

LU_GERICHTE 7W 22 54 vom 26. September 2023

LU Gerichte, 2023-09-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7W_22_54

FR: LU_GERICHTE 7W 22 54 du 26 septembre 2023

IT: LU_GERICHTE 7W 22 54 del 26 settembre 2023

Regeste

Falsche Bezeichnung der Veranlagung als Ermessensveranlagung ohne prozessuale Folgen (E. 2). Zulässigkeit von Wertberichtigungen bei Liegenschaften. Keine Antizipation künftiger Verluste durch Rückstellungen (E. 3). Für geschuldete, aber noch nicht veranlagte Steuern sind Rückstellungen zu bilden. Überhöhte Steuerrückstellungen sind geschäftsmässig nicht begründet und beim Reingewinn aufzurechnen (E. 4). | Art. 39 Abs. 2 StHG; § 73 Abs. 1 lit. a StG, § 77 StG, § 136 Abs. 2 StG, § 154 Abs. 4 StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

Erwägungen

E. 2

Anerkennung der interkantonalen Steuerauscheidung des Kantons K. _____ für das Steuerjahr 2015;

E. 2.1

Die Steuerbehörden haben zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (vgl. dazu E. 3.4). Zu diesem Zweck prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Das Gesetz auferlegt den Steuerpflichtigen die grundsätzliche Pflicht, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Besteuerung zu ermöglichen (§ 147 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; SRL Nr. 620]; vgl. Art. 42 Abs. 1 StHG). Hinzu kommen bestimmte Verfahrenspflichten: So haben die Steuerpflichtigen den Steuerbehörden insbesondere schriftlich oder mündlich Auskunft zu erteilen, ferner Geschäftsbücher und Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (§ 147 Abs. 2 StG; vgl. Art. 42 Abs. 2 StHG). Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt und können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, besteht ein sog. Untersuchungsnotstand und die Veranlagungsbehörde nimmt die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 152 Abs. 2 StG; vgl. Art. 46 Abs. 3 StHG und Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Gemäss § 154 Abs. 4 StG kann eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden; die Einsprache ist zu begründen und allfällige Beweismittel sind zu nennen (vgl. Art. 48 Abs. 2 StHG). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung Prozessvoraussetzungen dar. Die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist von der Aufrechnung abzugrenzen. Kann eine steuerpflichtige Person einen verbuchten Aufwand nicht näher belegen, so scheidet der Nachweis, dass der Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Die steuerpflichtige Person hat in diesem Fall die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Solche Leistungen werden

aufgerechnet. Für eine Schätzung im Quantitativen oder eine Ermessensveranlagung bleibt kein Raum (vgl. BGer-Urteil 2C_554/2013 vom 30.1.2014 E. 2.3 f.; Locher, Komm. zum DBG, I. Teil, Basel 2019, Art. 130 DBG N 14).

E. 2.2

Die Dienststelle Steuern erliess am 28. Januar 2021 die Veranlagungsverfügung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 unter dem Titel Ermessensveranlagung. In der Rechtsmittelbelehrung wies die Dienststelle auf die erhöhten Anfechtungsvoraussetzungen gemäss § 154 Abs. 4 StG hin. In der dagegen erhobenen Einsprache machte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, dass sich die Veranlagungsbehörden des Kantons Luzern aufgrund von Art. 39 Abs. 2 StHG am steuerlichen Gesamtergebnis zu orientieren und die Verluste der anderen Kanton mitzutragen habe. Die Dienststelle Steuern trat auf die Einsprache ein und wiederholte das Auflageverfahren. Sie wies die Einsprache am 25. August 2022 mit der Begründung ab, der Beschwerdeführerin sei der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Wertberichtigung auf dem Land in R._____ und des verbuchten Steueraufwandes weiterhin nicht gelungen.

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin konnte nach behördlicher Auffassung nicht nachweisen, dass die Belastung einer Wertberichtigung auf das Land in R._____ geschäftsmässig begründet war. Es bestand damit kein Untersuchungsnotstand, der eine Ermessensveranlagung rechtfertigte. In solchen Fällen ist vielmehr eine Aufrechnung der fraglichen Leistungen angezeigt (vgl. E. 2.1). Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung durch die Dienststelle Steuern waren dementsprechend nicht erfüllt. Demzufolge ist Art. 154 Abs. 4 StG nicht anwendbar. Dies hat zur Folge, dass die auf Einsprache bzw. Beschwerde des Steuerpflichtigen hin zur Überprüfung der Veranlagung berufenen Instanzen diese mit freier Kognition und nicht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen haben (vgl. BGer-Urteil 2C_404/2019 vom 29.1.2020 E. 2.3). Dem Verfügungsdispositiv und der entsprechenden Begründung ist zu entnehmen, dass die Dienststelle Steuern – entgegen der Rechtsmittelbelehrung in der Veranlagungsverfügung – keine erhöhten Anforderungen an die Einsprache gestellt hatte. Vielmehr ging die Dienststelle Steuern von einer Veranlagungsverfügung aus, bei der kein pflichtgemässes Ermessen ausgeübt wurde und die Veranlagung im Einspracheverfahren folglich mit freier Kognition überprüft werden konnte. Die Dienststelle Steuern hat ihren Primärentscheid somit fälschlicherweise als Veranlagung nach teilweisem Ermessen bezeichnet. Dies legt auch das weitere behördliche Vorgehen nahe: Im nachfolgenden Einspracheverfahren stellte die Dienststelle Steuern nicht auf die erhöhten Anforderungen bei Ermessensveranlagungen ab, wonach auf die Einsprache nur bei offensichtlicher Unrichtigkeit eingetreten werde. Vielmehr wurde die Veranlagung mit freier Kognition überprüft. Zudem hatte die falsche Bezeichnung keine prozessualen Folgen für das vorliegende Verfahren oder die Verfahren vor der Vorinstanz.

E. 3

Anerkennung der Verfahrensprozedur gem. Art. 39 StHG vom 14.12.1990;" Zur Begründung liess sie im Wesentlichen geltend machen, die Wertberichtigung auf der Überbauung R._____ sei handelsrechtlich notwendig und im Wissen vorgenommen worden, dass für die Überbauung ein Verlust resultieren würde. Der Liegenschaftsverlust habe letztlich Fr. 1'050'798.-- betragen. Ausserdem habe der Kanton Luzern mit seiner

Veranlagung die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung verletzt und unterlassen, sich für die Besteuerung am steuerlichen Gesamtergebnis zu orientieren und die Verluste in anderen Kantonen mitzutragen. Mit dem "weitgehend unbegründeten" Einspracheentscheid habe die Steuerbehörde sodann den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Mit ihrer Vernehmlassung schloss die Dienststelle Steuern, Steuerkommission, auf Abweisung. Der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern verzichtete auf eine Stellungnahme. Mit Replik vom 2. Dezember 2022 hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und Beschwerdegründen fest. Die Dienststelle Steuern, Steuerkommission, schloss mit Duplik auf Abweisung und reichte zur Untermauerung ihres Standpunktes, dass der geltend gemachte Projektverlust nicht marktüblich und auf nicht geschäftsmässig begründete Verkaufsprovisionen an Nahestehende zurückzuführen sei, weitere sieben Beilagen zu den Akten. In der Triplik hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und Beschwerdegründe fest. Sie reichte zwei weitere Beilagen zu den Akten. Die Dienststelle Steuern verzichtete auf eine Stellungnahme zur Triplik. Aus den Erwägungen: 1. 1.1. Die Beschwerdeführerin macht eine Gehörsverletzung geltend, da die Steuerbehörde einen "weitgehend unbegründeten" Einspracheentscheid erlassen habe. Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Die Begründungspflicht als Teilgehalt des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der rechtsuchenden Partei tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen. Dies gilt für alle form- und fristgerecht angebrachten Äusserungen, Eingaben und Anträge, die zur Klärung der konkreten Streitfrage geeignet und erforderlich erscheinen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 136 I 184 E. 2.2.1; vgl. auch Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 15 N 42). Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Wird er verletzt, führt dies ohne Prüfung der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (statt vieler: BGE 137 I 195 E. 2.2). 1.2. Die Dienststelle Steuern führte im Einspracheentscheid vom 25. August 2022 aus, der Beschwerdeführerin sei der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Wertberichtigung auf dem Land in R._____ und des verbuchten Steueraufwandes im gesamten Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht gelungen. Damit bezieht sich die Vorinstanz auf die Ergebnisse der von ihr durchgeführten Untersuchung, die der Beschwerdeführerin bekannt waren. Die Dienststelle Steuern nannte damit kurz die wesentlichen Überlegungen, von denen sie sich hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützte. Das genügt den Anforderungen an eine genügende Begründung. Es liegt somit keine Gehörsverletzung vor und die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich als unbegründet. 2.

E. 3.1

Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Personen ist der Reingewinn (§ 71 StG; vgl. Art. 24 Abs. 1 StHG). Für die Ermittlung des Reingewinns wird auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Die steuerliche Erfolgsermittlung hat an die handelsrechtliche insofern

anzuknüpfen, als die handelsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden; vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften (BGer-Urteil 2A.55/2007 vom 6.6.2007 E.4.1, 2A.549/2005 vom 16.6.2006 E. 2.1, mit Hinweis). Konkret setzt sich der steuerbare Reingewinn zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs sowie allen vor Berechnung des Saldos ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, insbesondere geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen (vgl. § 71 Abs. 1 StG; vgl. Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG).

E. 3.2

Mit einer Rückstellung wird der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, seiner Höhe nach aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht wird, gewinnmindernd angerechnet (vgl. Art. 960e des Obligationenrechts [OR; SR 220]; vgl. BGE 141 II 83 E. 5.1; BGer-Urteil 2C_392/2009 vom 23.8.2010 E. 2.3; Reich/Züger/Betschart, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht [Hrsg. Zweifel/Beusch], 4. Aufl. 2022, Art. 29 DBG N 1, mit Hinweisen). Nach § 77 Abs. 1 StG sind Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung zulässig, soweit sie zum Ausgleich drohender Verluste notwendig sind oder dem Ausgleich von bestehenden Verpflichtungen dienen, deren Rechtsbestand oder Höhe noch unbestimmt ist. Wertberichtigungen sind zulässig, soweit sie einem angemessenen Ausgleich der in der Steuerperiode eingetretenen vorübergehenden Wertverminderung entsprechen (Abs. 3). Bisherige Rückstellungen und Wertberichtigungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Abs. 4). Anders als Rückstellungen sind Wertberichtigungen Korrekturposten zu Aktiven für bereits eingetretene Entwertung oder zu erwartende Vermögenseinbussen zwecks Einhaltung der Bewertungsvorschriften (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 29 DBG N 5 und 13). Die Zulässigkeit von Wertberichtigungen bei Liegenschaften hängt grundsätzlich davon ab, ob diese im Anlage- oder Umlaufvermögen stehen. Wertberichtigungen auf Anlagevermögen sind steuerlich anzuerkennen, wenn voraussichtlich eine bloss vorübergehende Werteinbusse eingetreten ist, die während der Bemessungsperiode entstanden oder deutlich sichtbar geworden ist. Praktische Anwendungsfälle für Liegenschaften sind kaum denkbar. Dahingegen können Liegenschaften des Umlaufvermögens durch eine Verschlechterung der allgemeinen wirtschaftlichen Lage oder andere Einflüsse an Wert verlieren. In solchen Fällen sind Wertberichtigungen zulässig (vgl. Tax-Info Kanton Bern, Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Liegenschaften, <https://www.tax-in-fo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Abschreibungen+und+Wertberichtigungen+auf+Liegenschaften>, besucht am 23.8.2023).

E. 3.3

Mit Rückstellungen soll vermieden werden, dass – entsprechend dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip (vgl. Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Diss. Zürich 1999, S. 71 f.) – die obligationenrechtliche Bilanz die Vermögenslage am Bilanzstichtag zu günstig erscheinen lässt (BGE 75 I 255 E. 2 = ASA 18, 340 ff.; Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 07 230/A 07 231 vom 7.5.2009 E. II. 1b/bb). Rückstellungen, die nach strenger Auffassung handelsrechtlich zwingend verlangt werden, sind als geschäftsmässig notwendige Rückstellungen steuerrechtlich anzuerkennen (Locher, a.a.O., Art. 29 DBG N 6). Steuerrechtlich sind

jedoch nicht nur diese, sondern auch die bloss geschäftsmässig begründeten Rückstellungen zu berücksichtigen (BGer-Urteil 2C_392/2009 vom 23.8.2010 E. 2.2; Locher, a.a.O., Art. 29 DBG N 18). Die geschäftsmässig begründeten Rückstellungen gehen über das hinaus, was bei strenger Auffassung als handelsrechtlich notwendig erscheint (Locher, a.a.O., Art. 29 DBG N 4). Geschäftsmässig begründet im steuerrechtlichen Sinn sind Rückstellungen, die der Sicherung unmittelbar drohender Verlustgefahren dienen. Um eine unmittelbar drohende Verlustgefahr handelt es sich namentlich dann, wenn der Verlust nicht nur im Bereich des Möglichen liegt, sondern wenn sein Eintritt mit annähernder Gewissheit zu erwarten ist (vgl. Reich/von Ah, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Hrsg. Zweifel/Beusch], 4. Aufl. 2022, Art. 10 StHG N 21; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, S. 517 f., mit Hinweis). Eine Antizipation künftiger Verluste ist nicht gestattet. Bloss erkennbare, jedoch noch nicht eingetretene allgemeine Risiken und Gefahren aus der Unternehmenstätigkeit dürfen daher nicht berücksichtigt werden (Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Basel 2004, Art. 63 DBG N 11). Zudem muss der Aufwand, für welchen die Rückstellung gebildet wurde, eine unmittelbar und zwangsläufige Folge der Ertragserzielung in der betreffenden Rechnungsperiode sein, ohne dass er bereits zu einer Ausgabe geführt hat (Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 519). Wird eine Rückstellung jedoch allein zur Abdeckung zukünftiger Risiken im Sinn eines möglichen Ertragsausfalls oder zur Finanzierung künftiger Investitionen vorgenommen, ist sie steuerrechtlich nicht zugelassen (BGE 75 I 255 E. 3 = ASA 18, 337 ff.; Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 07 230/A 07 231 vom 7.5.2009 E. II. 1b/bb; Locher, a.a.O., Art. 29 DBG N 15; Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 517).

E. 3.4

Nach § 144 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa; vgl. Zweifel/Hunziker, in: Komm. zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Hrsg. Zweifel/Beusch], 4. Aufl. 2022, StHG Art. 42 N 3b; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 DBG N 77 mit Hinweisen). Im Gegensatz zum Veranlagungs- und Einspracheverfahren rechtfertigt sich für das Beschwerdeverfahren, welches die Überprüfung eines bereits zweimal (im Veranlagungs- und Einspracheverfahren) festgestellten Sachverhalts zum Gegenstand hat, eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige den von ihm geforderten Nachweis durch substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung in der Beschwerdeschrift anzutreten hat (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., StHG Art. 42 N 38 ff. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 DBG N 55 mit Hinweisen). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlaubt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 DBG N 55 ff.). Fehlt es an einer genügenden Substantiierung, kann diese im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden (vgl. BGer-Urteil 2C_11/2020 vom 23.1.2020).

Unter diesen Umständen trifft das Kantonsgericht keine Pflicht, weitere Untersuchungen zu führen, um die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen. Ebenso muss eine Beweisabnahme unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Steuerminderung zuungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 DBG N 55 mit Hinweisen).

E. 3.5.1

Die Dienststelle Steuern begründet die Abweichungen beim veranlagten Reingewinn gegenüber der von der Beschwerdeführerin eingereichten Steuererklärung für die Steuerperiode 2015 damit, dass die Wertberichtigung auf dem Land in R. _____ im Betrag von Fr. 210'000.-- geschäftsmässig nicht begründet sei. Gemäss der Luzerner Steuerbehörde sei der Beschwerdeführerin während des gesamten Veranlagungs- und Einspracheverfahrens der Nachweis nicht gelungen, dass die besagte Wertberichtigung zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung geschäftsmässig begründet war. Vielmehr sei davon auszugehen, dass diese Wertberichtigung vorgenommen wurde, damit der Verkaufsgewinn der Liegenschaft in L. _____ nicht vollständig vom Kanton Luzern besteuert werden könne. Die Beschwerdeführerin hält demgegenüber fest, die Wertberichtigung sei im Wissen vorgenommen worden, dass für das Bauprojekt in R. _____ letztlich ein Verlust entstehen werde. Bei einem negativen Gesamtergebnis von Fr. 1'050'798.-- könne eine teilweise Wertberichtigung nicht wegdiskutiert werden. Der ausgewiesene Verlust im Jahr 2020 reiche völlig aus, um die im Jahr 2015 vorgenommene Wertberichtigung zu rechtfertigen.

E. 3.5.2

Die Beschwerdeführerin und die Steuerbehörden verwendeten für die strittige Aufrechnung von Fr. 210'000.-- den Begriff der "Wertberichtigung". Wie dargelegt, sind geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen bei Liegenschaften im Anlagevermögen kaum denkbar (vgl. E. 3.2.). Die Liegenschaften müssten folgerichtig als Umlaufvermögen qualifiziert werden, dass im vorliegenden handels- und steuerrechtlichen Zusammenhang überhaupt von Wertberichtigungen gesprochen werden kann. Andernfalls handelt es sich um Rückstellungen. Die Beschwerdeführerin führte in ihrer Bilanz alle Liegenschaften im Anlagevermögen auf. Dies gilt auch für die Liegenschaft in R. _____, die in der Bilanz des Geschäftsjahrs 2015 als Nr. 1606 "Land R. _____" mit Saldo von Fr. 9'370'924.55 aufgeführt wurde. Ausgehend von dieser Einordnung, versteht sich die Beschwerdeführerin nicht als Liegenschaftshändlerin, sondern als Liegenschaftsentwicklerin, welche ihre Liegenschaften folgerichtig nicht im Umlauf- sondern im Anlagevermögen erfasst (vgl. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl., S. 67; BGE 125 II 113 E. 6a; 122 II 446 E. 3b). Dieser Auffassung ist auch die Dienststelle Steuern gefolgt und sieht die Beschwerdeführerin, entsprechend ihrer Buchhaltung, als Produkteentwicklerin. Dementsprechend liegt eine falsche Begriffsverwendung vor; obwohl die Verfahrensbeteiligten stets von "Wertberichtigungen" sprechen, handelt es sich tatsächlich um Rückstellungen im Sinn des Begriffs von § 77 Abs. 1 StG.

E. 3.5.3

Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind zulässig, soweit sie zum Ausgleich drohender Verluste notwendig sind oder dem Ausgleich von bestehenden Verpflichtungen dienen, deren Rechtsbestand oder Höhe noch unbestimmt ist (vgl. § 77 Abs. 1 StG). Soweit

Rückstellungen, die zum Ausgleich drohender Verluste notwendig und damit geschäftsmässig begründet sind, geltend gemacht werden, handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, für welche die steuerpflichtige Person beweispflichtig ist. Gemäss den aktenmässig belegten und unbestrittenen Ausführungen der Dienststelle Steuern erwarb die Beschwerdeführerin das Land in R._____ im Geschäftsjahr 2012. Im Geschäftsjahr 2013 investierte die Beschwerdeführerin rund Fr. 10'100'000.-- in das Bauprojekt in R._____. Verkäufe von Liegenschaften aus diesem Projekt fanden zu diesem Zeitpunkt nicht statt. Finanziert wurden diese Investitionen von der Muttergesellschaft und nahestehenden Gesellschaften. Im Geschäftsjahr 2014 wurden keine wesentlichen Investitionen mehr getätigt. Auf dem Projekt in R._____ wurden bis zum Geschäftsjahr 2014 keine Rückstellungen verbucht. Erst im Geschäftsjahr 2015 nahm die Beschwerdeführerin Rückstellung von Fr. 210'000.-- vor. Für das Geschäftsjahr 2016 erfolgten erneut Rückstellungen im Betrag von Fr. 60'000.--. Im Geschäftsjahr 2020 wurde schliesslich ein negatives Gesamtergebnis von Fr. 1'050'798.-- ausgewiesen. Im Wesentlichen begründete die Beschwerdeführerin die Geschäftsmässigkeit der Rückstellung mit dem erwähnten negativen Gesamtergebnis von Fr. 1'050'798.--. Dieser dem Ergebnis des Geschäftsjahres 2020 belasteten Verlust reiche völlig aus, um die im Jahr 2015 vorgenommene Wertberichtigung zu rechtfertigen. Die Beschwerdeführerin schliesst demnach vom verbuchten Verlust darauf, dass dieser bereits in der Steuerperiode 2015 annähernd gewiss gewesen sei. Mit dieser knappen Behauptung, fehlt es schon an einer nachvollziehbaren Sachverhaltsdarstellung, warum die Rückstellung gerade im Jahr 2015 geschäftsmässig begründet gewesen wäre. Namentlich wäre es an der Beschwerdeführerin gewesen, mit nachvollziehbarer Begründung aufzuzeigen, welche betrieblichen Indikatoren sich im Vergleich zu den Vorjahren in dem Masse verdichtet hätten, dass in der Steuerperiode 2015 ein zukünftiger Verlust zu erwarten gewesen wäre. Ferner macht die Beschwerdeführerin keinerlei Ausführungen, warum die Höhe der Rückstellung gerechtfertigt sein solle. Deshalb bleibt unerfindlich, warum im Jahr 2015 genau der Betrag von Fr. 210'000.-- hätte zurückgestellt werden müssen. Im Weiteren erschliesst sich nicht, warum in der vorherigen Steuerperiode keine Rückstellungen vorgenommen und in der nachfolgenden genau Fr. 60'000.-- rückgestellt wurde. Anzufügen bleibt, dass selbst wenn die Beschwerdeführerin eine im Sinn der Erwägung substantiierte Sachverhaltsdarstellung vorgenommen hätte, sie es versäumte, entsprechende Belege einzureichen bzw. zumindest Beweisofferten anzubieten. Mit ihrer knappen Behauptung versäumte es die Beschwerdeführerin, in rechtsgenügender Weise darzutun, warum der tatsächlich resultierte Verlust von Fr. 1'050'798.-- in der Steuerperiode 2015 mit annähernder Gewissheit zu erwarten und die Rückstellung damit geschäftsmässig begründet war (vgl. E. 3.3). Das Kantonsgericht trifft unter diesen Umständen keine Pflicht, weitere Untersuchungen zu führen oder Beweise abzunehmen, mit der Wirkung, dass der Nachweis der Steuerminderung durch die Rückstellung von Fr. 210'000.-- gescheitert ist (vgl. E. 3.4). Dementsprechend erübrigen sich Ausführungen zur Marktüblichkeit der zu Lasten des Geschäftsjahres 2020 entrichteten Vermittlerprovision und zur Frage, ob die Rückstellung bewusst in der Steuerperiode 2015 vorgenommen wurde, um den Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in L._____ zu schmälern, wie von der Dienststelle Steuern geltend gemacht wurde.

E. 4.1

Gemäss § 73 Abs. 1 lit. a StG (im Einklang mit Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG) sind bei juristischen Personen Steuern als geschäftsmässig begründeten Aufwand zu qualifizieren.

Da Gewinne erst im Zeitpunkt der Realisation zu erfassen sind (sog. Imparitätsprinzip), sollen Vermögensabgänge ohne Gegenleistung bereits im Zeitpunkt, in welchem sie erkennbar sind bzw. spätestens bei der folgenden Bilanzerstellung berücksichtigt werden. Für geschuldete, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht veranlagte Steuern sind demnach Rückstellungen zu bilden. Erweisen sich diese Rückstellungen im Zug des Veranlagungsverfahrens als zu tief, da die Steuerbehörde entsprechend steuerbare Gewinnaufrechnungen vornimmt, so sind auch die Steuerrückstellungen entsprechend anzupassen (vgl. BGE 141 II 83; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 59 DBG N 6). Überhöhte Steuerrückstellungen (für zukünftige Steuern) sind hingegen nicht abzugsfähig und müssen als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand dem handelsrechtlich ausgewiesenen Reingewinn aufgerechnet werden, womit in den Folgeperioden – d.h. bis zur Auflösung der handelsrechtlich überhöhten Steuerrückstellung – eine Steuerbilanz (versteuerte stille Reserve) nachzuführen ist (Brülisauer/Guler, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Hrsg. Zweifel/Beusch], 4. Aufl. 2022, Art. 59 DBG N 34).

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin nahm für die Steuerperiode 2015 Steuerrückstellungen im Betrag von Fr. 54'919.60 vor. Die Veranlagungen am Sitz und in den beteiligten Kantonen für die Steuerperiode 2015 ergeben was folgt: - Kantons- und Gemeindesteuern Kanton K. _____: Fr. 1'169.65 - Staats- und Gemeindesteuern Kanton S. _____: Fr. 289.10 - Staats- und Gemeindesteuern Kanton Luzern: Fr. 15'757.80 Betreffend die direkte Bundessteuer ist vom deklarationsgemäss veranlagten Reingewinn im Sitzkanton K. _____ im Betrag von Fr. 9'944.-- auszugehen. Gemäss Art. 68 DBG beträgt die Gewinnsteuer 8,5 % des Reingewinns, womit vorliegend ein Betrag für die direkte Bundessteuer von Fr. 845.-- resultiert. Für die Steuerperiode 2015 ergibt dies eine Steuerlast von insgesamt Fr. 18'061.55. Die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Steuerrückstellungen für die Periode 2015 von Fr. 54'919.60 übersteigen die tatsächliche Steuerlast deutlich. Die Veranlagungsbehörde geht in diesem Zusammenhang von einem effektiven Steueraufwand von Fr. 25'000.-- aus, obwohl dieser tatsächlich bei Fr. 18'061.55 lag. Die Differenz zwischen dem geschätzten effektiven Steueraufwand (Fr. 25'000.--) und den gerundeten Steuerrückstellungen (Fr. 55'000.--) beträgt Fr. 30'000.--. Dieser Differenzbetrag ist als überhöht zu qualifizieren und folglich als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufzurechnen. Die Beschwerdeführerin hielt diesbezüglich selbst fest, "dass die vorgenommene Aufrechnung für die Steuerrückstellung von Fr. 30'000.-- sowie die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital von Fr. 26.-- an sich zu akzeptieren wären". Die Luzerner Veranlagungsbehörde hat dementsprechend den Differenzbetrag von gerundet Fr. 30'000.-- zu Recht beim Reingewinn für die Steuerperiode 2015 aufgerechnet und als versteuerte Reserve im steuerbaren Kapital erfasst. Folgerichtig sind auch die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital von Fr. 26.-- aufzurechnen.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin bringt mit Berufung auf Art. 39 Abs. 2 StHG sinngemäss vor, die Luzerner Behörden seien nicht befugt, die dem Domizilkanton zustehenden Abklärungen zu treffen. Indem die Steuerbehörden des Kantons Luzern eigenständige Abklärungen durchführte, hätte sie ihre Befugnisse überschritten, habe doch die Beschwerdeführerin im Kanton Luzern weder Niederlassung noch Betriebsstätte. Die Steuerbehörden des Kantons Luzern habe sich am steuerlichen Gesamtergebnis zu orientieren und die Verluste der

übrigen Kantone mitzutragen. Wenn die Luzerner Steuerbehörden mit den Veranlagungen in den Kantonen K. _____ und S. _____ nicht einverstanden sei, hätte sie gegen die entsprechenden Veranlagungen fristgerecht Einsprache erheben müssen. Da die Luzerner Steuerbehörden dies unterlassen haben, seien die Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen und daher für den Kanton Luzern verbindlich.

E. 5.2

Gemäss § 136 Abs. 2 StG (welcher inhaltlich mit Art. 39 Abs. 2 Satz 2 StHG übereinstimmt), gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des andern Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung, wenn eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem andern Kanton steuerpflichtig ist. Diese Bestimmung wird in der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141) konkretisiert: Besteht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz- oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht, so wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt (Art. 2 Abs. 1). Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen (Abs. 2). Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht (Abs. 4). In jedem beteiligten Kanton, in dem eine Steuerpflicht gegeben ist, sei es aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit, wird ein eigenständiges Veranlagungsverfahren durchgeführt; die steuerpflichtige Person treffen deshalb die jeweiligen Verfahrenspflichten (vgl. §§ 144 ff. StG; Art. 42 StHG) und kommen ihr die Verfahrensrechte (vgl. §§ 139 ff. StG; Art. 41 StHG) zu. Allein die Steuerklärungspflicht – nicht die steuerliche Mitwirkungspflicht an sich – wird gemildert, da die steuerpflichtige Person diese auch dadurch erfüllen kann, dass sie eine Kopie der Steuerklärung einreichen, die sie im Wohnsitz- oder Sitzkanton (Hauptsteuerdomizil) abgegeben hat (vgl. LGVE 2016 IV Nr. 6 E. 4.2.1.1.; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 39 StHG N 26). Zwar hat bei dieser Rechtslage der Wohnsitz- bzw. Sitzkanton im Verhältnis zu den Nebensteuerdomizilkantonen faktisch eine Führungsrolle. Die übrigen beteiligten Kantone werden dadurch indessen nicht in ihren Befugnissen zur selbständigen Veranlagung und Steuerausscheidung eingeschränkt, wenn auch die Zusammenarbeit und das Recht des Steuerpflichtigen auf Vereinfachung der interkantonalen Beziehungen an Bedeutung gewinnen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 39 StHG N 29). Die faktische Führungsrolle des Wohnsitzkantons hat gemäss der Praxisfestlegung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) Auswirkungen für die Veranlagung von natürlichen Personen. Der Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen prüft die Steuerklärung. Er führt die notwendigen Untersuchungen durch und fordert vom Steuerpflichtigen die nötigen Auskünfte für die Veranlagung und die Ausscheidung der steuerbaren Faktoren ein. Zwar kann der Kanton des Spezial- oder Nebensteuerdomizils vom Steuerpflichtigen die für die Veranlagung nötigen Auskünfte einverlangen, er werde sich dabei aber laut Kreisschreiben der SSK zurückhalten, wenn der Wohnsitzkanton bereits eine Kontrolle durchgeführt habe. Als Allgemeinregel müsse der Kanton mit dem Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums seine Auskunftsanfragen auf die Faktoren begrenzen, die er direkt besteuert (KS SSK Nr. 16 Ziff. 22).

E. 5.3

Diese auf die Handhabung des Veranlagungsverfahrens durch die Steuerbehörden ausgerichteten Weisungen beschränken indessen die gesetzlichen Pflichten der

Steuerpflichtigen und deren Verfahrensrechte nicht. Sie dienen vielmehr der optimalen Koordination der Veranlagungsverfahren in den beteiligten Kantonen. Keinesfalls geben sie der steuerpflichtigen natürlichen Person eine Rechtsgrundlage, auf die sie sich berufen könnte, um die Beantwortung von Auskunftsanfragen des Nebensteuerdomizilkantons einfach so zu verweigern. Vielmehr hat die Steuerpflichtige bei der Erstellung des massgeblichen steuerrechtlichen Sachverhalts ihre gesetzlichen Mitwirkungspflichten wahrzunehmen. Im vorliegenden Fall greift die erwähnte Regelung der Verfahrenskoordination gemäss KS Nr. 16 der SSK ohnehin nicht, weil für juristische Personen die bei der Veranlagung von natürlichen Personen erwähnte "Allgemeinregel" gerade nicht erwähnt ist (KS Nr. 16 Ziff. 22). Vielmehr wendet auch nach dem KS der SSK jeder Kanton für die Festlegung des Gewinns und des steuerbaren Kapitals seine Gesetzgebung an und auch im Liegenschaftskanton haben die Veranlagungsbehörden das Recht, die für die Veranlagung nötigen Untersuchungen vorzunehmen, ohne sich dabei von vornherein auf Faktoren zu beschränken, die er selber besteuert (KS Nr. 16 Ziff. 22, mit Hinweis auf Art. 46 StHG). Schliesslich verweist die Beschwerdeführerin auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung in BGE 131 I 249, wonach ein allfälliger Geschäftsverlust, den ein Unternehmen im Sitzkanton und in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, in anderen Kantonen anzurechnen sei. Vorliegend greift diese Rechtsprechung nicht, da es sich nicht um einen anzurechnenden Geschäftsverlust handelt. Gemäss § 152 Abs. 1 StG prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Damit ist die Dienststelle Steuern befugt, anlassfreie Untersuchungen durchführen. Vorliegend bestand jedoch Anlass zur Untersuchung, aufgrund der mit der Rückstellung verbundenen gewinnmindernden Wirkung im Kanton Luzern.

E. 5.4

Die von der Beschwerdeführerin postulierte Einschränkung der behördlichen Untersuchungsmöglichkeiten von in mehreren Kantonen steuerpflichtigen juristischen Personen findet damit keine rechtliche Grundlage.

E. 6

Eine effektive Doppelbesteuerung – wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht – liegt nicht vor, weil die Beschwerdeführerin nicht für das gleiche Steuerobjekt (Liegenschaftsgewinn Kanton Luzern) in der Steuerperiode 2015 von den Kantonen Luzern und K._____ besteuert wird. Im interkantonalen Verhältnis ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschliesslich die Befreiungsmethode vorgesehen (vgl. Mäusli-Allenspach, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht [Hrsg. Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh], 2. Aufl. 2021, § 4 N 1 f.). Demzufolge kann der Verkaufsgewinn auf den Liegenschaften in L._____ nur dem Kanton Luzern zugewiesen werden. Das Bundesgericht hat aus Art. 127 Abs. 3 BV neben dem Verbot der effektiven und virtuellen Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis auch ein Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Grundsatz dürfen die Kantone im interkantonalen Verhältnis Steuerpflichtige, die nur für einen Teil ihres Gewinns oder Kapitals steuerpflichtig sind, nicht anders oder stärker belasten, als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen. Jeder Kanton kann die Veranlagung und die Steuerausscheidung nach seinen gesetzlichen Regeln erstellen und braucht nicht auf andere Kantone Rücksicht zu nehmen. Das Schlechterstellungsverbot ist vorliegend nicht tangiert, weil der Kanton Luzern nicht mehr als den steuerlichen Gesamtgewinn nach seinen

gesetzlichen Grundlagen besteuert und diesen nicht stärker belastet.

E. 7

Aufgrund dieser Feststellungen und Erwägungen ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen.

E. 8

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die amtlichen Kosten zu tragen (§ 198 Abs. 1 lit. c VRG). Die Kosten sind auf pauschal Fr. 1'500.-- festzulegen und dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen.

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