei, sei falsch. Gewinnausschüttungen dürften gemäss Art. 975 Abs. 2 OR nämlich ausschliesslich aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden. Sie habe indes weder im Jahr 2016 noch im Jahr 2017 über die erforderlichen ausschüttbaren Reserven im Umfang der ausgerechneten Leistungen von insgesamt Fr. 369'400.-- verfügt. Die Berücksichtigung der handelsrechtswidrig aktivierten Leistungen über das Eigenkapital sei nicht nur aus handelsrechtlicher Sicht nicht zulässig, sondern widerspreche sowohl ihren als auch den Absichten von B. \_\_\_\_\_. Um eine steuerkonforme

- 5 - Veranlagung sicherzustellen, habe sie versucht, die erbrachten Leistungen korrekt zu verbuchen, indem sie den amtlichen Schätzer beigezogen und Rücksprache mit der Steuerverwaltung genommen habe. Damit – wie von der Steuerverwaltung angenommen – von einer geldwerten Leistung an B. \_\_\_\_ ausgegangen werden könne, müsste sie bewusst entreichert und B. \_\_\_\_\_ willentlich bereichert worden sein. Ihr Vorgehen spreche gegen eine bewusste Entreichung. Aus diesem Grund sei eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Eine solche Berichtigung sei zulässig, wenn sich zeige, dass der Steuerpflichtige in einem entschuldbaren Irrtum gehandelt habe; dies sei hier der Fall. So sei sie davon ausgegangen, dass sie tatsächlich einen Gegenwert besessen und auch einen Rechtsanspruch darauf gehabt habe. Mithin sei sie einem entschuldbaren Irrtum unterlegen. Auch sei nicht erwiesen, dass sie B. \_\_\_\_\_ eine Leistung ohne angemessenen Gegenwert erbracht habe. Eine Gegenleistung von B. \_\_\_\_\_ sei zwar nicht unmittelbar erfolgt. Allerdings habe sie gemäss Art. 260a Abs. 3 OR ein Forderungsrecht gegenüber B. \_\_\_\_\_. Damit könne erst bei Beendigung des Mietverhältnisses festgestellt werden, ob an ihn tatsächlich eine geldwerte Leistung geflossen sei.

## **E. 8**

Mit Vernehmlassung vom 26. März 2019 beantragte die Steuerverwaltung (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf überhaupt einzutreten sei. Zur Begründung brachte sie vor, dass die Beschwerdeführerin gegenüber B. \_\_\_\_\_ auf den ihr zustehenden Entschädigungsanspruch für die geleisteten Arbeiten von insgesamt Fr. 369'400.-- verzichtet habe. Damit würden sich die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Abschreibung von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- als nicht

geschäftsmässig begründet erweisen, weshalb sie auf den Rein- gewinn aufzurechnen seien. Aufgrund der Umstände sei von einem unbe- fristeten Mietvertrag auszugehen. Es lägen keine Anzeichen vor, die darauf schliessen lassen würden, dass von den Parteien zeitnah eine Auflösung dieses Mietverhältnisses oder eine Mietzinsreduktion beabsichtigt sei. Viel-  
- 6 - mehr verhalte es sich so, dass die Beschwerdeführerin den Mietzins für die Jahre 2016 und 2017 sowie die Summe der zukünftigen Mietzinsen zu ge- wärtigen habe. Überdies schöpfe B.\_\_\_\_\_ den durch die geleisteten Arbei- ten resultierenden Mehrwert über die von der Beschwerdeführerin zu be- zahlenden (höheren) Mietzinsen ab. Damit sei ein Nonvaleur aktiviert wor- den, weshalb sich die Aufrechnung der vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- rechtfertigen würde. Diese Aufrechnung stünde zudem im Einklang mit der Praxis der Steuerverwaltung des Kan- tons Bern. Auf den Antrag der Beschwerdeführerin, wonach von der Auf- rechnung einer geldwerten Leistung von Fr. 369'400.-- abzusehen sei, sei nicht einzutreten. Dieser Antrag betreffe die Einkommenssteuer von B.\_\_\_\_\_, welcher nicht Partei des vorinstanzlichen Verfahrens gewesen sei. Demnach sei B.\_\_\_\_\_ durch die angefochtenen Einspracheentscheide auch nicht beschwert. Des Weiteren machte die Beschwerdegegnerin gel- tend, dass die Beschwerdeführerin nicht eine Bilanzberichtigung, sondern – soweit es an einer Gegenleistung von B.\_\_\_\_\_ fehle – einen nachträglichen Rückerstattungsanspruch gegenüber dem Aktionär verlange. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ändere ein nachträglich ver- buchter Rückerstattungsanspruch nichts am Bestand der geldwerten Leis- tung. Ein entschuldbarer Irrtum liege zudem ebenfalls nicht vor. Es verhalte sich nämlich so, dass sowohl B.\_\_\_\_\_ als auch die Beschwerdeführerin ohne Weiteres hätten erkennen können, dass der Wert der Arbeitsleistun- gen bereits über den höheren Mietzins abgeschöpft werde. Vor diesem Hin- tergrund hätte die Beschwerdeführerin gegenüber B.\_\_\_\_\_ nicht auf ihren Entschädigungsanspruch für die von ihr geleisteten Arbeiten verzichten dürfen, indem sie zuliess, dass dieser Anspruch mit der Aktivierung der Halle verrechnet bzw. ihm die Arbeitsleistungen nicht belastet wurden.

## **E. 9**

Im Rahmen des zweiten Rechtsschriftenwechsels hielten die Parteien an ihren Anträgen und Begründungen fest, ohne wesentliche neue Aspekte vorzutragen. Die Beschwerdeführerin betonte in ihrer Replik nochmals,

- 7 - dass sie die einzige sei, welche aus dem Neu- und Umbau einen wirtschaft- lichen Nutzen ziehe. Gleich wie beim Leasingvertrag könne dieser wirt- schaftliche Nutzen bzw. das Nutzungsrecht aktiviert werden. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien und die eingereichten Beweis- mittel wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen einge- gangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwer- deverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 31. Januar 2019 be- treffend Kantons- und direkte Bundessteuer 2016 und 2017, mit welchen die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführerin vom 14. September 2018 in Bezug auf die Aufrechnung der vorgenomme- nen Abschreibungen von Fr. 25'900.-- (Steuerperiode 2016) bzw. Fr. 24'100.-- (Steuerperiode 2017) als geldwerte Leistung an B.\_\_\_\_\_ ab- gewiesen hat. Ein solcher Entscheid kann mit Beschwerde an das Verwal- tungsgericht weitergezogen werden (vgl. Art. 50 Abs. 1 des Bundesgeset- zes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Ge- meinden [StHG; SR 642.14] i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden [StG; BR 720.00] und Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern [GKStG; BR

720.200]). 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 Be-

- 8 - schwerde in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Als formelle und materielle Adressatin der angefochtenen Einspracheentscheide ist die Beschwerdeführerin berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten. 2. Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass im Zeitraum von März 2014 bis Dezember 2016 auf dem im Alleineigentum von B.\_\_\_\_\_ befindlichen Baurechtsgrundstück Nr. C.\_\_\_\_\_ in der Gemeinde E.\_\_\_\_\_ ein Neubau erstellt sowie Umbauten an einem bestehenden Gebäude ausgeführt wurden und die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang Arbeitsleistungen von insgesamt Fr. 369'400.-- (exkl. MWST) erbrachte. Streitig ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin den ihr gegenüber B.\_\_\_\_\_ zustehenden Entschädigungsanspruch für die von ihr erbrachten Arbeitsleistungen im Umfang von Fr. 369'400.-- in der Bilanz aktivieren durfte. Wäre dies zu verneinen, wären die von der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2016 und 2017 vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- als nicht geschäftsmässig begründet zu qualifizieren, womit die Beschwerdegegnerin diese Abschreibungen zu Recht an den Reingewinn der Beschwerdeführerin aufgerechnet hätte. 3.1. Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwen-

- 9 - dungen der Gesellschaft an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (Urteil des Bundesgerichts 2C\_680/2011 und 2C\_681/2011 vom 16. Januar 2012 E.2.1; BGE 131 II 593 E.5.1). Als geldwerte Leistung gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns führen. Diese Form der geldwerten Leistungen wird irreführend als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne "vorweggenommen" werden können (Urteil des Bundesgerichts 2C\_335/2008 vom 13. Oktober 2008 E.2.2). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise zugunsten des Aktionärs

oder diesem nahestehenden Personen verzichtet bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteil des Bundesgerichts 2C\_180/2011 und 2C\_181/2011 vom 22. September 2011 E.3.2). 3.2. Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 79 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres, allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, sowie der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen. Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich die offenen und

- 10 - verdeckten Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte. Diese Bestimmung entspricht mithin Art. 58 Abs. 1 DBG. Das nachstehend Ausgeführte gilt damit sowohl in Bezug auf die Kantonssteuer als auch die direkte Bundessteuer. 3.3. Die Beschwerdeführerin hatte B.\_\_\_\_\_ die von ihr erbrachten Arbeitsleistungen von insgesamt Fr. 369'400.-- (exkl. MWST) in Rechnung gestellt (vgl. beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 7, 8 und 10). Dieser Rechnungsbetrag wurde von B.\_\_\_\_\_ indes nicht beglichen. Anstatt den ihr zustehenden Entschädigungsanspruch von Fr. 369'400.-- bei B.\_\_\_\_\_ einzufordern, aktivierte die Beschwerdegegnerin diesen Anspruch in ihrer Bilanz. Hierdurch ist der Beschwerdeführerin – zumindest unter rein rechtlichen Kriterien – keine Gegenleistung zugeflossen. Es verhält sich nämlich so, dass das Baurechtsgrundstück, auf welchem der Neu- und Umbau getätigt wurden, ausschliesslich im Alleineigentum von B.\_\_\_\_\_ steht. Unter Berücksichtigung des Akzessionsprinzips sind die von der Beschwerdeführerin erbrachten Arbeitsleistungen somit ausschliesslich in dem im Eigentum von B.\_\_\_\_\_ stehenden Baurechtsgrundstück aufgegangen. Vor diesem Hintergrund kann gesagt werden, dass der Beschwerdeführerin durch die Aktivierung des ihr gegenüber B.\_\_\_\_\_ zustehenden Entschädigungsanspruchs von Fr. 369'400.-- – zumindest unter rein rechtlichen Kriterien – keine Gegenleistung für die erbrachten Arbeitsleistungen zugeflossen ist. Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet. 3.4. Die Beschwerdeführerin macht zu Recht geltend, dass Geschäftsvorgänge gemäss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht ausschliesslich nach rein rechtlichen Kriterien, sondern nach ihrem tatsächlichen, insbesondere ökonomischen Gehalt, zu würdigen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.3.3.). Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der erbrachten Arbeitsleistungen, welche ausschliesslich auf ihre Bedürfnisse hin erfolgt sind, wirtschaft-

- 11 - liche Eigentümerin der hier zur Diskussion stehenden Gebäulichkeiten geworden ist. Falls dies bejaht werden würde, läge eine Gegenleistung von B.\_\_\_\_\_ vor. Den Akten kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin nach erfolgtem Neu- und Umbau, d.h. in den Jahren 2016 und 2017, einen Mietzins von jährlich Fr. 48'299.-- bezahlte (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 1). Dieser Mietzins setzt sich zusammen aus dem Mietwert für das im Alleineigentum von B.\_\_\_\_\_ stehende Baurechtsgrundstück von Fr. 41'990.-- sowie dem von ihm zu bezahlenden Baurechtszins von Fr. 6'309.-- (vgl. Bf-act. 6). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Mietwert von jährlich Fr. 41'990.-- auf der Schätzungseröffnung des Amts für Immobilienbewertung (AIB) vom 30. Juni 2015 basiert. Darin ist der Wert der geleisteten Arbeiten im Umfang von Fr. 369'400.-- beinhaltet, zumal die Beschwerdeführerin selbst in ihrer Beschwerde festhält, dass dieser Wert durch H.\_\_\_\_\_ vom AIB am 25. Juni 2015 – und damit vor dem Erlass der Bewertungsverfügung

vom 30. Juni 2015 – festgelegt wurde. Daraus ergibt sich, dass B.\_\_\_\_\_ den Mehrwert der von der Beschwerdeführerin erbrachten Arbeitsleistungen durch den von ihr bezahlten (höheren) Mietzins von jährlich Fr. 48'299.-- vollumfänglich abschöpft. Der wirtschaftliche Nutzen der von der Beschwerdeführerin erbrachten Arbeitsleistungen kommt somit nicht ihr, sondern hauptsächlich B.\_\_\_\_\_ als Vermieter zu. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Gebäulichkeiten für die Bedürfnisse der Beschwerdeführerin erstellt wurden. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts vermag diese Tatsache die Mehrwertabschöpfung durch B.\_\_\_\_\_ nämlich nicht aufzuwiegen. Als Hauptprofiteur der auf dem Baurechtsgrundstück befindlichen Gebäulichkeiten hat unter wirtschaftlichen Kriterien somit B.\_\_\_\_\_ zu gelten. Vor diesem Hintergrund kann nicht von wirtschaftlichem Eigentum der Beschwerdeführerin an dem Baurechtsgrundstück Nr. C.\_\_\_\_\_ ausgegangen werden. Diesbezüglich kann auf die zutreffenden Ausführungen in der Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Bern abgestützt werden. Danach gilt bei Mietverhältnissen zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligten was folgt:

- 12 - "Wertvermehrnde Aufwendungen: Führt die Gesellschaft am Mietobjekt wertvermehrnde Aufwendungen aus, so können diese aktiviert und nach Massgabe der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, spätestens jedoch bis zur Beendigung des Mietverhältnisses, abgeschrieben werden. (...). Die Aktivierung von baulichen Veränderungen ist beschränkt auf Einbauten und Einrichtungen, für die eine betriebliche Notwendigkeit besteht und nach Art und Umfang auch im Rahmen eines Mietverhältnisses mit unbeteiligten Dritten in Betracht fallen könnten (Drittvergleich). Nicht aktiviert werden können Um- und Einbauten, welche grundlegend in die Gebäudestruktur eingreifen (z.B. Umbau ganzer Stockwerke) oder Veränderungen an der Gebäudehülle zur Folge haben, oder aber in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen. Solche Wertvermehrungen werden der/den beteiligten Person/en zugerechnet und als geldwerte Leistung betrachtet. (...). Bei Mietverhältnissen zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligten stellt sich die Frage von geldwerten Leistungen. Dabei ist insbesondere zwischen Liegenschaftsunterhalt und wertvermehrenden Aufwendungen zu unterscheiden (vgl. Bf-act. 14). Die Parteien sind sich einig, dass die erfolgten Neu- und Umbauten wertvermehrnde Aufwendungen darstellen; schliesslich beziehen sie sich beide auf die hiervor zitierten Ausführungen der Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Danach ist die Aktivierung von wertvermehrenden Aufwendungen auf Einbauten und Einrichtungen beschränkt. Im Gegensatz zur Beschwerdeführerin vertritt die Beschwerdegegnerin indes die Auffassung, dass der erfolgte Neu- und Umbauten nicht nur Einbauten und Einrichtungen, sondern darüberhinausgehende Eingriffe in die Gebäudestruktur bzw. Gebäudehülle darstellen. Aus den Akten ergibt sich, dass die LKW-Einstellhalle/Werkstatt/Büro (Gebäude Nr. F.\_\_\_\_\_) im Jahre 2014, also im Zuge der hier zur Diskussion stehenden Arbeitsleistungen, neu erstellt wurde (vgl. Bf-act. 6). Ein Neubau

- 13 - stellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichts keine bauliche Veränderung in Form einer Einbaute und Einrichtung dar. Vielmehr geht ein Neubau darüber hinaus. Unter Berücksichtigung der Auswirkungen eines Neubaus auf ein Grundstück ist er vergleichbar mit einem grundlegenden Eingriff in die Gebäudestruktur oder mit Veränderungen an der Gebäudehülle. Vor diesem Hintergrund können die im Zusammenhang mit dem Neubau erbrachten Arbeitsleistungen nicht aktiviert werden. Was den Umbau des Büros mit Werkstatt (Gebäude Nr. G.\_\_\_\_\_) anbelangt, kann lediglich gesagt werden, dass die Parteien auch

diesbezüglich übereinstimmend von wertvermehrenden Aufwendungen ausgehen. Nicht gesagt werden kann indes, ob es sich dabei um aktivierungsfähige Einbauten und Einrichtungen oder um darüberhinausgehende nicht aktivierungsfähige grundlegende Eingriffe in die Gebäudestruktur oder Veränderungen an der Gebäudehülle handelt. Diese Frage kann indes offenbleiben. Es verhält sich nämlich so, dass auch im Bereich der geldwerten Leistungen die Grundregel gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 2C\_414/2012 vom 19. November 2012 E.3.2). Es ist unbestrittene Tatsache, dass B. \_\_\_\_\_ die von der Beschwerdeführerin erbrachten und in Rechnung gestellten Arbeitsleistungen von insgesamt Fr. 369'400.-- nie bezahlt hat. Damit ist dem Grundsatz dargetan, dass für diese Arbeitsleistungen keine Gegenleistung erfolgt ist. Behauptet die Beschwerdeführerin gestützt auf die Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern, sie habe zufolge angeblicher baulicher Veränderungen in Form von Einbauten und Einrichtungen wirtschaftliches Eigentum

- 14 - erworben, hätte sie diese Behauptung auch beweisen müssen. Angesichts der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nicht dargetan hat, dass es sich bei dem im Gebäude Nr. G. \_\_\_\_\_ erbrachten Arbeiten ausschliesslich um bauliche Veränderungen in Form von Einbauten und Einrichtungen und nicht um grundlegende Eingriffe in die Gebäudestruktur oder Veränderungen an der Gebäudehülle handelte, ist die Beschwerdegegnerin zu Recht davon ausgegangen, dass die erbrachten Arbeiten gemäss der Steuerpraxis des Kantons Bern nicht aktivierungsfähig sind und damit auch nicht von wirtschaftlichem Eigentum der Beschwerdeführerin gesprochen werden kann. 3.5. Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, dass B. \_\_\_\_\_ aufgrund der mietrechtlichen Bestimmungen – spätestens bei Beendigung des Mietverhältnisses – mit einem Mittelzufluss in Form einer Entschädigung gemäss Art. 256 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (fünfter Teil: Obligationenrecht [OR; SR 220]) oder 260a Abs. 3 OR rechnen könne, was für ein Aktivierungsrecht und damit für wirtschaftliches Eigentum spreche. Gemäss Art. 256 OR ist der Vermieter verpflichtet, die Sache zum vereinbarten Zeitpunkt in einem zum vorausgesetzten Gebrauch tauglichen Zustand zu übergeben und in demselben zu erhalten. Diese Bestimmung ändert sodann nichts an der Zulässigkeit von besonderen Vereinbarungen, die dem Mieter neben dem Gebrauchsrecht das Recht und die Pflicht zum Endausbau des Mietobjekts und/oder die Unterhaltspflicht übertragen. Beides ist aber nur gegen volle Entschädigung spätestens bei Mietende zulässig (WEBER in: Basler Kommentar, Obligationenrecht 1, Art. 1-529 OR, Widmer/Lüchinger/Oser [Hrsg.], 7. Aufl., 2020, Rz 6a zu Art. 256 OR). Es ist aktenkundig, dass die Beschwerdeführerin die von ihr erbrachten Arbeitsleistungen von insgesamt Fr. 369'400.-- dem Vermieter, namentlich B. \_\_\_\_\_, in Rechnung stellte (vgl. Bf-act. 7, 8 und 10). Damit gab die Beschwerdeführerin zu erkennen, dass es nicht in der Absicht der Parteien lag, dass B. \_\_\_\_\_ der Beschwer-

- 15 - deführerin (vereinbarungsgemäss) auf eigene Kosten die Herstellung des gebrauchsmässigen Zustandes an den hier zur Diskussion stehenden Gebäulichkeiten

übertrag. Sofern die Beschwerdeführerin heute sinngemäss das Gegenteil behaupten will, handelt es sich dabei augenscheinlich um eine Schutzbehauptung. Dasselbe gilt auch in Bezug auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit Art. 260a Abs. 3 OR. Gemäss dieser Bestimmung kann der Mieter eine Entschädigung verlangen, wenn die Sache bei Beendigung des Mietverhältnisses dank der Erneuerung oder Abänderung, welcher der Vermieter zugestimmt hat, einen erheblichen Mehrwert aufweist. In diesem Zusammenhang führt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 5. März 2019 aus, sie sei davon ausgegangen, dass sie aufgrund der geleisteten Arbeiten wirtschaftliches Eigentum am Baurechtsgrundstück erworben habe, weshalb die Arbeiten in der Bilanz aktiviert worden seien. Aufgrund dieser Ausführungen kann die Beschwerdeführerin nun nicht erfolgreich geltend machen, dass der Wille der Parteien darauf gerichtet war, dass B.\_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin bei Beendigung des Mietverhältnisses eine Entschädigung gemäss Art. 260a Abs. 3 OR bezahlen werde. Es ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin in den Geschäftsabschlüssen 2016 und 2017 keinen Rückforderungsanspruch zulasten von B.\_\_\_\_\_ verbucht hatte bzw. seinem Kontokorrent die geleisteten Arbeiten nicht belastet hatte, womit die geldwerte Leistung in den Jahren 2016 und 2017 als realisiert zu gelten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E.3.4.2). Erst nachträglich, d.h. nachdem die Beschwerdegegnerin die hier zur Diskussion stehenden Aufrechnungen vornahm, buchte die Beschwerdeführerin im Rahmen einer Bilanzkorrektur die geleisteten Arbeiten im Umfang von Fr. 369'400.-- aus (vgl. Bf-act. 15). Dieses Vorgehen der Beschwerdeführerin zeigt, dass der Wille der Parteien nicht darauf ausgerichtet war, dass B.\_\_\_\_\_ nach Beendigung des Mietverhältnisses eine Entschädigung gemäss Art. 260a Abs. 3 OR an die Beschwerdeführerin zu bezahlen hat. Ein solcher Mittelzufluss erweist sich als unwahrscheinlich; dies umso we-

- 16 - niger, als der Vermieter, namentlich B.\_\_\_\_\_, gleichzeitig einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident und Mehrheitsaktionär der Mieter ist. Behauptet die Gegenpartei vor diesem Hintergrund, dass ein Mittelzufluss in Form einer Entschädigung gemäss Art. 260a Abs. 3 OR wahrscheinlich ist, ist diese Behauptung als Schutzbehauptung zu qualifizieren; dies umso mehr, als keine schriftliche Vereinbarung vorliegt, welche einen solchen Mittelzufluss belegen würde, und die Regelung in Art. 260a Abs. 3 OR von einem erheblichen Mehrwert bei Vertragsbeendigung spricht. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin auch aus den mietvertraglichen Bestimmungen kein wirtschaftliches Eigentum und damit auch kein Aktivierungsrecht ableiten kann. 3.6. Zur Begründung von wirtschaftlichem Eigentum stützt sich die Beschwerdeführerin überdies auf Art. 16 der International Financial Reporting Standards (nachfolgende IFRS), welcher den Ansatz, die Bewertung, den Ausweis sowie die Angabepflichten bezüglich Leasingverhältnissen im Abschluss von Unternehmen regelt. Im Sinne dieser Bestimmung sei die Beschwerdeführerin die einzige "Nutzerin" des Baurechtsgrundstücks Nr. C.\_\_\_\_\_. Der Neu- und Umbau sei nämlich speziell auf ihre Bedürfnisse abgestimmt und vorgenommen worden. Sie sei daher die einzige, welche einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Baurechtsgrundstück ziehe. Gemäss Art. 16 IFRS gilt ein Vermögenswert als identifiziert, wenn er explizit im Vertrag spezifiziert wird oder sich dies implizit zum Zeitpunkt ergibt, in welchem er dem Kunden zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Die Beherrschung über den Leasinggegenstand gilt als übertragen, wenn der Leasingnehmer das Recht hat, über die Nutzung des Leasinggegenstandes zu verfügen und ihm während der Laufzeit der Leasingvereinbarung

im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Nutzen zufließt. Auch wenn der Neu- und Umbau auf die Bedürfnisse der Beschwerdeführerin ausgeführt worden ist, ist zu berücksichtigen, dass sie entgegen ihrer Auffassung nicht die Einzige ist, welche einen wirtschaftlichen Nutzen daraus zieht. Das Ge-

- 17 - genteil ist der Fall. Der Hauptnutzen aus dem Neu- und Umbau erzielt ausschliesslich B.\_\_\_\_\_. Es verhält sich nämlich so, dass er als Vermieter den durch die Arbeitsleistungen resultierenden Mehrwert vollumfänglich über den von der Beschwerdeführerin zu bezahlenden (höheren) Mietzins abschöpft. Diesbezüglich kann zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen unter vorstehender Erwägung 3.4 verwiesen werden. Hat unter wirtschaftlichen Kriterien nicht die Beschwerdeführerin als Hauptprofiteurin des Neu- und Umbaus zu gelten, sondern B.\_\_\_\_\_, hat dies zur Konsequenz, dass sie (Beschwerdeführerin) gestützt auf Art. 16 IFRS auch nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der hier zur Diskussion stehenden Liegenschaft betrachtet werden kann. Auch unter diesem Aspekt bestand seitens der Beschwerdeführerin somit kein Aktivierungsrecht. Gegen ein Aktivierungsrecht spricht im Übrigen auch, dass die Beschwerdeführerin zwar "Nutzerin" des Baurechtsgrundstücks ist, dies jedoch gestützt auf einen Mietvertrag ohne Vorzugsmietzins. Sollte die Beschwerdeführerin den Mietvertrag kündigen, könnte B.\_\_\_\_\_ die Räumlichkeiten einer anderen Transportunternehmung wiederum zu einem Marktmietzins vermieten. 3.7.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin zufolge der von ihr geleisteten Arbeiten von insgesamt Fr. 369'400.-- weder unter rein rechtlichen noch wirtschaftlichen Kriterien über das Baurechtsgrundstück Nr. C.\_\_\_\_\_ verfügt. Aus diesem Grund kann auch nicht davon gesprochen werden, dass der Beschwerdeführerin für die von ihr erbrachten Arbeiten von Fr. 369'400.-- eine Gegenleistung zugeflossen ist. Die Aktivierung dieser Arbeiten stellt damit einen Nonvaleur dar. Mithin sind die auf diesen aktivierten Arbeiten erfolgten Abschreibungen im Umfang von Fr. 25'900.-- (Geschäftsjahr 2016) bzw. Fr. 24'100.-- (Geschäftsjahr 2017) als nicht geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Forderte die Beschwerdeführerin die in Rechnung gestellten Arbeitsleistungen von insgesamt Fr. 369'400.-- nicht bei B.\_\_\_\_\_ ein bzw. verzichtete sie in einem zweiten Moment darauf – nachdem sie im ersten Moment die Arbeiten in

- 18 - Rechnung gestellt hatte – und belastete sie sein Kontokorrent auch nicht in diesem Umfang, sondern aktivierte sie die Arbeitsleistungen stattdessen als Nonvaleur in ihrer Bilanz, führte dies zu einem Ertragsverzicht zugunsten von B.\_\_\_\_\_, welcher auf Seiten der Beschwerdeführerin aufgrund der darauf vorgenommenen Abschreibungen eine Kürzung des Reingewinns im Umfang von Fr. 25'900.-- bzw. Fr. 24'100.-- zur Folge hatte (Bf-act. 15). Mit anderen Worten liegt im Umfang der erfolgten Arbeiten zugunsten eines Grundstücks von B.\_\_\_\_\_ eine geldwerte Leistung vor. Es handelt sich nämlich bei der entschädigungslosen Ausführung von Arbeiten im Umfang von Fr. 369'400.-- um einen Vorteil, der einem Drittvermieter nicht eingeräumt worden wäre. Erfahrungsgemäss ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die von ihr in eine Liegenschaft eines Drittvermieters erbrachten Arbeiten in Rechnung gestellt und ihren Entschädigungsanspruch nötigenfalls auch auf dem Wege der Zwangsvollstreckung durchgesetzt hätte. Zumindest hätte sie für selbst erbrachte Leistungen eine Mietzinsreduktion vereinbart und nicht für den selbst geschaffenen Mehrwert am Mietobjekt auch noch Miete bezahlt. Gegenteilige Annahme wäre geradezu realitätsfremd. Damit ist die Auffassung der Beschwerdegegnerin, wonach sich der B.\_\_\_\_\_ eingeräumte geldwerte Vorteil als

ungewöhnlich zu qualifizieren ist, nicht zu beanstanden.

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