

3-RV.2021.166

P 2

Urteil vom 25. Januar 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Senn Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrentin	A. _____ AG vertreten durch Furttal Treuhand AG, Vorderdorfstrasse 40, 8112 Otelfingen
-------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 8. September 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 9. Juli 2021 wurde die A._____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 492'338.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 579'807.00 (Anteil Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurde in Abweichung von der Selbstdeklaration der geltend gemachte Verlustvortrag von CHF 40'749.00 auf CHF 28'218.00 gekürzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 9. Juli 2021 liess die A._____ AG mit Schreiben vom 9. August 2021 Einsprache einreichen und die "Besteuerung gem. den neuen Beilagen, steuerbarer Reingewinn minus CHF 413'843, steuerbares Eigenkapital CHF 100'000.00" beantragen.

3.

Mit Entscheid vom 8. September 2021 wies das KStA JP die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 8. September 2021 (Zustellung am 9. September 2021) liess die A._____ AG mit Rekurs vom 11. Oktober 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit dem Antrag:

"steuerbare Reingewinne 2019 Kanton Aargau (...) CHF minus 413'843; steuerbares Kapital Kanton Aargau CHF 100'000."

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

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A._____ AG hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Mit der Steuererklärung 2019 deklarierte die Rekurrentin unter Beilage der Jahresrechnung 2019 (Druckdatum 11. Januar 2021) einen Gewinn von CHF 520'556.25 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 579'805.45. Dabei wurden in der Erfolgsrechnung im Konto 6300 ein "Nettoerlös Verkauf Liegenschaft" von CHF 717'559.15 und in der Bilanz im Anlagevermögen im Konto 1100 Liegenschaft CHF 0.00 (Buchwert per 31. Dezember 2018: CHF 1'388'016.00) angegeben. Verkauft wurde die Liegenschaft (Gewerbehalbe) für CHF 2.2 Mio. (vgl. die vom KStA JP mit Schreiben vom 8. Februar 2021 eingeholten Kontendetails der Konti "1100 – Liegenschaft" und "6300 – Nettoerlös Verkauf Liegenschaft").

Auf Nachfrage liess die Rekurrentin erklären (E-Mail vom 26. April 2021), im Kaufpreis für die Gewerbehalbe in Q._____ sei eine Abgeltung für Inventar der B._____ GmbH von CHF 24'000.00 enthalten gewesen. Mit der Buchung "6300 / 2060 – Betriebseintr. B._____, CHF 24'000" sei dieser Betrag ausgeglichen worden.

Gestützt auf die am 13. Januar 2021 unterzeichnete Selbstdeklaration 2019 wurde die Rekurrentin mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 492'338.00 (deklarierter Gewinn von CHF 520'556.00 abzüglich gewährter Verlustvortrag von CHF 28'218.00) und mit einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 579'807.00 (Selbstdeklaration CHF 579'806.00) veranlagt.

2.2.

Mit der Einsprache reichte die Rekurrentin eine neue Steuererklärung 2019 (Druckdatum 9. August 2021; am 9. August 2021 unterzeichnet) mit einer geänderten Jahresrechnung 2019 (Druckdatum 30. Juli 2021) ein. In Abänderung der bisherigen Jahresrechnung wurde in den Passiven im Konto 2070 eine "Ersatzbeschaffungsrücklage Lieg." von CHF 1 Mio. gebucht. Ebenso wurde im Aufwand im Konto 4620 die "Ersatzbeschaffungsrücklage Lieg." von CHF 1 Mio. erfolgswirksam erfasst. Das Eigenkapital wurde neu mit -CHF 313'844.55 und der Verlust mit CHF 373'093.75 ausgewiesen. Es wurde dementsprechend die Veranlagung mit einem Verlust von CHF 413'843.00 (Verlust von CHF 373'093.00 zuzüglich Verlustvortrag von

CHF 40'749.00) und mit einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 100'000.00 beantragt. Zur Begründung wurde in der Einsprache ausgeführt:

"Da für den Gewinn aus dem Liegenschaftenverkauf im 2019 keine Grundstückgewinnsteuer anfällt und somit auch kein GGST-Ersatzbeschaffungsabzug für die Ersatz-Immobilien-Investition in R._____ (2020 und 2021) möglich ist, wurde nachträglich eine Ersatzbeschaffungsrücklage von anteilmässig einer Mio CHF gebucht. Die bisherige Steuer-Rückstellung 2019 wurde natürlich aufgelöst. Die neue Jahresrechnung 2019 ist in der Beilage, die korrigierte StE 2019 ebenso."

2.3.

Das KStA JP wies die Einsprache einerseits mit der Begründung ab, eine Ersatzbeschaffungsrückstellung nach § 72 StG sei nicht möglich, da die verkaufte Liegenschaft eine Kapitalanlageliegenschaft gewesen sei. Andererseits sei eine nach Einreichung der Steuererklärung nachträglich geänderte Bilanz unbeachtlich. Auf eine Bilanzänderung könne nur eingetreten werden, wenn vor der Veranlagung eine Praxisänderung eingetreten sei oder die ursprünglich eingereichte Jahresrechnung nicht handelsrechtskonform sei.

2.4.

Mit Rekurs hielt die Rekurrentin an den mit Einsprache vorgebrachten Einwendungen fest. Zur Ergänzung wurde ausgeführt, die zuerst eingereichte Jahresrechnung sei handelsrechtlich nicht zulässig gewesen und habe korrigiert werden müssen. Es sei bereits im Jahr 2019 beschlossen worden, den Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf in eine gewerbliche Ersatzliegenschaft zu investieren. Die veräusserte Liegenschaft in Q._____ sei wie die Ersatzliegenschaft in R._____ betriebsnotwenig gewesen,

2.5.

Das KStA JP hielt mit der Vernehmlassung an den Ausführungen im angefochtenen Einspracheentscheid fest. In der Jahresrechnung 2019, welche dem KStA JP mit der Steuererklärung 2019 am 15. Januar 2021 zugegangen sei, sei der Gewinn korrekt nach Handelsrecht verbucht worden. Auf eine Bilanzberichtigung sei deshalb nicht einzugehen. Zudem seien steuerneutrale Ersatzbeschaffungen von Liegenschaften bei Immobilienverwaltungsgesellschaften ausgeschlossen. Dass es sich bei der Rekurrentin um eine Immobiliengesellschaft handle, gehe aus den Jahresrechnungen 2016 bis 2018 hervor.

2.6.

Zu beurteilen ist somit, ob die Rekurrentin zu Recht eine Bilanzberichtigung/Bilanzänderung vorgenommen hat. Ist diese Frage zu bejahen, ist weiter zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffungsrück-

stellung (in der Einsprache und im Rekurs als "Ersatzbeschaffungsrücklage" bezeichnet) erfüllt sind.

3.

3.1.

3.1.1.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 2. August 2018 (2C_958/2016) dargelegt:

"5.1. Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ihre Steuererklärung einreichen durfte, ihr Deklarationsrecht damit gewahrt wurde und in dieser Hinsicht weder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 BV) noch von Art. 124 Abs. 2 resp. Art. 125 Abs. 2 DBG vorliegt (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., N. 45 zu Art. 124 DBG). Anders würde sich die Situation nur präsentieren, wenn unmittelbar nach dem Feststellungsentscheid eine Ermessensveranlagung erfolgt wäre (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.2 S. 275 ff.; Urteil 2C_396/2011 vom 26. April 2012 E. 3.2.1), was zweifellos nicht geschah. Aus dem Deklarationsrecht folgt jedoch nicht, dass ausschliesslich die mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen zu berücksichtigen sind.

5.2. Der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach es dem Wesen der Steuererklärung als Willenserklärung entspreche, dass sich die Steuerbehörde auf die Angaben des Steuerpflichtigen abstützen könne, ohne sie näher zu prüfen, überzeugt nicht. Aus dem Deklarationsrecht der Steuerpflichtigen lässt sich nicht schliessen, dass in jedem Fall nur auf ihre Angaben in der Steuererklärung abzustellen wäre. Selbst wenn es sich um handelsrechtskonforme Jahresrechnungen handelt, dürfen die vorher erstellten Jahresrechnungen weiterhin berücksichtigt werden. Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde kann sich dabei zwar grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt ist. Sie darf freilich nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (Urteil 2C_21/2008, 2C_22/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.3; Locher, a.a.O., N. 10 vor Art. 122 DBG). Die Steuerbehörden sind somit keineswegs verpflichtet, nur auf die mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen abzustellen.

5.3. Das Steuerrecht der juristischen Personen beruht (unmittelbar) auf dem Handelsrecht und (mittelbar) auf der Betriebswirtschaftslehre. Dies zeigt sich im Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG; vgl. Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.2.2). Es gilt das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (le principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination; BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 360 f.). Eine steuerpflichtige Person muss sich deshalb auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Sie kann nicht nachträglich Änderungen vornehmen, wenn sie etwa merkt, dass sie mit andern Bewertungsansätzen oder Abschreibungen, die sich handelsrechtlich hät-

ten vertreten lassen, besser wegkäme. Insoweit greift der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach sich auch die steuerpflichtige Person durch ihr Verhalten verpflichtet, wenn sie dies gegenüber dem Fiskus kundgetan hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., 3. Aufl. 2016, N. 48 zu Art. 58 DBG).

5.4. In 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. 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. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (BGE 141 II 83 E. 3.3 S. 86 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2). Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. 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. 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. 'Bilanzberichtigungen' aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4 S. 87 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2)."

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 1. Dezember 2020 (2C_1059/2019) am Massgeblichkeitsgrundsatz insbesondere auch im Zusammenhang mit Rückstellungen festgehalten.

3.1.2.

Diese bundesgerichtliche Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer ist aufgrund der identischen Rechtslage ohne Weiteres auf die Kantons- und Gemeindesteuern zu übertragen. Sie ist im vorliegenden Verfahren uneingeschränkt anwendbar (SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2020.54], Erw. 3.4.3.). Danach kann der Steuerpflichtige nicht nachträglich Änderungen vornehmen, wenn er etwa merkt, dass er mit andern Bewertungsansätzen oder Abschreibungen, die sich handelsrechtlich hätten vertreten lassen, besser wegkäme. Bilanzberichtigungen können demgegenüber bis zur Rechtskraft einer Veranlagung vorgenommen werden. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten einer steuerpflichtigen (auch juristischen) Person auswirken (zum Ganzen: BGE

141 II 83, Erw. 3.3 f., mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2015 [2C_24/2014] Erw. 2.2., mit Hinweisen).

3.2.

Mit der am 13. Januar 2021 abgeschlossenen Jahresrechnung 2019 wurden keine Rückstellungen für eine Ersatzbeschaffung verbucht. Es ist jedoch nicht ersichtlich, inwiefern diese selbst gewählte Verbuchung gegen handelsrechtliche Vorschriften verstossen sollte. Vielmehr wird aus der in der Einsprache und im Rekurs abgegebenen Begründung ohne weiteres ersichtlich, dass mit der am 9. August 2021 korrigierten Jahresrechnung 2019 eine günstigere Besteuerung erreicht werden sollte, "da in Q._____ keine Grundstückgewinnsteuer anfällt und somit auch kein GGST-Ersatzbeschaffungsabzug für die Ersatz-Immobilien-Investition in R._____ möglich ist". Genau deshalb wurde die "Ersatzbeschaffungsrücklage" gebildet. Dass sich die Rekurrentin darüber geirrt hat, dass im dualistischen System Gewinne im Geschäftsvermögensbereich nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, ändert daran gerade nichts. Insofern ist die Rekurrentin an die erste, mit der Steuererklärung 2019 am 15. Januar 2015 vorbehaltlos eingereichte Jahresrechnung (Druckdatum 13. Januar 2021) gebunden. Das gilt auch deshalb, als die Behauptung, es sei bereits im Jahr 2019 die Reinvestition des Verkaufserlöses in eine gewerbliche Ersatzliegenschaft beschlossen worden, völlig beweislos dasteht.

3.3.

Im Ergebnis ist der Rekurs mangels zulässiger Bilanzänderung abzuweisen.

4.

4.1.

Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens einer juristischen Person ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbene Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens (§ 72 Abs. 1 StG). Dabei muss das Ersatzobjekt innert angemessener Frist, in der Regel 1 Jahr vor oder 3 Jahre nach der Veräusserung, für das gleiche Unternehmen erworben werden (§ 72 Abs. 1^{ter} StG). Sofern die Anschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist in der Regel innert 3 Jahren zur Abschreibung auf den neu angeschafften betriebsnotwendigen Vermögensgegenständen zu verwenden oder zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (§ 72 Abs. 2 StG). Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar zur Leistungserstellung dient. Ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (§ 72 Abs. 3 StG).

Die gleiche Regelung enthält § 37 StG für natürliche Personen, so dass auch auf die Rechtsprechung zu dieser Bestimmung abgestellt werden kann.

4.2.

4.2.1.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Entscheid vom 2. April 2012 (2C_107/2011) zur Unterscheidung von Umlaufvermögen und Anlagevermögen im Zusammenhang mit einer Liegenschaftenverwaltung und Liegenschaftenhandel – wenn auch zur Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer im monistischen System – wie folgt geäußert:

"3.2 Das Geschäftsvermögen besteht aus Umlaufvermögen und Anlagevermögen. Letzteres beinhaltet das für den Betrieb notwendige Vermögen einerseits sowie das Kapitalanlagevermögen (nicht betriebsnotwendig) andererseits.

Bei einem (interkantonalen) Liegenschaftenhändler unterscheiden Rechtsprechung und Lehre drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h., unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen (vgl. Urteil 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1, in: StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8; Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 2, in: StE 2008 B 23.43.2 Nr. 15; s. auch BGE 131 I 249 E. 2.1 S. 252; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 116 ff.; Peter Mäusli-Allenspach, Interkantonale Steuerauscheidung bei Grundstücken des Geschäfts- und Privatvermögens - Eine Standortbestimmung, in: Steuerrecht 2007, S. 95 ff.; Rütsche/Fischer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 38 N. 31 S. 457; Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken, in: Steuerrecht 2007, S. 129 ff.).

Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, d.h., sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften (vgl. Urteil 2A.36/2007 vom 21. August 2007 E. 2.1, in: StE 2009 B 11.3 Nr. 18 mit Hinweis). Ordentliche Abschreibungen sind nur auf Betriebsliegenschaften (Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe) denkbar, d.h. nicht auf Kapitalanlageliegenschaften oder auf Immobilien des Umlaufvermögens (vgl. Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3, in: StE 2008 B 23.43.2 Nr. 15 mit Hinweisen).

3.3 Eine Immobilienverwaltung weist in der Regel nicht die Merkmale eines Betriebs auf. Immobilien, die als Anlagevermögen gehalten werden und der Unternehmung nur mit ihrem Ertrag dienen, sind nicht betriebsnotwendig. Ausnahmsweise kann indessen auch eine Immobilienverwaltung das Betriebserfordernis erfüllen. Das setzt aber eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N. 71 zu Art. 8 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N. 54 ff. zu § 19 StG; Frage offen gelassen im Urteil 2A.122/2005 vom 16. September 2005 E. 3.1 f., nicht publ.).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen - welches für die Gerichte

nicht verbindlich ist - die Erfordernisse festgehalten, die erfüllt sein müssen, damit das Halten und Verwalten eigener Immobilien als Betrieb akzeptiert werden kann: Erforderlich ist, dass ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, dass die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und dass die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für Immobilienverwaltung betragen (Kreisschreiben, a.a.O. Ziff. 3.2.2.3, S. 22).

(...)

4.3 Wenn daher das Verwaltungsgericht das Geschäft des Beschwerdeführers einzig unter dem Gesichtswinkel der Immobilienverwaltung beurteilte und den Liegenschaftenhandel völlig ausblendete, beurteilte es den Sachverhalt nur unvollständig. Tatsächlich liegt ein aus Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung gemischter Betrieb vor und waren die Liegenschaften ursprünglich als Anlagevermögen zu qualifizieren. Werden aber solche Liegenschaften veräussert, dann wechseln sie - im gemischten Immobilienhandels- und -verwaltungsbetrieb - automatisch ihre Funktion und werden sie zu Umlaufvermögen. Wohl kann ein solcher Betrieb nebeneinander Anlage- und Umlaufvermögen halten (und nur auf Ersterem abschreiben). Werden aber Liegenschaften des bisherigen Anlagevermögens zum Verkauf ausgeschrieben, dann dienen sie dem Betrieb offensichtlich nicht mehr auf Dauer (was das Wesen des Anlagevermögens ausmacht) und wechseln zum Umlaufvermögen. In diesem Sinne gibt die Art des Aktivums oder seine Beschaffenheit noch nicht Auskunft über die Zuordnung, sondern massgebend ist der Verwendungszweck. Daher ist es auch möglich, dass gleichartige Güter Umlauf- oder Anlagevermögen bilden und hat die Änderung der Zweckbestimmung eines Vermögensgutes normalerweise eine Neuordnung innerhalb der Aktiven zur Folge (so auch Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, 2009, S. 194). Deshalb steht - in einem gemischten Betrieb - die Zuordnung nicht ein für alle Mal (statisch) fest.

Aus diesen Gründen geht auch die Beschwerde (Ziff. 10) von einer falschen Prämisse aus, wenn geltend gemacht wird, dass die hier fraglichen Liegenschaften nicht Umlaufvermögen sein könnten, 'da die Grundstücke nicht zum Verkauf bestimmt waren'. Entscheidend ist nicht die Funktion zu Beginn der Haltezeit, sondern im Zeitpunkt der Veräusserung.

4.4 Aus der Tatsache, dass das Kantonale Steueramt Abschreibungen zu liess, leitet der Beschwerdeführer im vorliegenden Grundstückgewinnsteuerverfahren nun allerdings ab, dass die Liegenschaften implizit als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und sein Geschäft als 'Vermögensverwaltungsbetrieb' (mit der Möglichkeit der steuerneutralen Ersatzbeschaffung auf Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens) zu betrachten seien. Das trifft nicht zu. Die Zusicherung bezog sich auf die Zulässigkeit von Abschreibungen. Die Steuerbehörde liess zwar Abschreibungen auf Umlaufvermögen zu, doch gab sie keine Zusicherung ab, dass diese Liegenschaften auch im Falle einer Veräusserung weiterhin als Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens zu behandeln seien. Die Zusicherung war daher nicht geeignet, eine Vertrauensposition auch im Falle der Ersatzbeschaffung zu begründen.

4.2.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Entscheid vom 4. Juli 2019 (WBE.2019.54; bestätigt durch das Bundesgerichtsurteil vom 21. Februar 2020 [2C_726/2019]) ebenfalls mit der Unterscheidung in Anlagevermögen und Umlaufvermögen – wenn auch unter dem Aspekt von Abschreibungen – befasst. Dabei wurde zur Ersatzbeschaffung nach § 37 Abs. 3 StG festgehalten, dass das betriebsnotwendige Anlagevermögen dem Betrieb unmittelbar dienen muss und von Vermögensteilen abzugrenzen ist, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.

4.2.3.

Das betriebsnotwendige Anlagevermögen wurde vom Spezialverwaltungsgericht im RGE vom 26. Mai 2011 (3-RV.2009.200 = AGVE 2011 S. 291) unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes wie folgt definiert:

"Der Begriff des Anlagevermögens setzt sich aus den einer Unternehmung dauernd dienenden körperlichen Anlagen, Immaterialgütern sowie aus den Dauerbeteiligungen zusammen. Die Wirtschaftsgüter werden als betriebsnotwendig eingestuft, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (VGE vom 20. Mai 2009 [WBE.2009.191]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 37 N 12 ff.). Ausgeschlossen ist die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (§ 37 Abs. 3 StG)."

4.3.

4.3.1.

Die Rekurrentin hatte im Jahr 2019 folgenden statutarischen Zweck:

"(...)"

(Internetauszug aus dem Handelsregister vom 8. Dezember 2023).

4.3.2.

In der Jahresrechnung 2019 wurden ausschliesslich Liegenschaftserträge ausgewiesen. Dasselbe ergibt sich aus den Jahresrechnungen der Jahre 2016 bis 2018. Es wurden jeweils ein "Mietertrag Werkgebäude" und ein "Ertrag Betriebsleiterwohnung" verbucht. Daraus ergibt sich ohne Weiteres, dass die Rekurrentin als Immobilienverwaltungsgesellschaft agierte. Die verkaufte Liegenschaft diente dem Unternehmen – so ist gestützt auf die Jahresrechnungen 2016 bis 2019 zu schliessen – als Kapitalanlageliegenschaft. Eine Ersatzbeschaffung bzw. die Bildung einer gewinnmindernden Ersatzbeschaffungsrückstellung/-reserve war damit ausgeschlossen.

4.4.

Auch insofern ist der Rekurs abzuweisen.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragte mit dem Rekurs die Herabsetzung des steuerbaren Gewinnes auf -CHF 413'843.00 (Verlust von CHF 373'093.00 zuzüglich Verlustvortrag von CHF 40'749.00).

5.2.

Auf den Antrag auf Feststellung eines Verlustes (inklusive Verlustvortrag aus Vorjahren) ist nicht einzutreten. Verlustvorträge werden erst in einem Jahr mit positivem Ergebnis festgestellt und können dann verrechnet werden. Bis dahin fehlt es an einem Feststellungsinteresse.

5.3.

Mit der Veranlagung hat die Vorinstanz den mit der Steuererklärung mit CHF 40'749.00 geltend gemachten Verlustvortrag auf CHF 28'218.00 gekürzt und daran mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgehalten. Die Rekurrentin beantragt demgegenüber mit Rekurs erneut einen Verlustvortrag von CHF 40'749.00, wobei dafür jegliche Begründung fehlt. Da es sich beim beanspruchten Verlustvortrag um eine steuermindernde Tatsache handelt, die Rekurrentin aber für ihren Antrag keinen Nachweis erbringt, ist der Rekurs auch insoweit abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 4'255.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (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, Obere Vorstadt 37, 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, 25. Januar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard