

3-RV.2023.49

P 23

Urteil vom 20. Februar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch Daniel Dillier, Advokat, Ludwig + Partner AG,
St. Alban-Vorstadt 110, Postfach 419, 4010 Basel

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 3. März 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 2. Dezember 2022 wurde der A._____ vom Kantonalen Steueramt, Sektion Juristische Personen (KStA JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 20'000.00 (CHF 40'000.00 [Aufrechnung Rückstellungen] - CHF 20'000.00 [steuerfreier Betrag]) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 121'787.00 veranlagt. Dabei wurden Rückstellungen von CHF 40'000.00 zum steuerbaren Gewinn gerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 2. Dezember 2022 liess der A._____ mit Schreiben vom 6. Januar 2023 Einsprache erheben. Er liess den Antrag stellen, auf die Aufrechnung von CHF 40'000.00 sei zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 3. März 2023 wies das KStA JP die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 3. März 2023 (Zustellung am 7. März 2023) hat der A._____ mit Rekurs vom 6. April 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit den

"Rechtsbegehren

1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 3. März 2023 der Rekursgegnerin betreffend der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 aufzuheben.
2. (...).
3. Es seien die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 sowie (...) für den A._____ im Vereinsjahr 2020/2021 so zu veranlagern, dass im Ergebnis keine steuerbefreiten Mitgliederbeiträge besteuert werden.
4. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin."

und den

"Verfahrensanträge

1. Es seien die beiden Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer zu vereinigen und in einem Verfahren zu behandeln.
2. Es seien sämtliche Akten der Vorinstanz von Amtes wegen beizuziehen."

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

5.

Das KStA JP beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Der A. _____ liess auf eine Replik verzichten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Mit Rekurs wurde unter anderem die Vereinigung des Rekursverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 mit dem Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2021 sowie der Beizug der Akten der Vorinstanz beantragt.

2.2.

Für eine Verfahrensvereinigung spricht zwar der in beiden Verfahren einheitlich zu beurteilende Sachverhalt. Hingegen basieren die Rechtsmittelverfahren auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen und umfassen nicht die gleichen Beteiligten. Insbesondere ist im Verfahren betreffend direkte Bundessteuer auch die Eidgenössische Steuerverwaltung Entscheidadressantin. Der Antrag auf Verfahrensvereinigung ist daher abzuweisen.

2.3.

Die Vorakten werden vom Spezialverwaltungsgericht regelmässig beigezogen, so auch im vorliegenden Verfahren. Der Verfahrensantrag auf Beizug der Vorakten wird damit gegenstandslos.

3.

Der A. _____ ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. ZGB (vgl. Art. 1 der Statuten vom 7. März 2020 [Statuten]) mit Sitz per 30. Juni 2021 in S. _____ ([...]). Gemäss dem statutarischen Zweck dient die A. _____ für die Erfüllung der sich stellenden Aufgaben sowie für besondere Aktivitäten des [...] (vgl. Art. 3 der Statuten). Das Geschäftsjahr beginnt jeweils am 1. Juli und endet am 30. Juni (vgl. Art. 9 der Statuten).

4.

4.1.

Die Rekurrentin bildete im Hinblick auf eine bevorstehende Veranstaltung "C. _____" (nachfolgend: die Veranstaltung), welche tt.mm. 2022 in T. _____ stattfand, in den Geschäftsjahren 2017/2018 und 2018/2019 Rückstellungen von je CHF 20'000.00 (vgl. Kontodetails 2017/2018 und 2018/2019: Konto 2350 [Rstg. [...]]). Im Geschäftsjahr 2020/2021 wurden diese Rückstellungen von insgesamt CHF 40'000.00 auf das Konto 2354

(Rstg. [...]) umgebucht. Mit der Steuererklärung 2021 wurden folglich für die Veranstaltung gebildete Rückstellungen von CHF 40'000.00 deklariert.

4.2.

4.2.1.

Mit Schreiben vom 7. November 2022 verlangte das KStA JP für eine nähere Prüfung folgende Informationen und Unterlagen ein:

- Begründung zu den neu Erhöhten/Gebildeten Rückstellungen. Gemäss unserer Auflage bei dem Vereinsjahr 2020 sind die Rückstellungen nicht zu erhöhen und aufzulösen."

4.2.2.

Mit E-Mail vom 13. November 2022 teilte die Rekurrentin mit, dass der Entscheid, wonach die Veranstaltung in T. _____ stattfinden werde, bereits vor Jahren gefällt worden sei. Dabei sei entschieden worden, dass zu Lasten der [...] - Rechnungen 2017/2018 und 2018/2019 je CHF 20'000.00 für die ungedeckten Kosten zurückzustellen seien. Am 5. November 2021 seien CHF 20'000.00 aus der Rückstellungsposition "Konto 2350 [...]" an das Organisationskomitee überwiesen worden. Die Auflösung der zweiten Tranche der Rückstellung von CHF 20'000.00 sei im Geschäftsjahr 2022/2023 vollzogen worden. Weiter führte die Rekurrentin aus, man könne den Verein nicht mit einer gewinnorientierten Organisation wie eine Aktiengesellschaft oder GmbH vergleichen. Aus diesem Grund seien die Bildung und die spätere Auflösung von Rückstellungen unabdingbar.

4.3.

Im Veranlagungsverfahren erachtete das KStA JP die für die Veranstaltung gebildeten Rückstellungen von CHF 40'000.00 als nicht geschäftsmässig begründet und rechnete CHF 40'000.00 zum Gewinn hinzu.

4.4.

Mit Einsprache machte die Rekurrentin geltend, die aufgerechneten Rückstellungen für die Veranstaltung von CHF 40'000.00 seien bereits in den Geschäftsjahren 2017/2018 und 2018/2019 gebildet worden. Wie aus der Buchhaltung zu entnehmen sei, seien diese im Geschäftsjahr 2020/2021 vom Konto 2350 auf das Konto 2354 umgebucht worden. Es handle sich daher nicht um eine neu im Geschäftsjahr 2020/2021 gebildete Rückstellung. Weiter wurde ausgeführt, dass der Schweizer [...] - Rat vor Jahren entschieden habe, dass jeder der drei [...] in der Schweiz für die Veranstaltung zu je CHF 40'000.00 aufkommen müsse. Der Zahlentscheid sei anlässlich der Sitzung des [...] - Rates vom tt.mm. 2021 beschlossen worden. Ohne diesen Entscheid hätte die Veranstaltung nicht in der Schweiz stattfinden können. Somit sei es notwendig gewesen, Rückstellungen dafür zu bilden. Die Rückstellungen seien hauptsächlich aus Mitgliederbeiträgen finanziert worden. Es könne daher nicht sein, dass aus

Mitgliederbeiträgen gebildete notwendige Rückstellungen im Steuerjahr 2021 aufgerechnet und besteuert werden.

4.5.

Das KStA JP hielt in seinem Einspracheentscheid fest, dass die Rekurrentin weder in ihrer Antwort auf die Aktenenergänzung noch in ihrer Einsprache nachgewiesen habe, dass die getätigten Rückstellungen auf eine in der Vergangenheit begründete Verbindlichkeit zurückzuführen seien. Ein verbindlicher Beschluss in Zusammenhang mit einer allfälligen Kostenübernahme sei jedoch nur aus dem Protokoll zur Herbstsitzung des Schweizer [...] - Rates vom tt.mm. 2021 ersichtlich. Der Beschluss, der zur Bildung der Rückstellungen für die Veranstaltungen von CHF 40'000.00 berechtigen könnte, sei demnach erst im Geschäftsjahr 2021/2022 gefällt worden. Somit seien die Rückstellungen für Zukünftiges geplant worden und seien nicht dem abgelaufenen Geschäftsjahr 2020/2021 wirtschaftlich zuzuordnen.

4.6.

Mit Rekurs machte die Rekurrentin geltend, die Rückstellungen von CHF 40'000.00 seien ausschliesslich zur Finanzierung der Veranstaltung gebildet worden. Da die Veranstaltung aussergewöhnlich gewesen sei und aus organisatorischen und finanziellen Gründen nicht häufig stattfinden könne, könne die Veranstaltung mit dem Firmenjubiläum einer Kapitalgesellschaft verglichen werden. Vorliegend könne man die zulässigen Gründe für Rückstellungen nach § 73 StG beiziehen. Als bevorstehende Ausgaben ohne wirtschaftlichen Zweck kämen dort beispielsweise die Neuanschaffung von Sportgeräten, der Bau von Sportanlagen oder gemeinnützige Anlässe in Frage. Im Kanton St. Gallen oder im Kanton Thurgau sei die Zulässigkeit von Rückstellungen zur Finanzierung von Firmenjubiläen oder vergleichbaren Anlässen ausdrücklich verankert. Da die einschlägigen kantonalen Gesetzesbestimmungen im Kanton Aargau und Kanton St. Gallen vom Wortlaut her identisch seien, habe für die Rückstellungen für die Veranstaltung die identische Beurteilung zu erfolgen.

Weiter wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen der steuerlichen Abziehbarkeit der Rückstellungen für die Veranstaltung erfüllt seien. So seien die Rückstellungen in der Buchhaltung mit sachgerechter Kontierung verbucht und ausgewiesen worden. Weiter sei die geschäftsmässige Begründetheit gegeben, da eine geschäftsmässige Verpflichtung bestehe, indem die Rekurrentin sich zur Mitfinanzierung der Veranstaltung verpflichtet habe. Indem die Rückstellungen von CHF 40'000.00 in zwei Tranchen am 5. November 2021 und am 19. Juli 2022 aufgelöst und die Gelder ausbezahlt worden seien, habe die Rekurrentin schliesslich ihre eingegangene Verpflichtung auch erfüllt. Zudem sei festzuhalten, dass die Verpflichtung in einem direkten Zusammenhang mit dem Sinn und Zweck des Vereins

stehe und damit nach Treu und Glauben zu den ordentlich anfallenden Unkosten eines solchen Verein gezählt werden könne.

Bei der Veranlagung 2021 sei auch dem Umstand, dass Mitgliederbeiträge nicht zum steuerbaren Gewinn gezählt werden dürften, keine Rechnung getragen worden. Daher sei gegen § 73 Abs. 1 StG verstossen worden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb ursprünglich abzugsfähige und somit steuerbefreite Mitgliederbeiträge nun als steuerbarer Gewinn behandelt würden. Durch die temporäre Bildung einer Rückstellung ändere sich an der Natur der ursprünglichen Erträge und deren Steuerbarkeit bzw. nicht Steuerbarkeit nichts. Eine andere Beurteilung sei steuersystematisch falsch.

Nebst den klassischen Mitgliederbeiträgen erhalte die Rekurrentin Beiträge vom Dachverband D.____. Hintergrund dieser Beiträge sei, dass jeder E.____ verpflichtet werde, pro Mitglied einen Beitrag an D.____ zu entrichten. Diese von jedem lokalen E.____ direkt an D.____ abgelieferten Beiträge würden von D.____ gesammelt und (nach Deckung der Kosten) im Rahmen einer Umverteilung den einzelnen E.____ wieder vergütet werden. Dabei umfasse die jährliche Rückvergütung durch D.____ die jeweils effektiv in der Erfolgsrechnung eines E.____ ausgewiesenen [...] - Spesen. Die im Abschluss vom Verein als Ertrag ausgewiesenen Beiträge von D.____ seien daher zum einen reiner Spesenersatz und zum anderen nichts anderes als Mitgliederbeiträge des Vereins an D.____ die durch D.____ an den Verein zurückgeleitet worden seien. Der Dachverband vereinnahme die direkt aus den Mitgliederbeiträgen stammenden Beiträge quasi treuhänderisch und verteile diese um. Daher seien auch diese Beiträge von D.____ vollumfänglich als steuerbefreite Mitgliederbeiträge zu qualifizieren und unterlägen deshalb der Befreiung von der Besteuerung nach § 73 Abs. 1 StG. In den Geschäftsjahren 2017/2018 und 2018/2019 hätten die gebildeten Rückstellungen von je CHF 20'000.00 die Beiträge aus D.____ von CHF 14'383.00 (2017/2018) bzw. CHF 11'582.30 (2018/2019) im Umfang von CHF 5'617.00 (2017/2018) bzw. CHF 8'417.70 (2018/2019) überstiegen. Selbst wenn die Mitgliederbeiträge von D.____ nicht als Mitgliederbeiträge im Sinne von § 73 Abs. 1 StG zu qualifizieren seien, würden CHF 5'617.00 (2017/2018) bzw. CHF 8'417.70 (2018/2019) der Aufrechnung aus steuerfreien, klassischen Mitgliederbeiträgen der Vereinsmitglieder stammen und dürften nicht besteuert werden.

Weiter sei die Spezialvorschrift von § 73 Abs. 3 StG zu beachten. Wenn die Beiträge von D.____ an die Rekurrentin keine Mitgliederbeiträge im Sinne der Steuergesetzgebung sein sollten, so hätten diese dennoch als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 73 Abs. 3 zu gelten. Die Höhe der Beiträge von D.____ an den Verein würden von Geschäftsjahr zu Geschäftsjahr variieren und hätten ihre Ursache in den ausserordentlichen

Aufwendungen des [...]. Die Rückstellungen seien für die Veranstaltung, welche klarerweise keinen wirtschaftlichen Zweck gehabt habe, gebildet worden. Somit wären die aufgerechneten Rückstellungen in dem Umfang, in dem diese aus Beiträgen der D._____ stammten, auch in Anwendung von § 73 Abs. 3 StG zulässig und dürften nicht aufgerechnet werden.

Zudem machte die Rekurrentin geltend, dass der Einspracheentscheid der Vorinstanz nicht begründet gewesen sei.

4.7.

In seiner Vernehmlassung verwies das KStA JP auf seine Ausführungen im Einspracheentscheid und hielt daran vollumfänglich fest. Zusätzlich brachte es vor, dass der vierseitige Einspracheentscheid entgegen der Ansicht der Rekurrentin eine Begründung enthalte. Vermutungsweise sei der Einspracheentscheid von der Rekurrentin nicht vollumfänglich an den Vertreter weitergeleitet worden.

5.

5.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre Begründungspflicht im Einspracheverfahren verletzt hat.

5.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.121]; Kommentar

zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

5.3.

Vorliegend hat die Vorinstanz in ihrer Erwägungen auf Seite 2 des Einspracheentscheides ihren Entscheid begründet. Insbesondere wird auf den mit der Einsprache geltend gemachten Antrag und auf die beigelegten Beweismittel eingegangen. Es geht deutlich hervor, aus welchen Gründen die Einsprache abgewiesen wurde. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt daher nicht vor.

6.

6.1.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist, ob die Aufrechnung der Rückstellungen für die Veranstaltung von CHF 40'000.00 zu Recht erfolgt ist.

6.2.

6.2.1.

Für die Gewinnermittlung von Vereinen kommen grundsätzlich die allgemeinen Gewinnermittlungsregeln nach §§ 67 StG ff. zur Anwendung. § 73 StG ergänzt bzw. präzisiert die allgemein geltenden Gewinnermittlungsprinzipien. Er ist daher als ergänzende – privilegierende – Spezialnorm zu den allgemeinen Bestimmungen der §§ 67 ff. zu verstehen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 73 StG N 6).

6.2.2.

6.2.2.1.

Die allgemeinen Gewinnermittlungsregeln sehen eine Berücksichtigung von geschäftsmässig begründete Rückstellungen als Aufwand vor (§ 69 Abs. 1 lit. f StG).

6.2.2.2.

Gemäss § 69 Abs. 1 lit. f StG i.V.m. § 21 Abs. 1 StGV gehören Rückstellungen unter anderem zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für im massgeblichen Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, vorgenommen werden, wenn am massgeblichen Bilanzstichtag Verlustrisiken vorhanden sind, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren verbunden sind, oder wenn andere unmittelbar drohende Verlustrisiken bestehen.

6.2.2.3.

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. Sie dienen der Zuordnung einer bestimmten Verpflichtung oder eines Verlustrisikos zur Periode ihrer Verursachung. Voraussetzung der Rückstellung ist, dass ein Verlust am Bilanzstichtag mit grosser Wahrscheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig auswirken wird. Gemäss SGE vom 1. September 2021 (3-RV.2019.112) reicht es aus, wenn der Verlust "tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich" verursacht wurde. 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 (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 31; zum Ganzen: SGE vom 26. Januar 2012 [3-RV. 2011.114] Erw. 5.1.)

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; 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 (vgl. VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29], Erw. 1.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 33).

6.2.3.

6.2.3.1.

Mitgliederbeiträge an Vereine werden gemäss § 73 Abs. 1 StG nicht zum steuerbaren Reingewinn gezählt. Als steuerbarer Gewinn werden daher die erwirtschafteten Gewinne erfasst, jedoch nicht die durch die Vereinsmitglieder zugeführten Mittel. Mitgliederbeiträge sind steuerbefreit, sofern sie von den Mitgliedern in Erfüllung der statutarischen Bestimmungen geleistet werden. Als Mitgliederbeiträge gelten alle Geldzahlungen, die auf einer statutarischen Grundlage beruhen und zur Zweckverfolgung des Vereins verwendet werden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 73 StG N 12).

6.2.3.2.

§ 73 Abs. 2 StG sieht vor, dass von den steuerbaren Erträgen der Vereine die zur Erzielung dieser Erträge erforderlichen Aufwendungen in vollem Umfang steuerwirksam abgezogen werden können. Andere Aufwendungen sind steuerlich nur insoweit abzugsfähig, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 73 StG N 15).

6.2.3.3.

Der Kanton Aargau sieht unter anderem für Vereine zusätzlich zu den steuerlich vorgesehenen Rückstellungsmöglichkeiten (vgl. Erw. 6.2.2.2) in § 73 Abs. 3 StG ausserordentliche Rückstellungsmöglichkeiten vor. Demnach können Mittel, die aus ausserordentlichen Einkünften stammen, zurückgestellt werden, sofern diese für bevorstehende Zuwendungen an steuerbefreite juristische Personen und für bevorstehende Ausgaben des Vereins für nicht wirtschaftliche Zwecke vorgesehen werden. Als ausserordentliche Einkünfte qualifizieren beispielsweise Einkünfte aus einem Musiktag oder aus einem Turnfest. Sind diese ausserordentlichen Einkünfte für bevorstehende Ausgaben des Vereins für nicht wirtschaftliche Zwecke vorgesehen, können diese bevorstehenden Ausgaben maximal im Umfang der ausserordentlichen Einkünfte zurückgestellt werden. Als bevorstehende Ausgaben mit nicht wirtschaftlichen Zwecken kommen beispielsweise eine Neuinstrumentierung, eine Neuuniformierung, die Neuanschaffung von Sportgeräten oder ein Bau von Sportanlagen in Frage. Durch die Rückstellungsmöglichkeit werden die ausserordentlichen Einkünfte erfolgsneutral ausgewiesen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 73 StG N 19).

6.2.4.

Tatsachen, die eine Rückstellung bezüglich Bestand und Umfang als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernder Art und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 29 DBG N 14 mit Hinweisen).

6.3.

6.3.1.

Die Rekurrentin hat ihr Vorbringen, wonach vor Jahren entschieden worden sei, dass sie für die Kosten der Veranstaltung bis zu einem Betrag von CHF 40'000.00 aufkommen müsse, per 30. Juni 2021 (Bilanzstichtag Geschäftsjahr 2020/2021) nicht nachzuweisen können. Die Auflösung der Rückstellungen bzw. Überweisung der zwei Tranchen à CHF 20'000.00 am 5. November 2021 bzw. 19. Juli 2022 – und somit erst in den nachfolgenden Geschäftsjahren – vermögen die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen per Bilanzstichtag ebenfalls nicht nachzuweisen. Aus den Akten geht lediglich aus dem Protokoll des Schweizer [...] - Rates vom tt.mm. 2021 ein verbindlicher Beschluss für eine Kostenübernahme über CHF 40'000.00 der Rekurrentin hervor. Da dieser Beschluss erst im Geschäftsjahr 2021/2022 gefällt wurde, können damit die Rückstellungen im Geschäftsjahr 2020/2021 nicht als geschäftsmässig begründet angesehen werden. Aus der Tatsache, dass die Vorinstanz diese Rückstellungen in den Geschäftsjahren 2017/2018, 2018/2019 und 2019/2020 akzeptiert hat, kann die Rekurrentin für die Steuerperiode 2021 nichts zu ihrem Gunsten ableiten. Der Vorinstanz steht es frei, die geschäftsmässige

Begründetheit einer Rückstellung in jeder Steuerperiode neu zu überprüfen.

6.3.2.

Mit Verweis auf die Rechtsordnung bzw. der steuerrechtlicher Praxis in den Kantonen Thurgau und St. Gallen machte die Rekurrentin den Anspruch auf eine identische Beurteilung geltend. Dazu ist festzuhalten, dass ausserkantonale Gesetze und Rechtsanwendungen für das Spezialverwaltungsgericht nicht verbindlich sind.

6.3.3.

Aus den Details zur Steuerveranlagung 2021 vom 5. Dezember 2022 geht hervor, dass die Vorinstanz den Saldo aus Mitgliederbeiträgen (abzüglich den Auswendungen) von CHF 2'418.00 korrekterweise nicht zum steuerlich massgebenden Jahresergebnis hinzugerechnet hat. Insofern wurden somit die vereinnahmten Mitgliederbeiträge nicht besteuert. Weiter ist festzuhalten, dass die Tatsache, dass die vorgenommenen Rückstellungen für die Veranstaltung von CHF 40'000.00 hauptsächlich durch Mitgliederbeiträgen finanziert sind, nichts daran ändert, dass die Rückstellungen mangels Nachweises nicht geschäftsmässig begründet sind (vgl. Erw. 6.3.1). Eine Verletzung von § 73 Abs. 1 StG liegt folglich nicht vor.

6.3.4.

Die Beiträge des Dachverbandes D._____ an die Rekurrentin werden unbestrittenermassen jährlich ausgerichtet. Die Höhe der ausgerichteten Beiträge entspricht gemäss Angaben der Rekurrentin den effektiven [...] - Spesen. Bei den ausgerichteten Beiträge handelt es sich folglich offensichtlich um Spesenersatz und nicht um Mitgliederbeiträge. Allein schon aufgrund ihrer Regelmässigkeit sind diese Beiträge des Dachverbandes nicht als ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 73 Abs. 3 StG zu qualifizieren.

6.4.

Insgesamt ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht die für die Veranstaltung gebildeten Rückstellungen von CHF 40'000.00 zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet hat.

7.

Der Rekurs ist unbegründet und abzuweisen.

8.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 680.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt S. _____

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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche