

3-RV.2021.41
P 142

Urteil vom 20. Oktober 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schatzmann Richter Herzog Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrentin	A._____ AG in Liquidation vertreten durch E._____ AG,
-------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 11. Februar 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und Direkte Bundessteuer 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 27. August 2020 wurde die A. AG in Liquidation vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'608'996.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'922'096.00 veranlagt. Dabei wurden gegenüber der Selbstdeklaration verschiedene Aufrechnungen – so insbesondere eine Rückstellung betreffend die C. AG von CHF 2'310'105.00 – zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet.

1.2.

Mit Verfügung vom 27. August 2020 wurde die A. AG in Liquidation vom KStA JP für die Direkte Bundessteuer 2017 mit den gleichen Aufrechnungen wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'608'996.00 veranlagt.

2.

Mit Korrekturverfügungen vom 24. September 2020 wurde die A. AG in Liquidation für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'341'942.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'922'096.00 (unverändert) sowie für die Direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'341'942.00 veranlagt.

3.

Die A. AG in Liquidation liess mit Schreiben vom 29. September 2020 Einsprache gegen das "Rektifikat Veranlagungsmitteilungen 2016/2017 der Staats- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuern sowie gegen die Veranlagungsmitteilungen 2015-2020 Staats- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuer" erheben. Dabei wurde eine Reduktion des steuerbaren Reingewinnes 2017 auf CHF 0.00 beantragt.

4.

Mit Entscheid vom 11. Februar 2021 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und die Direkte Bundessteuer 2017 massgebliche steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 2'212'958.00 reduziert und das für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 massgebliche steuerbare Kapital auf CHF 2'513'540.00 festgesetzt.

5.

Den Einspracheentscheid vom 11. Februar 2021 (am 12. Februar 2021 der Vertreterin im Einspracheverfahren [D. gmbh] und am 15. Februar 2021 der Liquidatorin [E. AG] zugestellt) hat die A. AG in Liquidation durch die Liquidatorin mit Rekurs und Beschwerde vom 16. März 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen mit dem

"I. RECHTSBEGEHREN

1. Der Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sei aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung der Rückstellung C. AG zu verzichten.
2. Der Einspracheentscheid betreffend die direkten Bundessteuern 2017 sei aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung der Rückstellung C. AG zu verzichten."

und dem

"II. PROZESSUALES RECHTSBEGEHREN:

1. Das Verfahren sei mit dem Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern Jahr 2015 zu vereinigen.
2. Das Verfahren sei zu sistieren.

- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen -"

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

6.

Das KStA beantragt die teilweise Gutheissung des Rekurses (recte: Rekurs und Beschwerde). Der steuerbare Reingewinn sei auf CHF 1'580'757.00 und das steuerbare Eigenkapital auf CHF 2'210'339.00 festzulegen.

7.

Die A. AG in Liquidation hat mit Schreiben vom 22. Juli 2021 an den mit Rekurs/Beschwerde gestellten Anträgen festhalten lassen.

8.

Die A. AG in Liquidation hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen einreichen lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Der Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV)

1.2.

Für die Beurteilung der Beschwerde betreffend die Direkte Bundessteuer 2017 ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) massgebend.

2.

2.1.

Mit Rekurs und Beschwerde vom 16. März 2021 hat die A. AG in Liquidation den Einspracheentscheid des KStA vom 11. Februar 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sowie direkte Bundesteuer 2015 an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen. Mit Schreiben vom 22. Juli 2021 hat die A. AG in Liquidation den Rekurs und die Beschwerde zurückgezogen. Das Spezialverwaltungsgericht hat das Verfahren infolge Gegenstandslosigkeit mit Beschluss vom 1. September 2021 von der Kontrolle abgeschrieben. Dementsprechend ist der prozessuale Antrag auf Verfahrensvereinigung gegenstandslos.

2.2.

Gleichermassen wird der Antrag auf Sistierung mit dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes vom 10. August 2021 (B-1113/2021; vgl. Ziff. 3.2. nachfolgend) und mit dem vorliegenden Urteil gegenstandslos.

3.

3.1.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin wurde am tt.mm. 2008 gegründet und – nach Sitzverlegungen (Q., R.) – am tt.mm. 2012 mit Sitz an der X-Strasse 6 in S. in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Die Gesellschaft bezweckte bis zum 17. November 2014 "...". Ab dem 17. November 2014 wurde der Zweck wie folgt neu gefasst: "...". (Internet-Handelsregisterauszug vom tt.mm. 2022).

3.2.

Gemäss Verfügung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA vom 12. Mai 2020 wurde die A. AG aufgelöst und in Liquidation gesetzt. Als Liquidatorin wurde die E. AG eingesetzt. Mit Verfügung vom 8. Februar 2021 hat die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA über die

A. AG in Liquidation mit Sitz in S. mit Wirkung ab dem tt.mm. 2021 den Konkurs eröffnet. Die E. AG wurde als Konkursliquidatorin eingesetzt. Das Bundesverwaltungsgericht hat die verfügten Anordnungen der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA mit Urteil vom 10. August 2021 (B-1113/2021) bestätigt. Dementsprechend ist die Liquidatorin zur Rekurs- und Beschwerdeführung legitimiert.

4.

4.1.

Im Jahr 2017 war die Rekurrentin/Beschwerdeführerin im Kanton Aargau unbestrittenermassen kraft persönlicher Zugehörigkeit (100 %) steuerpflichtig.

4.2.

Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist einzig noch die vom KStA JP erfolgswirksam und kapitalbildend (stille Reserve) vorgenommene Aufrechnung der Rückstellung betreffend die C. AG von CHF 2'310'105.00 umstritten. Weitere Aufrechnungen sind damit nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, so dass auf diese im Grundsatz nicht weiter einzugehen ist.

Hingegen hat das KStA JP in Sachen Mikrokredit F. nachträglich vernehmlassungsweise eine Rückstellung im Geschäftsjahr 2016 anerkannt. Dementsprechend wurden vom KStA JP die daraus resultierenden Korrekturen vorgenommen bzw. deren Auswirkungen auch bei der Festsetzung der für das Jahr 2017 massgebenden Steuerfaktoren (insbesondere der veränderte Verlustvortrag; vgl. Erw. 4.5.) übernommen. Darüber hinausgehend kann im Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuer 2017 – nachdem der Rekurs/die Beschwerde betreffend das Steuerjahr 2015 zurückgezogen und die Veranlagungen 2016 nicht mit Rekurs/Beschwerde angefochten wurden – mangels Antrages keine zusätzliche Rückstellung betreffend Mikrokredit F. berücksichtigt werden.

4.3.

Im Einspracheentscheid wurde zur Begründung ausgeführt, die Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe Anlehensobligationen der C. AG aus Emissionen 2013 (aaa) und 2017 (bbb) im Umfang von CHF 21 Mio. sowie Aktien der C. AG vermittelt. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin sei reine Vermittlerin gewesen. Es seien ihr Provisionen von CHF 1.2 Mio. zugeflossen. Die letzte Provisionszahlung sei im November 2017 erfolgt. Per Ende 2017 habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin eine Rückstellung von CHF 2'310'105.00 und eine Rückstellung für latente Steuern von CHF 475'000.00 verbucht. G., VR-Präsident der Rekurrentin/Beschwerdeführerin, sei bis Juni 2017 auch Verwaltungsrat der C. AG gewesen.

H. habe dem Verwaltungsrat der C. AG bis April 2018 angehört. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin habe bis Ende 2017 Anleihen der C. AG von CHF 10'000.00 gehalten. In den Jahren 2018 und 2019 seien (weitere) Rückkäufe erfolgt. Die im Jahr 2017 verbuchte Rückstellung von CHF 2'310'105.00 sei im Jahr 2018 auf CHF 670'000.00 reduziert worden, was dem Wert der noch selbst gehaltenen Wertschriften entsprochen habe. Die Differenz von CHF 1'640'105.00 sei über die Erfolgsrechnung aufgelöst worden. Im Dezember 2018 habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit der C. AG eine Ablösungsvereinbarung geschlossen. Die C. AG habe von den Investoren die Anlehensobligationen zu rund 50 % des Nominalwertes erworben. Gemäss Vereinbarung habe die Rekurrentin/ Beschwerdeführerin dann 50 % des Nominalwertes von der C. AG zurückerstattet erhalten. Die Abschlüsse für die C. AG hätten keine Haftung und damit keine Ersatzzahlungen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ausgelöst. Die im Rahmen der "Zedierung" der Investitionen der C. AG erfolgten Zahlungen und Aufwendungen seien als Aufwendungen für die Kundenpflege bzw. die Sicherung des Rufes in der Branche zu qualifizieren. Der Aufwand für die Kundenpflege könne frühestens in dem Jahr geltend gemacht werden, in welchem die Verträge für die Ersatzzahlungen abgeschlossen worden seien und somit die Verpflichtung zur Zahlung entstanden sei. Somit habe Ende 2017 nur im Umfang der selbst gehaltenen Wertschriften der C. AG ein Verlustrisiko bestanden. Nur im Umfang von CHF 10'000.00 sei eine Rückstellung geschäftsmässig begründet. Der steuerbare Reingewinn wurde wie folgt berechnet:

Reingewinn gemäss Jahresrechnung	CHF	10'612.00
Privatanteile Auto	CHF	20416.00
Rückstellung C. AG	CHF	2'300'105.00
Korrektur Steueraufwand	CHF	-15'000.00
Vorjahresverluste	CHF	-103'175.00
steuerbarer Gewinn	CHF	2'212'958.00

Das steuerbare Eigenkapital wurde wie folgt festgesetzt:

Eigenkapital gemäss Jahresrechnung	CHF	276'991.00
Versteuerte stille Reserven:		
- Mikrokredit und C. AG	CHF	2'635'105.00
- Darlehen/Rückstellung Darlehen	CHF	-362'556.00
Steuern	CHF	-36'000.00
steuerbares Eigenkapital	CHF	2'513'540.00

4.4.

Mit Einsprache und Rekurs/Beschwerde wurde geltend gemacht, die Rekurrentin/ Beschwerdeführerin habe ab dem Jahr 2013 von der C. AG ausgegebene Anlehensobligationen an eigene Kunden vermittelt, verkauft und

abgelöst. Mit Kunden der C. AG seien sodann von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin Vereinbarungen geschlossen worden, mit denen Anteile der C. AG von CHF 5.82 Mio. gezeichnet worden seien. In den Vereinbarungen habe sich die Rekurrentin/Beschwerdeführerin verpflichtet, die Verpflichtungen der C. AG gegenüber den Anleihensgläubigern der Anleihen 2013 (aaa) und 2017 (bbb) sowie die Aktien zu übernehmen und selbständig zu tilgen. Auch seien von Kunden Aktien der I. AG im Wert von CHF 2.85 Mio. gekauft worden. Das Ausfallrisiko habe bei der Rekurrentin/Beschwerdeführerin somit mehrere Millionen betragen. Im Jahr 2018 sei die Besicherung eines Teils der Anlehensobligationen durch nachrangige Schuldbriefe auf Liegenschaften in T. problematisch geworden. Aufgrund der Kündigung der Hypothek für die Liegenschaft in T. habe die C. AG massive Liquiditätsprobleme gehabt. Am Bilanzstichtag sei ein Mittelabfluss somit mit grosser Wahrscheinlichkeit zu erwarten gewesen. Es werde im Einspracheentscheid zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Rekurrentin/Beschwerdeführerin als reine Vermittlerin keinem Haftungsrisiko ausgesetzt gewesen sei. Es werde dabei ausser Acht gelassen, dass den Kunden für Retrozessionen, welche die Rekurrentin/Beschwerdeführerin für die Vermittlung erhalten hatte, Herausgabeansprüche zugestanden hätten. Ebenso seien Schadenersatzansprüche zu befürchten gewesen. Um diesen Verlustgefahren Rechnung zu tragen, sei eine Rückstellung für Ansprüche aus Verpflichtungen von CHF 1.73 Mio. und eine Rückstellung von rund CHF 480'000.00 für Herausgabeansprüche von Retrozessionen gebildet worden. Diese Rückstellungen seien aus handelsrechtlicher Sicht zwingend vorzunehmen gewesen.

4.5.

In der Vernehmlassung führte das KStA vorerst aus, die Darlehensverträge betreffend Mikrokredit F. sähen keine Haftung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin für ein Ausfallrisiko vor. Erst mit den Abtretungserklärungen habe die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Verpflichtung zur Zahlung an die Investoren mittels Abgeltung durch Anleihen der J. übernommen. Die Abtretung der Mikrokredit-Darlehen an die Rekurrentin/Beschwerdeführerin sei per 30. Juni 2016 erfolgt. Eine Rückstellung per 31. Dezember 2015 sei daher nicht möglich gewesen. Im Nachgang zu den Einspracheentscheiden der Jahre 2015 und folgende seien weitere Unterlagen eingereicht worden, die im Umfang von insgesamt CHF 360'00.00 einen Rückstellungsbedarf zu begründen vermöchten. Dem sei bei der Berechnung von Reingewinn und Kapital in den Steuerjahren ab 2016 Rechnung zu tragen.

Sodann sähen die mit den Kunden abgeschlossenen Vermittlungsverträge der Jahre 2013 - 2017 betreffend C. AG (Aktien und Anleihen) keine Haftung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin gegenüber den Investoren vor. Ebenso begründe der zwischen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin und der C. AG geschlossene Vermittlungsvertrag keine Haftung. Erst mit der

Unterzeichnung der (nachgelagerten) Abtretungsvereinbarungen zwischen den Kunden und der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ab dem Jahr 2018 sei eine Vergütung vereinbart worden. Per Ende 2017 habe kein Ausfallrisiko bestanden. Eine Rückstellung für Retrozessionen, welche ihren Ursprung in vergangenen Geschäftsjahren hätten, könne nicht nachgeholt werden.

Für die im Jahr 2017 ausbezahlten Retrozessionen sei eine Rückstellung zulässig, wobei davon auszugehen sei, dass nicht alle Anleger die Forderung geltend machen würden. Die Rückstellung von CHF 478'200.92 müsste daher noch mit der entsprechenden Eintretenswahrscheinlichkeit gewichtet werden.

Der steuerbare Reingewinn wurde gestützt auf diese Ausführungen für die Jahre 2015 bis 2017 wie folgt neu berechnet:

Steuerbare Reingewinn	2015	2016	2017
RG gem. Jahresrechnung	106'512	10'049	10'612
gwL - Privatanteile Auto	11'495	24'532	20'416
RST Mikrokr. / C.	335'000	-	2'300'105
RST Mikrokr. /C. - K.		-329'000	31'000
RST Mikrokr. /C. - Retrozess.			-478'201
Darlehen / RST Darlehen	-223'800	-138'756	-
Darlehen H. / RST H.			
Korrektur Steueraufwand	-22'000	1'000	129'000
Vorjahresverluste		-	-432'175
Total	207'207	-432'175	1'580'757
Steuerbarer Gewinn neu	207'207	0	1'580'757

Das steuerbare Eigenkapital wurde in der Folge für die Jahre 2015 bis 2017 ebenfalls neu berechnet:

Steuerbares Eigenkapital	2015	2016	2017
EK gem. Jahresrechnung	256'330	266'379	276'991
vstR RST Mikrokr. / C.	335'000	335'000	2'635'105
RST Mikrokr. / C. - K.	-	-329'000	31'000
RST Mikrokr. /C. - Retrozess.	-	-	-478'201
vstR Darlehen / RST Darlehen	-223'800	-362'556	-362'556
Darlehen H. / RST H.			
Korrektur Steueraufwand	-22'000	-21'000	108'000
Total	345'530	-111'177	2'210'339
Steuerbares EK	345'530	100'000	2'210'339

4.6.

Den mit der Vernehmlassung beantragten Korrekturen zu Gunsten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin ist Folge zu geben. Nachfolgend ist damit einzig noch auf die Rückstellungen im Zusammenhang mit möglichen Forderungen betreffend die C. AG einzugehen.

5.

5.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG/Art. 57 DBG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG/Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).

5.2.

5.2.1.

Gemäss § 69 Abs. 1 lit. f StG und § 21 Abs. 1 lit. a StGV sowie Art. 63 Abs. 1 DBG gehören Rückstellungen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für im massgeblichen Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, vorgenommen werden. Mit der Rückstellung wird ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust der laufenden Geschäftsperiode gewinnmindernd angerechnet, obwohl er geldmässig erst in einer späteren Periode verwirklicht wird. Bei Vornahme des Abschlusses ist noch unbekannt, zu welchem Zeitpunkt, in welcher Grösse oder ob überhaupt dereinst ein Verlust oder eine wirkliche Leistungspflicht entsteht. Bilanzmässig sind Rückstellungen Passiven. Sie bilden Schulden der Unternehmung, die am Bilanzstichtag vorhanden sind, aber in ihrem Rechtsbestand oder in ihrer Höhe noch nicht genau feststehen (vgl. Art. 959 Abs. 5 OR; R. Gutsche, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. Auflage, Zürich, 2019, Art. 959a OR, Rz 128 ff.). Sie dienen der Zuordnung einer bestimmten Verpflichtung oder eines Verlustrisikos zur Periode ihrer Verursachung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 69 StG N 8 mit Verweis auf 36 StG N 29 f., mit Hinweisen). Voraussetzung der Rückstellung ist, dass ein Verlust am Bilanzstichtag mit grosser Wahrscheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig auswirken wird. Ausgangspunkt bildet die Handelsbilanz. Die Veranlagungsbehörde hat nur einzugreifen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellung nicht erfüllt sind oder, wenn der Steuerpflichtige das Verlustrisiko offensichtlich überbewertet hat (zum Ganzen: VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29]).

5.2.2.

Rückstellungen sind im Gegensatz zu Abschreibungen nicht definitiv, sondern provisorisch. Sie sind aufzulösen, wenn sie nicht oder nicht mehr im bisherigen Umfang geschäftsmässig begründet sind (ausdrücklich in Art. 63 Abs. 2 DBG); die Auflösung kann von den Steuerbehörden erzwungen werden. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung kann denn auch jederzeit überprüft werden, ohne dass neue Tatsachen eingetreten sind (VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29]). Geschäftsmässig nicht begründete Rückstellung werden zum Reingewinn hinzuge-rechnet (§ 68 Abs. lit. b Ziff. 2 StG/Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).

5.2.3.

Abzugsgrenzen sind die Rückstellungen von den transitorischen Passiven, bei denen sowohl der Eintritt des Ereignisses als auch die Höhe der Kosten sicher sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 29a; Zur Behandlung von Provisionen: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band Buchführung und Rechnungslegung [nachfolgend: HWP], Zürich 2014, S. 216, Ziff. IV.2.24.3). Transitorische Passiven gelten als kurzfristige Verbindlichkeiten, da sie voraussichtlich innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zur Zahlung fällig werden (HWP, S. 58, Ziff. II.4.2.2).

5.3.

5.3.1.

Die Gewinnermittlung knüpft an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, Handels- und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, Zürich 2015, 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. Aus der formellen Massgeblichkeit der mit der Steuererklärung eingereichten – von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung genehmigten – Bilanz ergibt sich in beweisrechtlicher Hinsicht zunächst eine Vermutung dafür, dass die in diesen 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, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 58 DBG N 170, mit Hinweisen).

5.3.2.

Will die Steuerbehörde einem verbuchten Aufwand die geschäftsmässige Begründetheit absprechen, muss sie dementsprechend darlegen, dass ein realer Aufwand, der durch die entsprechende Aufwandbuchung abgebildet wird, auch nach Studium der Belege, auf welche die Buchhaltung aufbaut, nicht erkennbar ist (Beweislast auf Seiten der Steuerbehörde; vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 58 DBG N 170).

Dabei genügt es nicht, wenn die Steuerbehörde Umstände darlegt, die aus betriebswirtschaftlicher Perspektive allenfalls einen etwas geringeren Aufwand zu rechtfertigen vermöchten. Die Steuerbehörde kann sich nicht an die Stelle des Unternehmens setzen und die Opportunität unternehmerischer Entscheidungen in Zweifel ziehen (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE. 2019.21], Erw. 2.3.).

Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichts 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).

Gelingt der Steuerbehörde indessen der Nachweis von Tatsachen, welche überhaupt oder masslich den entsprechenden Aufwand als nicht nachvollziehbar bzw. inexistent erscheinen lassen, tritt ein Beweislastwechsel ein. Dann obliegt es der Gesellschaft, die natürliche Vermutung für den fehlenden Aufwandcharakter zu entkräften, indem sie Umstände benennt und nachweist, welche die entsprechende Aufwandbuchung zu rechtfertigen vermögen.

5.4.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin ist nach den genannten Grundsätzen an die von ihr vorbehaltlos mit der Steuererklärung 2017 eingereichte und unterzeichnete Jahresrechnung gebunden. Davon abzuweichen ist damit nur, wenn handelsrechtliche oder steuerrechtliche Vorschriften solches gebieten.

6.

6.1.

Zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung ist auf die von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin betreffend C. AG und I. AG abgeschlossenen Vereinbarungen abzustellen.

6.2.

6.2.1.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin ist gegenüber den Investoren insbesondere mit der "Reservationsvereinbarung B. für Anteile an der Anleiheobligation der C. AG 2017", der "Reservationsvereinbarung für Anteile an den Anleiheobligationen der C. 2017" wie auch mit dem Aktienkaufvertrag betreffend Kauf von Aktien der C. AG von der I. AG als Vermittlerin aufgetreten. Eine weitergehende Rechtsbeziehung – insbesondere als Vertragspartei – bestand gemäss diesen Vereinbarungen nicht. Weitergehende Verträge, insbesondere Vermögensverwaltungsverträge zwischen den Investoren und der Rekurrentin/Beschwerdeführerin befinden sich nicht in den Akten.

6.2.2.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat Vermittlungsverträge abgeschlossen, so mit der I. AG vom 12./15. April 2013 und vom 24. April 2017 sowie mit der C. AG vom 12./15. April 2013 und 24. April 2017. Mit diesen Verträgen wurde insbesondere die Provisionierung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin geregelt. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat gestützt auf die Verträge von der C. AG und der I. AG (somit von "Dritten" im Sinne der Rechtsprechung; vgl. Erw. 6.2.4.) in erheblichem Umfang Provisionen erhalten.

6.2.3.

Am 11. Dezember 2018 wurde sodann die Vereinbarung (Vernehmlassungsbeilage 7) zwischen der C. AG und der Rekurrentin/Beschwerdeführerin abgeschlossen. Danach hatte die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Verpflichtungen der C. AG gegenüber den Anleihegläubigern zu übernehmen und Forderungen selbständig zu tilgen und ebenso Aktien zu übernehmen. Die C. AG verpflichtete sich im Gegenzug Kompensationszahlungen "im Umfange von jeweils der Hälfte des Nennwertes inklusive Agio betreffend der Anleihe aaa und jeweils der Hälfte des Nennwertes betreffend der Anleihe bbb gegenüber den jeweiligen Anleihegläubigern", maximal CHF 10'800'000.00, zu leisten. In der Folge wurden von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin verschiedene Abtretungsvereinbarungen mit Investoren abgeschlossen (vgl. Vernehmlassungsbeilage 6).

6.2.4.

Aus dem Bericht der Untersuchungsbeauftragten vom 17. Dezember 2019 an die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA (nachfolgend: Bericht UB), S. 67 ff., geht zu den Rechtsbeziehungen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin das folgende hervor (A. = Rekurrentin/Beschwerdeführerin; C. = C. AG):

"7.4.1. Rechtsbeziehung zwischen der A. und ihren Kunden

Die A. habe allgemeine Dienstleistungen an ihre Kunden erbracht (Unterstützung beim Hauskauf, Unterstützung bei Ehe- und Erbrechtsverträgen etc.). Von den Kunden habe man dafür in der Regel kein Honorar erhalten, ausser, wenn die A. ein Haus für einen Kunden verkauft habe. Dafür sei dann ein Maklerhonorar verlangt worden. Der Anstoss für diese Dienstleistungen der A. sei jeweils durch die Kunden erfolgt.

Die Vermittlung von Anleihen habe sich aus den allgemeinen Dienstleistungen der A. ergeben, beispielsweise, wenn jemand etwas geerbt und nach Anlagemöglichkeiten gefragt habe. Man habe dann Vorschläge gemacht (vgl. die Dienstleistungen auf unserem Dienstleistungspapier), den Kunden aber nicht beraten, sondern über das Produkt informiert und die notwendigen Unterlagen abgegeben.

Es würden viele Unternehmungen mit Investmentmöglichkeiten auf die A. zukommen. Diese würden jeweils auf ihre Sinnhaftigkeit geprüft und, ob diese rechtlich zulässig seien. Aus finanzmarktrechtlicher Sicht kämen ja nur gewisse Anlagemöglichkeiten in Frage.

Gemäss L. und G. bestehen keine schriftlichen Verträge zwischen der A. und ihren Kunden. Vermögensverwaltungsverträge mit Kunden der A. hätten früher möglicherweise mit der M. bestanden. Diese hätten sich aber nicht auf die von A. vermittelten Anleihen bezogen, sondern auf Bankprodukte, die an Kunden vermittelt worden seien. Es seien weder von der A. noch von der M. Vermögensverwaltungsgebühren für die von der A. an die Kunden vermittelten Produkte verrechnet worden (die M. hätte von diesen Produkten gar nichts gewusst).

Gemäss den der UB vorliegenden Unterlagen (auf die zum Teil auch in der Befragung vom 29./30. Oktober 2019 Bezug genommen wurden) stammen viele Kundenbeziehungen der A. aus der Tätigkeit von G. bei der M. (vgl. dazu vorstehend auch Ziffer 3.3.2). Im November 2016 wurde das Arbeitsverhältnis zwischen der M., G. und H. per 31. Dezember 2016 aufgelöst und die Zuweisung der Kunden zwischen den Parteien vereinbart. Vor diesem Hintergrund wurden Ende 2016 bzw. anfangs 2017 von den der A. zugewiesenen Kunden Ermächtigungen zur Dossierübergabe und Datenaustausch an die A. unterzeichnet. In der von der M. erstellten Ermächtigung zum Datenaustausch wurde darauf hingewiesen, dass der unterzeichnende Kunde bestätigt, dass für die Vermögensanlagen bei der C., J., N. SA, O. und weitere von der A. angebotenen Vermögensanlagen die Beratungshaftung und -Verantwortlichkeit wie bis anhin bei der A. verbleiben würde.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2014 informierte die A. die Kunden, die in Anlehensobligationen der C. investiert hatten, dass die Beratung für Finanzprodukte generell über die M. erfolgen würde, für ihre Investition in die C. und die Vermittlung aber einzig die A. verantwortlich sei."

7.4.2. Herausgabeansprüche für von der A. vereinnahmte Provisionen aus der Vermittlung von Anleihen und Aktien

Gemäss Art. 400 Abs. 1 OR ist ein Beauftragter schuldig, auf Verlangen jederzeit über seine Geschäftsführung Rechenschaft abzulegen und alles,

was ihm infolge derselben aus irgendeinem Grunde zugekommen ist, zu erstatten.

Bei Art. 400 Abs. 1 OR handelt es sich um eine umfassende Ablieferungspflicht. Sie ist eine direkte Folge des fremdnützigen Charakters des Auftrages (BK-Fellmann, Art. 400 N 10, 113). Die Herausgabepflicht für die dem Beauftragten aus der Auftragsausführung zufließenden Vermögenswerte beruht auf der Überlegung, dass der Beauftragte fremde Interessen besorgt und die damit verbundenen Vermögensveränderungen daher letztlich nur den Auftraggeber treffen sollen. Darüber hinaus handelt es sich bei der Herausgabepflicht um eine Konkretisierung der Treuepflicht gemäss Art. 398 Abs. 2 OR.440

Für die Herausgabepflicht ist allein entscheidend, dass der Beauftragte die Gegenstände (Vermögenswerte) infolge seiner Auftragsausführung erhalten hat. Zwischen dem Zugang eines Vermögensvorteils und dem Auftrag muss ein innerer Zusammenhang bestehen. Bei Zuwendungen Dritter ist ein solcher schon dann zu bejahen, wenn die Gefahr besteht, der Beauftragte könnte sich dadurch veranlasst sehen, die Interessen des Auftraggebers nicht ausreichend zu berücksichtigen.

Gemäss Auffassung des Bundesgerichts soll "der Beauftragte durch den Auftrag - abgesehen von seinem allfälligen Honorar - weder gewinnen noch verlieren; er muss daher alle Vermögenswerte herausgeben, welche in einem inneren Zusammenhang zur Auftragsausführung stehen. [...] Zu den indirekten Vorteilen, die der Beauftragte herausgeben muss, zählen z.B. Rabatte, Provisionen, Schmiergelder usw.

In BGE 138 III 755 ff. bestätigte das Bundesgericht im Wesentlichen seine Rechtsprechung zur Ablieferung von Retrozessionen und Vertriebsentschädigungen und bejahte auch eine Herausgabepflicht von sog. Bestandespflegekommissionen, die einer vermögensverwaltenden Bank von konzernfremden Produktanbietern entrichtet werden. Das Bundesgericht betonte aber, dass die Beurteilung, ob es sich um herausgabepflichtige Zuwendungen handelt, nicht losgelöst vom konkreten Verhältnis erfolgen kann. Im Hinblick auf den Zweck der Ablieferungspflicht nach Art. 400 Abs. 1 OR ist vielmehr anhand der Vertragspflichten zu untersuchen, ob die gestützt auf [Vertriebsvereinbarungen von Produktanbietern gezahlten Bestandespflegekommissionen] die Besorgnis begründeten, der Beauftragte könnte möglicherweise die Interessen des Auftraggebers nicht ausreichend wahrnehmen.

Die obigen Überlegungen sind auf die konkreten Umstände zwischen der A. und ihren Kunden anzuwenden und anhand einer Gesamtbeurteilung ist zu entscheiden, (a) ob sich die Rechtsbeziehung überhaupt als Auftrag oder auftragsähnliches Verhältnis bzw. zusammengesetzter Vertrag qualifiziert, und - wenn dies bejaht wird - ist zu untersuchen, (b) ob es bei den von der A. vereinnahmten Provisionen um herausgabepflichtige Zuwendungen handelt.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen darf davon ausgegangen werden, dass zwischen der A. und ihren Kunden kein Vermögensverwaltungsverhältnis für die vermittelten Finanzprodukte bestand (vgl. vorstehend Ziffer 7.4.1). Schwieriger zu beurteilen ist die Frage, ob es sich bei der Rechtsbeziehung zu den Kunden im Zusammenhang mit der Vermittlung von Finanzprodukten um einen Auftrag oder eine auftragsähnliche Rechtsbezie-

hung handelt. Basierend auf den vorstehenden Erkenntnissen zur Rechtsbeziehung (vgl. vorstehend Ziffer 7.4.1) kann dies aus Sicht der UB nicht ausgeschlossen werden. Falls ein Auftragsverhältnis oder auftragsähnliche Rechtsbeziehung zwischen A. und ihren Kunden bestehen sollte, ist u. E. auch ein innerer Zusammenhang zwischen dem Zugang des Vermögensvorteils (Provisionszahlungen an die A. durch die Emittenten) und der Auftragsausführung gegeben.

Gemäss L. und G. sei den Kunden bei den vermittelten Anlehensobligationen bewusst gewesen, dass Provisionen bezahlt werden würden. Dies sei aus den Emissionsprospekten ersichtlich gewesen. Bei der Vermittlung von Darlehen an die N. SA sei der Kunde nicht aktiv darauf hingewiesen worden. Ob aus diesem Umstand alleine ein gültiger Verzicht der Kunden auf einen allfällig bestehenden Herausgabeanspruch der Kunden abgeleitet werden kann, muss bezweifelt werden. Zumindest für einen rechtsgültigen Verzicht des Auftraggebers auf die Herausgabe von Retrozessionen und ähnlichen Einnahmen des Vermögensverwalters werden vom Bundesgericht relative hohe Anforderungen gesetzt. Die Gültigkeit eines Verzichts setzt voraus, dass der Auftraggeber über die zu erwartenden Retrozessionen vollständig und wahrheitsgetreu informiert ist, und dass sein Wille, auf deren Ablieferung zu verzichten, aus der Vereinbarung entsprechend deutlich hervorgeht.

Es ist somit nicht ausgeschlossen, dass seitens der Kunden der A. Ansprüche auf Herausgabe der an die A. im Rahmen der an sie vermittelten Finanzprodukte geflossenen Provisionen bestehen. Zuzugabe der Höhe der von der A. vereinnahmten Provisionen - alleine in den Jahren 2015 bis 2018 betrugen diese brutto CHF 9'359'491,70 - besteht für diesen Fall ein Risiko, dass die A. überschuldet ist.

Natürlich besteht auch die Möglichkeit, dass zumindest ein Teil der Kunden nachträglich auf einen möglichen Herausgabeanspruch rechtsgültig verzichtet.

7.4.3. Schadenersatzansprüche von Kunden der A. aus der Vermittlung und Verkauf von Finanzprodukten durch die A.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen zur Rechtsbeziehung der A. zu ihren Kunden (vgl. dazu vorstehend Ziffer 7.4.1) bestehen möglicherweise auch Schadenersatzansprüche der Kunden für mögliche Verluste aus den von der A. vermittelten und verkauften Finanzprodukten aus sorgfaltswidriger Beratung. Im Fokus dürften hier vor allem Ansprüche der Kunden betreffend mögliche Verluste aus deren Investitionen in Anlehensobligationen der C. stehen. Die C. befindet sich offenbar in finanziellen Schwierigkeiten (vgl. dazu vorstehend Ziffer 4.7.4)."

6.3.

6.3.1.

Vorerst ist festzustellen, dass sich im Geschäftsjahr 2017 noch keine Rückzahlungsverpflichtungen zu Lasten der Rekurrentin/Beschwerdeführerin manifestiert hatten. Solche wurden erst mit dem Abschluss der Vereinbarung mit der C. AG vom 11. Dezember 2018 – und damit rund ein Jahr nach dem massgeblichen Bilanzstichtag – konkretisiert. Gegen einen Rückstellungsbedarf von CHF 2'310'105.00 spricht auch der Umstand, dass die ver-

buchte Rückstellung von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin selbst bereits im Jahr 2018 wieder auf CHF 670'000.00 (Eigenbestand an Titeln der I. AG und der C. AG per 31. Dezember 2018) reduziert wurde. Allein deshalb ist die im Geschäftsjahr 2017 verbuchte Rückstellung von CHF 2'310'105.00 nicht geschäftsmässig begründet und aufzurechnen.

Hinzu kommt, dass es offensichtlich der Geschäftspraxis der Rekurrentin/Beschwerdeführerin entsprach, die Investoren im Sinne einer Abmahnung auf Anlagerisiken hinzuweisen. Das ergibt sich beispielhaft aus den Darlehensverträgen mit der Mikrokredit F. (Vernehmlassungsbeilage 1), wo festgehalten wurde, dass "[d]er Darlehensgeber (...) sich über Internet und dem Fact-Sheet, dass diesem Vertrag als Anhang beiliegt, über das Geschäftsmodell informiert und (...) die mit diesem Geschäftsmodell verbundenen Risiken" kennt. Auch deshalb kann eine Rückstellung aufgrund des Fehlens jeglicher (geltend gemachter) Ansprüche auf Schadenersatz (insbesondere aus Beratungsfehlern) der Investoren gegenüber der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht in Frage kommen.

6.3.2.

Die Ausführungen im Bericht UB ändern an dieser Beurteilung nichts, zumal dieser im Wesentlichen mit dem Fokus auf eine mögliche Überschuldung der Rekurrentin/Beschwerdeführerin erstellt wurde (Frage der Konkursöffnung und folgender Liquidation). Die Ausführungen zu allfälligen Schadenersatzansprüchen sind im Bericht UB dementsprechend in rein hypothetischer Art ohne konkreten Bezug zu erwartenden oder sich tatsächlich abzeichnenden Forderungen formuliert. Wegen dieser eingeschränkten Optik ist nicht leichthin von einem (steuerlich relevanten) Rückstellungsbedarf in Bezug auf die Anleihen und Aktien der C. AG auszugehen. Insbesondere wurde im Bericht UB das steuerliche Periodizitätsprinzip und die Frage, ob Rückstellungen nachgeholt werden dürfen, ausser Acht gelassen.

6.4.

Zu Recht wird hingegen vom KStA nunmehr die Zulässigkeit einer Rückstellung für eine allfällige Rückforderung von Retrozessionen im Umfang von CHF 478'201.00 anerkannt, zumal solche Ansprüche nach der im Bericht UB zutreffend dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung als sehr wahrscheinlich gelten konnten.

6.5.

6.5.1.

Im Ergebnis ist der Rekurs/die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Der für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 massgebliche Reingewinn reduziert sich von CHF 2'212'958.00 um CHF 632'201.00 (Rückstellung Retrozessionen von CHF 478'201.00 abzüglich Auflösung Rückstellung K. CHF 31'000.00 abzüglich Korrektur Steueraufwand von CHF 129'000.00

abzüglich bereits berücksichtigte Korrektur Steueraufwand von CHF 15'000.00 zuzüglich Verlustvortrag CHF 432'175.00 abzüglich bereits berücksichtigter Vorjahresverlust von CHF 103'175.00) auf CHF 1'580'757.00. Das steuerbare Eigenkapital beträgt CHF 2'210'339.00.

6.5.2.

Der für die direkte Bundessteuer 2017 massgebliche Reingewinn beträgt CHF 1'580'757.00 (gleiche Berechnung wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2017).

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin/Beschwerdeführerin gemessen an ihren Anträgen zu rund 30 %. Sie hat daher die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens zu 70 % zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG/Art. 144 Abs. 1 DBG).

7.2.

7.2.1.

Die Vertreterin im Rekurs- und Beschwerdeverfahren amtiert seit dem 30. Juni 2020 als Liquidatorin der Rekurrentin/Beschwerdeführerin. Damit hat sie Organstellung. Entsprechend ist zu prüfen, ob die Rekurrentin gleichwohl einen Anspruch auf eine Parteientschädigung hat.

7.2.2.

Gemäss § 189 Abs. 2 StG ist der (teilweise) obsiegenden steuerpflichtigen Person nur für die Vertretung durch eine Anwältin oder einen Anwalt, eine Notarin oder einen Notar oder durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zuzusprechen. Die in eigener Sache handelnde, nicht durch einen Dritten vertretene oder beratene Partei ist deshalb praxisgemäss nicht entschädigungsberechtigt.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts stellt das gesellschaftsrechtliche Organ der nicht vertretenen Partei entschädigungsrechtlich gleich (vgl. AGVE 2007 S. 224 ff., mit zahlreichen Hinweisen).

7.2.3.

Zum gleichen Ergebnis führt im vorliegenden Fall die Praxis des Bundesverwaltungsgerichtes sowie des Bundesgerichtes gestützt auf Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG), auch wenn dort die Entscheidung, ob eine Parteientschädigung zugesprochen wird, davon abhängig ist, ob ein anwaltliches Organ im Rahmen seiner (berufsspezifischen) anwaltlichen oder gesellschaftsrechtlichen Tätigkeit agiert hat (vgl. BGE 115 Ia 197; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. April 2008 [A-1420/2006]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. November 2007 [B-1211/2007]; VwVG,

Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Zürich/ St. Gallen 2008, Art. 64 N 14).

Es liegt auf der Hand, dass die Vertreterin gerade wegen der beruflichen Qualifikationen bzw. deren Spezialisierung die Vertretung im beschwerdeverfahren obliegt. Entsprechend überwiegt die gesellschaftsrechtliche Tätigkeit. Die Vertreterin der Rekurrentin/Beschwerdeführerin agierte in ihrer Funktion als Liquidatorin agierte und trat daher als Organ auf.

7.3.

Im Ergebnis kann der Liquidatorin weder nach § 189 Abs. 2 StG, noch nach Art. 144 DBG eine Parteientschädigung zu gesprochen werden.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Reingewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 auf CHF 1'580'757.00 festgesetzt. Das steuerbare Eigenkapital beträgt CHF 2'210'339.00.

1.2.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Reingewinn für die direkte Bundessteuer 2017 auf CHF 1'580'757.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat die Kosten des Verfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 10'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 260.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 10'360.00, zu 70 % mit CHF 7'252.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin/Beschwerdeführerin (2)

das Kantonale Steueramt

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer

das Gemeindesteueramt S.

Rechtsmittelbelehrungen

Kantons- und Gemeindesteuern

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]).

Direkte Bundessteuer

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 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]).

Aarau, 20. Oktober 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche