

3-RV.2018.111

P 167

Urteil vom 17. Dezember 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Herzog
 Richterin Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.** _____

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand, Seeächerstrasse 11,
5330 Bad Zurzach

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
 vom 11. April 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. August 2016 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 588'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 312'000.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem die Liegenschaftsunterhaltskosten nicht gewährt.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. August 2016 liess A. mit Schreiben vom 21. Februar 2019 Einsprache erheben mit dem

"Begehren

1. Die Rückstellung für die per 31.12.2012 noch nicht ausgeführten, aber in der Versicherungsentschädigung eingerechneten Arbeiten in der Höhe von CHF 326'459 sei weiterhin beizubehalten und die in der Handelsbilanz vorgenommen Auflösung entsprechend um diesen Betrag zu reduzieren.
2. Die Rückstellung für die notwendigen Nacharbeiten auf den getätigten Renovationsarbeiten nach dem Löschwasserschaden in der Höhe von CHF 117'978 sei weiterhin beizubehalten und die in der Handelsbilanz vorgenommen Auflösung entsprechend um diesen Betrag zu reduzieren.
3. Die Auflösung der Rückstellung von CHF 24'833 sei auf CHF 6'333 zu reduzieren, da für die notwendige Ersatzrenovationsarbeiten rund drei Monate veranschlagt werden."

3.

Mit Entscheid vom 11. April 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. April 2018 (Zustellung am 17. Mai 2018) liess A. mit Rekurs vom 15. Juni 2018 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt folgendes

"Begehren

1. Die Rückstellung Schadenfall Liegenschaft Geb. Nr. aaa F-Gasse S. per 31. Dezember 2012 sei in der Höhe von Fr. 444'437 zu passivieren gemäss der im Einspracheverfahren berichtigten Bilanz per 31.12.2012.

2. Eventualiter

Der Fall sei an die Vorinstanz zurückzuweisen zur Durchführung einer Augenscheinverhandlung in der Liegenschaft Geb. Nr. aaa F-Gasse S. und Beurteilung des Rückstellungsbedarfs Brandschaden per 31. Dezember 2012.

3. U.K.F."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Mit E-Mail vom 20. März 2019 liess A. weitere Fotografien der Liegenschaft F-Gasse in S. einreichen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat dem Vertreter von A. mit E-Mail vom 25. März 2019 mitgeteilt, dass kein Augenschein vorgenommen werde.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Der Rekurrent betreibt einerseits im selbständigen Haupterwerb einen Malerbetrieb. Andererseits führt er in selbständiger Erwerbstätigkeit den C. in S..

3.

3.1.

Mit der Steuererklärung 2012 deklarierte der Rekurrent ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit von CHF 448'411.00. Im Jahr 2012 wies der Rekurrent für den Malerbetrieb einen Unternehmungsgewinn von CHF 33'998.68 und mit separater Jahresrechnung 2012 für den C. einen Gewinn von CHF 414'412.39 aus. Dabei wurden aus dem Brandfall im C. CHF 623'405.94 als ausserordentlicher Erfolg verbucht.

3.2.

3.2.1.

Die Steuerkommission Q. rechnete zum steuerbaren Reingewinn des Malerbetriebes CHF 3'000.00 für eine "Abschreibung Fahrzeug analog Vorperiode" hinzu. Im Rekursverfahren ist diese Aufrechnung unbestritten.

3.2.2.

Die geltend gemachten "Gebühren Parkplätze S. periodenfremd" und übersetzte AHV-Beiträge vom CHF 6'500.00 wurden von der Vorinstanz als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert und zum deklarierten Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit des C. aufgerechnet. Bezüglich der Parkplatzgebühren wurde in der Abweichungsbegründung ausgeführt, dass die Rechnungsstellung der Gemeinde S. für die Parkplätze im Juni 2013 und die Zahlung im Februar 2014 erfolgt seien. "Der Betrag ist im Jahr 2012 periodenfremd und wird als Aufwand im Jahr 2013 gewährt." Weiter wurde ein "Ertragsausfall Anteil 2012" von CHF 24'833.00 zum steuerbaren Gewinn hinzugezählt. Der von der Steuerkommission Q. im Veranlagungsverfahren erfasste steuerbare Gewinn aus dem C. betrug nach Aufrechnungen neu CHF 553'745.00.

3.3.

In der Einsprache wurde ausgeführt, dass es am 24. April 2010 im Gebäude, in dem der C. eingemietet gewesen sei, gebrannt habe. Durch den Löschmitteleinsatz seien im C. im Untergeschoss massive, anhaltende Schäden verursacht worden. In der Buchhaltung sei ab dem Jahr 2010 das

Konto 2095 "Abrechnungs-Kto. Brandfall 2010" geführt worden. In diesem Konto seien die Versicherungszahlungen im Haben und die Aufwendungen der Schadenregulierung im Soll verbucht worden. Für die Jahre 2010 bis 2012 habe in der Handelsbilanz eine entsprechende Rückstellung bestanden, was in den Steuerveranlagungen 2010 und 2011 anerkannt worden sei. Per 31. Dezember 2012 habe ein Habensaldo von CHF 605'794.19 bestanden, welcher fälschlicherweise auf das Konto 8000 als ausserordentlicher Ertrag ausgebucht worden sei. Dabei sei übersehen worden, dass ein grosser Anteil der durch die D. (D.) entschädigten Arbeiten noch nicht vorgenommen und das von der B. entschädigte Mobiliar noch gar nicht ersetzt worden seien. Ausserdem hätten sich aus dem Brandfall Folgeschäden ergeben. Aus diesen Gründen seien diese Umstände mit einer Rückstellung in der Steuerbilanz weiterhin zu berücksichtigen. Das Total der schon entschädigten, jedoch noch nicht ausgeführten Arbeiten belaufe sich auf CHF 326'459.00. In dieser Höhe sei eine Rückstellung beizubehalten. Zudem zeige sich, dass verschiedene Sanierungsarbeiten (Wandsanierung, Bodensanierung und weitere Schäden) bereits wieder erneuert werden müssten. Die notwendige Rückstellung für die Behebung dieser Schäden belaufe sich auf CHF 117'978.00. Darin nicht eingerechnet sei der durch die E.-Versicherung mit CHF 18'500.00 berechnete, erneute Betriebsausfall, welcher durch die Sanierungsarbeiten entstehen werde. In der Steuerveranlagung sei der Betriebsausfall für 4 Monate mit CHF 24'833.00 eingesetzt worden, weshalb sich die Aufrechnung auf CHF 6'333.00 reduziere. In der Folge wurde der Saldo von CHF 161'357.19 ausgebucht (Konto 8000 "Ausserordentlicher Ertrag"). Mit der korrigierten (vom Rekurrenten nicht unterzeichneten) Jahresrechnung 2012 (Eingabe vom 20. Oktober 2016) wurde neu ein Verlust von CHF 30'024.61 ausgewiesen.

3.4.

Die Steuerkommission Q. wies vorab den Antrag auf Reduktion des Ertragsausfalles ab. Es wurde ausgeführt., dass vom entschädigten Ertragsausfall im Jahr 2010 für 8 Monate CHF 49'667.00, im Jahr 2011 für 12 Monate CHF 74'500.00 und bis zur Wiedereröffnung am 20. April 2012 für 4 Monate der Rest von CHF 24'833.00 besteuert worden seien.

Auch der Antrag auf Bildung zusätzlicher Rückstellungen wurde mit der Begründung abgewiesen, dass mit der Steuererklärung ein handelsrechtskonformer Abschluss eingereicht worden sei. Es sei nicht dargetan worden, inwieweit dieser Abschluss nicht handelsrechtskonform gewesen sein sollte. Mit dem korrigierten Abschluss 2012 liege eine Bilanzänderung vor. Die Auflösung der Rückstellung habe vor dem Hintergrund, dass der C. am 20. April 2012 wiedereröffnet worden sei, durchaus Sinn gemacht. Es sei auch nicht glaubhaft, dass der geltend gemachte Rückstellungsbedarf im Jahr 2012 noch bestanden habe. Trotz Aufforderung seien keine Belege eingereicht worden. Ebenso sei kein Nachweis dafür erbracht worden, dass

im Jahr 2012 Aufträge für Renovationsarbeiten erteilt worden seien. Die angeblich dringend notwendigen Renovations- und Instandstellungsarbeiten seien auch vier Jahre später noch nicht ausgeführt worden. Der Rekurrent sei im Jahr 2012 keine Verpflichtungen gegenüber Dritten eingegangen, womit kein Rückstellungsbedarf bestanden habe.

3.5.

Im Rekurs und in der Replik wird geltend gemacht, der Rekurrent habe erst am 4. März 2013 die Baubewilligung für die Sanierung des C. erhalten. Vor Erteilung der Baubewilligung habe daher nicht mit Bauarbeiten begonnen werden dürfen, womit in Bezug auf die Reinvestition der verbleibenden Brandversicherungssumme immer noch ein Rückstellungsbedarf bestanden habe. Strittig sei somit nur, ob aus Versicherungsleistungen der D. im Jahr 2012 ein steuerbarer Gewinn realisiert worden sei.

Der C. sei eine Betriebsliegenschaft der Einzelfirma des Rekurrenten. Es bestehe Eigentum des Rekurrenten am Kellergeschoss, wo sich der C. befinde. Die Voraussetzungen der Geltendmachung einer Rückstellung für eine Ersatzbeschaffung im Sinne von § 37 StG sei gegeben. Die Rückstellungen per 31. Dezember 2010 von CHF 182'356.20 und per 31. Dezember 2011 von CHF 708'622.93 seien verbucht und steuerlich akzeptiert worden. Das mit der Steuererklärung 2012 deklarierte Einkommen von CHF 448'411.00 korrespondiere mit den Jahresabschlüssen für den Malerbetrieb mit einem Jahresgewinn von CHF 33'998.68 und der C. mit einem Jahresgewinn von CHF 414'412.39. Darin enthalten sei die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung aus dem Brandfall von CHF 606'794.19 per 31. Dezember 2012. Die Jahresabschlüsse und die Steuererklärung 2012 seien von einer Treuhandgesellschaft erstellt worden.

Das Kellergeschoss sei aufgrund des massiven Löschwassereinsatzes beim Brandfall stark in Mitleidenschaft gezogen worden. Die Mauern hätten das Löschwasser regelrecht aufgesogen. Die D. habe einen Schaden von CHF 867'716.00 geschätzt. Der Einsatz von Trocknungsgeräten habe nicht zu einer genügenden Austrocknung der Mauern im Kellergeschoss geführt. Die Entfeuchtung der Mauern sei per 31. Dezember 2012 nicht abgeschlossen worden. Bedingt durch die feuchten Mauern würden bis heute noch Folgeschäden auftreten. Für diese Folgeschäden und die Wertminderung des Gebäudes müsse handelsrechtlich zwingend eine Rückstellung vorgenommen werden. Der Rückstellungsbedarf betrage insgesamt CHF 444'437.00. Darin seien auch Folgekosten eingerechnet.

Da die B. dem Rekurrenten eine Frist von 2 Jahren für die Wiedereröffnung der Bar angesetzt habe, ansonsten die Entschädigung aus der Ertragsausfallversicherung verloren gegangen wäre, habe der Rekurrent

eine Lösung finden müssen. Da eine Sanierung der Wände (Anstrich) aufgrund der immer noch vorhandenen Feuchtigkeit nicht möglich gewesen sei, sei eine Innenverschalung angebracht worden. So habe der Betrieb innert Frist wiedereröffnet werden können. Durch die weiterhin bestehende Feuchtigkeit in den Wänden, seien laufend Folgeschäden entstanden. Es sei aufgrund der Feuchtigkeit in den Wänden und den daraus resultierenden Folgeschäden ein Wertverlust des Gebäudes eingetreten.

Die Auflösung der Rückstellung von CHF 605'794.19 sei ohne Rücksprache mit dem Rekurrenten erfolgt. Der Treuhänder sei wohl irrtümlich davon ausgegangen, dass die Schäden behoben worden seien, da die Betriebsfähigkeit am 20. April 2012 wiederaufgenommen worden sei. Es liege damit ein entschuldbarer Irrtum vor, der nicht nur eine Bilanzberichtigung, sondern auch eine Bilanzänderung begründen könne. Handelsrechtlich sei jedenfalls eine Bilanzberichtigung zwingend. Es seien Rückstellungen zu bilden, sofern vergangene Ereignisse – wie der Brandfall – einen Mittelabfluss für künftige Geschäftsjahre erwarten liessen.

Mit der Einsprache sei daher ein berichtigter Jahresabschluss mit einer Rückstellung von CHF 444'374.00 eingereicht worden. Bilanzberichtigungen könnten solange vorgenommen werden, als noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliege. Auch eine allfällige Bilanzänderung sei entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht verspätet erfolgt. Eine Rückstellung für zukünftig zu erwartende Kosten aus dem Brandfall müsse handelsrechtlich zwingend vorgenommen werden. Die Vorinstanz habe sich mit der Höhe der handelsrechtlich nötigen Rückstellungen aufgrund des unverändert bestehenden Brandschadens per 31. Dezember 2012 zu Unrecht nicht auseinandergesetzt. Der Rekurrent trage auch das Risiko von zusätzlichen – von der D. nicht abgegoltenen – Folgekosten. Dementsprechend sei eine Rückstellung zu bilden.

Es sei im Einspracheverfahren eine Besprechung vor Ort verlangt worden. Diesem Antrag sei mit der Begründung nicht entsprochen worden, da nicht mehr erkennbar gewesen wäre, als auf den eingereichten Fotos. Damit sei das rechtliche Gehör verletzt worden. Für den Fall, dass die Angelegenheit vom Spezialverwaltungsgericht nicht an die Vorinstanz zurückgewiesen werde, sei eine Augenscheinverhandlung verlangt worden. Die von der Steuerkommission Q. vorgenommene antizipierte Beweiswürdigung verletze den Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs.

3.6.

Mit den Vernehmlassungen des KStA und des Gemeindesteueramtes Q. wurde keine neuen Argumente vorgebracht, sondern im Wesentlichen auf den angefochtenen Einspracheentscheid verwiesen.

3.7.

Mit der Stellungnahme vom 28. Februar 2019 liess der Rekurrent geltend machen, Teile der Verblendung müssten abgerissen werden, weil die Mauerfeuchtigkeit zu Schimmelpilzbildung geführt habe. Betroffen seien die Innen- und Aussenwände des Kellers. Es sei festgestellt worden, dass die Isolation an der Innenwand der Verblendung und die Bodenkonstruktion massiv durchfeuchtet seien. Es wurden neun Fotos eingereicht. Sodann wurde eine Augenscheinverhandlung verlangt. Weiter wurde ausgeführt, die Schadenhöhe könne noch nicht abschliessend beurteilt werden, weil der Zustand hinter den Blenden nicht bekannt sei. Erneut wurde die Prüfung der Rückstellungshöhe durch einen Experten beantragt. Mit E-Mail vom 20. März wurden weitere Fotos eingereicht.

4.

4.1.

Der Rekurrent lässt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend machen. Auf das im Einspracheverfahren gestellte Gesuch um Verhandlung vor Ort sei nicht eingegangen worden. Darauf ist vorerst einzugehen.

4.2.

Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (§ 174 StG). Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abnahme solcher Beweismittel ist Ausfluss des rechtlichen Gehörs. Er besteht indessen nicht unbeschränkt, sondern unter der Voraussetzung, dass das beantragte Beweismittel geeignet ist, eine für die Veranlagung wesentliche Behauptung zu erhärten. Ein Verzicht ist insbesondere dann geboten, wenn die Abnahme von Beweisen in Frage steht, die sich von vornherein als untauglich erweisen. Diese sog. antizipierte Beweiswürdigung ist zulässig, bedarf allerdings jeweils einer genügenden Begründung (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2011.39] mit Hinweis auf AGVE 2003 S. 312).

4.3.

In der Einsprache vom 16. September 2016 liess der Rekurrent keinen formellen Antrag auf Durchführung einer Einspracheverhandlung stellen. Es wurde in Ziff 2.3. lediglich das folgende ausgeführt:

"Basis für den Nachweis der Rückstellung für die noch nicht vorgenommenen Arbeiten bilden die Abschätzung der D. (Beilage), die Zahlung der E. Versicherung sowie aus der Buchhaltung die Kontenblätter und Belege zu den vorgenommenen Arbeiten. Ergänzend dazu kann das Objekt bei Bedarf besichtigt werden."

4.4.

4.4.1.

In der Folge wurde der Rekurrent mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 aufgefordert, sämtliche Belege zu den Buchungen auf dem Abrechnungskonto Brandfall sowie eine Zusammenstellung mit Nachweis der ab Januar 2013 bis heute ausgeführten Arbeiten im Zusammenhang mit den geltend gemachten Rückstellungen anhand von Belegen inklusive Zahlungsnachweis einzureichen.

4.4.2.

Nach einem Schriftenwechsel zur Frage, ob die verlangten Belege nicht bereits im Besitz des Gemeindesteueramtes seien (was dieses verneinte), und nachdem der Rekurrent die verlangten Angaben und Belege nicht lückenlos beschaffen konnte, wurde im Schreiben vom 6. März 2017 ausgeführt:

"In Anbetracht der gegebenen Situation, schlagen wir vor eine Begehung vor Ort zu veranlassen, damit die geleisteten Arbeiten, trotz fehlenden Belegen, anerkannt werden können. Gerne erwarten wir Ihr Terminvorschlag für die Begehung vor Ort."

4.5.

4.5.1.

Die Steuerkommission Q. nahm keinen Augenschein vor. Zur Begründung wurde im Einspracheentscheid (Ziff. 5) ausgeführt, dass ein Augenschein aus Sicht der Steuerkommission nichts bringen könne, da nicht mehr erkennbar wäre, als auf den eingereichten Fotos ersichtlich sei. Es ergebe sich aber, dass die von den Rekurrenten als notwendig bezeichneten Arbeiten noch nicht vorgenommen worden seien. Eine Beurteilung der Einsprache sei aufgrund der Akten möglich. Es bestehe deshalb keine Veranlassung, die Liegenschaft zu besichtigen.

4.5.2.

In der Vernehmlassung führte das Gemeindesteuernamt Q. aus, es sei nicht nachvollziehbar, "was ein Augenschein rund sechs Jahre nach den fraglichen Massnahmen bzw. rund acht Jahre nach dem Brand noch bringen soll. Selbst wenn Schäden vorgezeigt werden können, ist nicht (mehr) beweisbar, dass diese aufgrund des Brandes oder der Folgemassnahmen entstanden sind." Die Ablehnung des Antrages sei im Einspracheentscheid sachlich begründet worden.

4.6.

4.6.1.

Mit dem in der Einsprache enthaltenen Angebot "Ergänzend dazu kann das Objekt bei Bedarf besichtigt werden" wurde vom Rekurrenten, vertreten durch eine Fachperson, kein konkreter Antrag auf Durchführung einer Au-

genscheinverhandlung gestellt. Vielmehr wurde ein solcher in das Ermessen der Vorinstanz gestellt. Mit einem Verzicht auf einen Augenschein wurde das rechtliche Gehör (Abnahme von Beweismitteln) nicht verletzt.

4.6.2.

Anders verhält es sich mit dem mit Eingabe vom 6. März 2017 gestellten Antrag auf "Begehung vor Ort". Damit wurde – insbesondere vor dem Hintergrund eines Beweisnotstandes (nicht mehr auffindbarer Ordner mit Belegen) – ein Begehren um Augenschein gestellt.

Dass die Steuerkommission Q. diesem Begehren nicht entsprochen hat, kann aber nur die Folge einer Rückweisung haben, wenn das Spezialverwaltungsgericht zum Schluss kommen sollte, es sei die vom Rekurrenten beantragte Bilanzberichtigung/Bilanzänderung vorzunehmen. Dabei handelt es sich – wie bereits mit E-Mail an die Vertreterin des Rekurrenten vom 25. März 2019 festgehalten – um eine Rechtsfrage und nicht um eine Frage der Beweisabnahme. Erst wenn eine Bilanzberichtigung oder eine Bilanzänderung als zulässig erachtet wird, gebietet sich zwingend eine Beurteilung der Höhe der geltend gemachten Rückstellung und damit die Rückweisung an die Vorinstanz.

5.

5.1.

Zur steuerlichen Gewinnermittlung wird vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Ausgangspunkt der Veranlagung bildet dabei die von der steuerpflichtigen Person geführte Buchhaltung. Sie ist für die steuerpflichtige Person verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen kann. Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichtes vom 30. Juli 2015 [2C_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10).

5.2.

Nach dem bundesrechtlich zwingenden Massgeblichkeitsgrundsatz ist eine Bilanz zu berichtigen, wenn und soweit sie gegen die zwingenden Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung verstösst (= Bilanzberichtigung). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die Bilanzberichtigungen von der Steuerbehörde von Amtes wegen vorzunehmen (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 S. 540 ff.).

Im Zusammenhang mit nachträglichen Korrekturen der Handelsbilanz gibt es auch die Möglichkeit der Bilanzänderung, d.h. des Ersatzes eines gewählten handelsrechtlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlich zulässigen Ansatz. Bilanzänderungen können nur durch die Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden und werden nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. der Bilanz zugelassen (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 DBG N 22 ff. mit Rechtsprechungsnachweisen). Der Steuerpflichtige wird bei der mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen Willensäusserung behaftet und kann diese Willenskundgebung nachträglich nur noch bei Vorliegen eines Willensmangels modifizieren (Bundesgerichtsurteil vom 13. September 2011 [2C_515/2010], mit Verweisen = StR 2011 S. 954 = StE 2011 B 23.41 Nr. 5; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.328]).

5.3.

In seinem Urteil vom 17. August 2020 (2C_576/2020), Erw. 2.2., hat das Bundesgericht zur Bilanzänderung das Folgende präzisiert:

"2.2.1. (...) Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist jedoch auch danach noch zulässig, wenn sich zeigt, dass die steuerpflichtige Person die Buchung in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertveränderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden sollen (BGE 141 II 83 E. 3.4 S. 87)."

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 27. Oktober 2020 (WBE.2020.158), Erw. 2.3.2., festgehalten,

"dass es der Beschwerdeführerin offen gestanden wäre, für die (den Erwerbern nicht weiter verrechenbaren) Kosten der von den Liegenschaftserwerbern geltend gemachten Mängel und den damit zusammenhängenden Streitigkeiten, soweit sie im Jahr 2010 denn überhaupt als wahrscheinlich erscheinen konnten, eine Rückstellung zu bilden. Dass sie dies unterlassen hat, hat sie sich selbst zuzuschreiben und kann im vorliegenden Rechtsmittelverfahren nicht Anlass zu einer von Amtes wegen vorzunehmenden Bilanzberichtigung geben."

5.4.

Die Gewinnermittlung knüpft gemäss der angeführten Regel an die konkrete, mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Zürich 2000, S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit

der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

5.5.

Aus der formellen Massgeblichkeit der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz ergibt sich in beweisrechtlicher Hinsicht zunächst eine Vermutung dafür, dass die in dieser verbuchten Aufwendungen und Erträge auch in steuerlicher Hinsicht tatsächlich Aufwendungen und Erträge darstellen. Mit Blick auf die Aufwendungen ist damit zunächst von einer tatsächlichen Vermutung für deren (steuerlich gesehen) geschäftsmässige Begründetheit auszugehen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 58 DBG N 170, mit Hinweisen).

5.6.

In der Regel ist somit zuerst abzuklären, ob der Saldo der Erfolgsrechnung den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften entsprechend ermittelt worden ist, danach, ob die steuergesetzlichen Interventionsbestimmungen allenfalls eine vom Handelsrecht abweichende Beurteilung des Tatbestandes erfordern (VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.388], mit Verweisen).

5.7.

Nach Art. 960 OR sind alle Aktiven bei der Bilanzerrichtung höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt.

6.

6.1.

Vorliegend hat der Rekurrent in der Jahresrechnung 2012 des C. die verbuchte Rückstellung aufgelöst und mit CHF 623'405.94 als ausserordentlichen Ertrag ausgewiesen. Nach Verrechnung eines Betriebsverlustes von CHF 208'993.55 resultierte ein Gewinn von CHF 414'412.39. Die Jahresrechnung wurde vom Rekurrenten unterzeichnet und zusammen mit der von ihm am 28. Mai 2014 unterzeichneten Steuererklärung 2012 vorbehaltlos eingereicht.

Am 15. April 2016 erfolgte eine Aktenergänzung durch die Treuhänderin des Rekurrenten. Es wurden insbesondere die Kontenblätter 2012 des C. und eine Kopie der Schlussabrechnung der D. über den Feuerschaden eingereicht. Die Auflösung des Kontos 2095 "Abrechnungs-Kto Brandfall 2010" zeigt einen erfolgswirksamen Übertragung eines Saldos von CHF 605'794.19 auf das Konto 8000 "Ausserordentlicher Ertrag".

Die Veranlagung wurde mit Datum vom 16. August 2016 vorgenommen und wurde dem Rekurrenten am 24. August 2016 eröffnet (Einsprache, S. 2

oben unter "Formelles"). Dabei wurde im Grundsatz auf den mit der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinn inklusive ausgewiesenem ausserordentlichem Ertrag abgestellt.

6.2.

Die Auflösung einer Rückstellung ist im Grundsatz jederzeit möglich und nicht handelsrechtswidrig. Das gilt vorliegend insbesondere auch, weil der Rekurrent den Betrieb im April 2012 wieder aufnahm. Für die Betriebsaufnahme war grundsätzlich eine Instandstellung der Räumlichkeiten des C. erforderlich. Die entsprechenden Arbeiten wurden zweifellos ausgeführt, was vom Rekurrenten auch gar nicht in Frage gestellt wird. Hinzu kommt, dass der Rekurrent den Betrieb so mindestens bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung 2012 im Mai 2014 weiterführte. Unter diesen Umständen ist die Auflösung der Rückstellung zweifellos möglich, selbst wenn verschiedene Arbeiten, für die gemäss Abschätzung der D. eine Entschädigung erfolgte, im Zeitpunkt der Errichtung der Jahresrechnung und der Einreichung der Steuererklärung noch nicht ausgeführt worden waren.

Es steht nicht fest, dass diese Arbeiten überhaupt noch ausgeführt werden sollten. Daran ändern auch das am 17. Januar 2012 eingereichte Baugesuch und die Baubewilligung des Gemeinderates S. vom 4. März 2013 (Rekursbeilage 1) nichts. Aus der Baubewilligung geht nämlich hervor, dass der Rekurrent beabsichtigte, mit einer Sanierung die zulässige Besucherzahl von 78 auf 200 Plätze zu erhöhen. Damit wären zweifellos neue wesentliche, über eine Sanierung weit hinausgehende Baumassnahmen zur Erlangung der feuerpolizeilichen Bewilligung notwendig gewesen. Dafür bestand – nach dem die für die Wiedereröffnung und den Betrieb ab dem April 2012 notwendigen Sanierungsnahmen vorgenommen wurden – per 31. Dezember 2012 offensichtlich kein Rückstellungsbedarf. Die Jahresrechnung 2012 mit der Verbuchung der Auflösung der Rückstellung als ausserordentlichem Ertrag ist nicht als handelsrechtswidrig zu qualifizieren, weshalb keine Bilanzberichtigung möglich war und ist. Der Rekurrent ist damit an den mit der Steuererklärung 2012 eingereichten Abschluss gebunden. Nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes in seinem Entscheid vom 27. Oktober 2020 (WBE.2020.158), Erw. 2.3.2., gibt die Nichtverbuchung einer (Ersatzbeschaffungs-)Rückstellung ohnehin nicht Anlass zu einer von Amtes wegen vorzunehmenden Bilanzberichtigung.

6.3.

Auch eine Bilanzänderung ist im vorliegenden Fall nicht statthaft. Der vom Rekurrenten mit der Steuererklärung eingereichte Abschluss 2012 wurde von einem Treuhandunternehmen erstellt. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass mangels Fachwissens irrtümlich die erfolgswirk-

same Abrechnung des Kontos 2095 "Abrechnungs-Kto Brandfall 2010" erfolgte. Es ist auch wenig glaubhaft, dass dem Rekurrenten erst mit der Eröffnung der Veranlagung und der erheblichen Steuerforderung offenbar geworden sein kann, dass die Steuerdeklaration irrtümlich falsch gewesen sein soll. Aus der Argumentation in der Einsprache ergibt sich vielmehr, dass erst die beträchtlichen Steuerfolgen zu einem Umdenken beim Rekurrenten und zur neuen Argumentation ab dem Einspracheverfahren führten. Nach dem Gesagten ist eine Bilanzänderung nicht möglich.

6.4.

Zusammenfassend ist die Berücksichtigung einer unterlassenen (Ersatzbeschaffungs-)Rückstellung per 31. Dezember 2012 nicht möglich. Auf einen Augenschein konnte und musste dementsprechend verzichtet werden. Das gleiche gilt für die im Rekursverfahren beantragten Zeugenbefragungen zur Schadenabschätzung.

6.5.

Der Rekurs ist damit abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 8'290.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 17. Dezember 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche