

AG_VERWALTUNGSGERICHT AGVE_2000_39 vom 16. November 2000

AG Verwaltungsgericht, 2000-11-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_verwaltungsgericht_AGVE_2000_39

FR: AG_VERWALTUNGSGERICHT AGVE_2000_39 du 16 novembre 2000

IT: AG_VERWALTUNGSGERICHT AGVE_2000_39 del 16 novembre 2000

Regeste

Rückstellung (vorläufige Wertberichtigung). - Wegen Gefährdung einer Forderung gegen eine Schwestergesellschaft ist in der Regel keine Rückstellung zulässig.

Volltext

148 Verwaltungsgericht 2000 reichten Bilanz abwich, als sie diese um eine jährlich zu vermin- dernde Rückstellung ergänzte. Ihre Berechnungsweise erscheint allerdings nicht sachgerecht. Die Amortisationsrate aufgrund des Durchschnitts der statistischen Lebenserwartungen der beiden Berechtigten zu ermitteln, ist allen- falls angezeigt bei Naturalienlieferungs- und Tischrechten, wo die Leistung beim Tod des erstversterbenden Berechtigten auf die Hälfte zurückgeht. Wenn jedoch, wie im vorliegenden Fall, das Wohnrecht mit dem Tod des Erstversterbenden keine Reduktion erfährt – ab- gesehen von einer möglichen minimalen Verringerung der Neben- kosten -, muss von Anfang an mit der höheren der beiden Lebenser- wartungen (im konkreten Fall derjenigen von V.S.: 27,81 Jahre) gerechnet werden. Andernfalls kommt es zur paradoxen Folge, dass sich die voraussichtliche Dauer des Wohnrechts erhöht, wenn der Berechtigte mit der kürzeren Lebenserwartung stirbt; offensichtlich wird aber durch sein Ableben die voraussichtliche Nutzung des Wohnrechts durch den überlebenden Berechtigten (mit der längeren Lebenserwartung) nicht beeinflusst. Im vorliegenden Fall ist deshalb mit einer jährlichen Amortisa- tionsrate von Fr. 3'218.-- (Fr. 89'500.-- : 27,81) zu rechnen. 39 Rückstellung (vorläufige Wertberichtigung). - Wegen Gefährdung einer Forderung gegen eine Schwestergesellschaft ist in der Regel keine Rückstellung zulässig. Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 16. November 2000 in Sachen A. AG gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Aus den Erwägungen 2. a) Mit einer Rückstellung wird Aufwand oder Verlust ge- winnschmälernd berücksichtigt, der im Rechnungsjahr tatsächlich entstanden ist oder zumindest wahrscheinlich verursacht wurde, in

2000 Kantonales Steuerrecht 149 seiner Höhe aber noch nicht bekannt ist und sich erst im nächsten oder in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig verwirklichen wird (vgl. StE 2000, B 72.14.2 Nr. 25; 1987, B 72.14.2 Nr. 6; Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 24 N 179; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 8. Aufl., Bern 1999, § 37 Rz. 88; Reimann/Zuppinger/Schärner, in: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, Zürich 1963, § 19 lit. b N 263, je mit Hinweisen).

Voraussetzung für eine Rückstellung ist somit, dass am Bilanzstichtag ein Verlust mit grosser Wahr- scheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig aus- wirken wird (vgl. § 6 Abs. 1 lit. a-c VASStG). Steuerrechtlich werden vorläufige Wertberichtigungen den Rückstellungen gleichgestellt und oft unter diesen Begriff subsumiert (vgl. Markus Reich/Martina Züger, in: Kommentar zum schweizeri- schen

Steuerrecht, Bd. I/2a [DBG], Basel/Genf/München 2000, Art. 29 N 2 und 4, mit Hinweisen). Vorläufige Wertberichtigungen dienen dazu, am Bilanzstichtag tatsächlich oder wahrscheinlich eingetretenen, in ihrem Ausmass aber noch nicht genau feststehenden Entwertungen von Aktiven Rechnung zu tragen. Geschäftsmässig begründet sind nur Wertberichtigungen, die der Sicherung unmittelbar drohender, nicht aber bloss irgendwann zukünftiger Risiken dienen (StE 1987, B 72.14.2 Nr. 6; Koch, a.a.O., § 24 N 180, je mit Hinweisen). Vorläufige Wertberichtigungen auf Forderungen, so genannte "Delkredere-Rückstellungen", sind unter steuerlichem Gesichtswinkel erst zulässig, wenn sich das Risiko eines Forderungsverlusts dem Grundsatz nach manifestiert hat oder der Steuerpflichtige nach den konkreten Umständen mit diesem Risiko zumindest ernsthaft rechnen muss (StE 2000, B 72.14.2 Nr. 25; Reimann/Zuppinger/Schärfer, a.a.O., § 19 lit. b N 288). Die Nachholung früher unterlassener Wertberichtigungen ist steuerlich nur beschränkt zulässig (StE 1999, B 72.14.2 Nr. 23; Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 N 13). b) Forderungen zwischen verbundenen Unternehmen sind einer vorläufigen Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich. Es ist

150 Verwaltungsgericht 2000 Sache der die Unternehmen beherrschenden gemeinsamen Aktionäre, dafür zu sorgen, dass eine Gefährdung von gegenseitigen Forderungen gar nicht erst eintritt. Erscheint die Schuldnergesellschaft nicht mehr als zahlungsfähig, ist diese mit genügend Eigenkapital auszustatten, um deren Bonität zu garantieren. Besteht Zahlungsunwilligkeit trotz berechtigtem Anspruch, muss die widerstrebende Gesellschaft zur Begleichung ihrer Schuld angehalten werden. Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt wurde, welche ausserhalb der Beeinflussungsmöglichkeiten der gemeinsamen Aktionäre liegen und auch unter unabhängigen Gesellschaften zu einer vorläufigen Wertberichtigung berechtigten, ist bei verbundenen Unternehmen (z.B. Schwestergesellschaften) eine Delkredere-Rückstellung bzw. eine Wertberichtigung auf der Forderung geschäftsmässig begründet (vgl. StE 2000, B 72.14.2 Nr. 25; 1996, B 72.14.1 Nr. 15). Ob eine Wertberichtigung zulässig sei, ist aufgrund der konkreten Umstände im Einzelfall zu beurteilen. Nachweisspflichtig für die geschäftsmässige Begründetheit als steuerminimierender Umstand ist die Steuerpflichtige (StE 2000, B 72.14.2 Nr. 25; AGVE 1994, S. 325, mit Hinweisen; Jürg Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 133 N 16). 3. a) Vorliegend streitig ist die steuerliche Begründetheit der per 31. Dezember 1992 auf dem Guthaben gegenüber der B. AG vorgenommenen vorläufigen Wertberichtigung über Fr. 1'007'143.--. Dass die Einbringlichkeit des Guthabens in höchster Weise gefährdet war, steht fest. Dennoch stellt sich die Frage, ob die Wertberichtigung geschäftsmässig begründet war. b) aa) Bis zur Veräusserung der Aktien der A. AG (der heutigen Beschwerdeführerin) im April 1993 war B. Alleinaktionär sowohl der A. AG als auch der Darlehensschuldnerin B. AG. Per Bilanzstichtag 31. Dezember 1992, auf welchen die Wertberichtigung erfolgte, handelte es sich somit um Schwestergesellschaften. Dass im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses im Jahre 1994 die Beschwerdeführerin einen neuen Anteilseigner hatte, ist für die Be-

2000 Kantonales Steuerrecht 151 urteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Wertberichtigung per Ende 1992 ohne Bedeutung. Zu prüfen ist, ob die Gefährdung durch Umstände eintrat, welche ausserhalb der Beeinflussungsmöglichkeit des gemeinsamen Aktionärs lagen und auch unter unabhängigen Gesellschaften zu einer Wertberichtigung berechtigten würden (vgl. vorne Erw. 2/b). bb) Die Darlehensforderung geht auf die Unternehmungsumstrukturierung im Jahre 1988 zurück. Damals gründete B. mittels bar

liberiertem Aktienkapital von Fr. 200'000.-- die B. AG, welche von der A. AG den Autoreparaturbetrieb zu Verkehrswerten übernahm. Die Mittel, den dafür festgesetzten Kaufpreis zu bezahlen, waren in der neugegründeten B. AG jedoch nicht vorhanden, weshalb die veräussernde der übernehmenden Gesellschaft ein verzinsliches Darlehen über Fr. 714'965.-- (Kontokorrent und Darlehen) gewähren musste. Aufgrund des schlechten Geschäftsgangs konnten die Schuldzinsen und die Mietschulden nicht beglichen, sondern mussten auf das Darlehen aufgestockt werden. Bis zum 31. Dezember 1992 erhöhte sich das Darlehen auf Fr. 1'007'143.--. Die Ursache der Forderungsgefährdung lag zum einen im vor- hersehbaren unerfreulichen Geschäftsgang - im ersten Geschäftsjahr resultierte bei der neuen B. AG ein Verlust von Fr. ...; bereits vor der Umstrukturierung hatte der Garagenbetrieb Verluste eingetragen -, zum anderen im Umstand, dass die B. AG von Beginn weg mit zu wenig Eigenkapital und wenig Aussicht auf baldige Gewinne sehr hohe Schuldverpflichtungen eingegangen war. Unter unabhängigen Dritten hätte die Beschwerdeführerin ein Darlehen in dieser Höhe zweifellos nicht gewährt und der kontinuierlichen Erhöhung der Darlehensschuld, weil die B. AG weder die Schuld- noch die Miet- zinsen entrichten konnte, nicht zugestimmt, jedenfalls nicht ohne Einräumung von entsprechenden Sicherheiten. Wohl trifft es zu, dass die Beschwerdeführerin trotz Veräusse- rung des Garagenbetriebs gestützt auf Art. 181 Abs. 2 OR während zweier Jahre den Gläubigern ohnehin noch haftbar blieb. Dies ändert

152 Verwaltungsgericht 2000 allerdings nichts daran, dass die Bonität der B. AG von Beginn weg völlig ungenügend war. Durch die Veräusserung des Garagenteils im Rahmen der Umstrukturierung gab die Beschwerdeführerin diese Aktiven her, ohne dafür eine valable Gegenleistung in Form einer einbringlichen Darlehensforderung zu erhalten. Das Einstehenmüs- sen der Beschwerdeführerin für die Darlehensnehmerin war denn auch nicht Folge einer Haftung aus Art. 181 Abs. 2 OR. Vielmehr hatte sie zugunsten der Darlehensnehmerin weitere Sicherheiten gestellt ..., die sie im Zusammenhang mit dem Wechsel des Anteils- eigners im Frühjahr 1993 auszulösen suchte. cc) Die Einräumung des Darlehens und der zusätzlichen Sicher- heiten ist offensichtlich allein auf den Umstand zurückzuführen, dass es sich um verbundene Unternehmen handelte. Es wäre Sache des Alleinaktionärs gewesen, eine Forderungsgefährdung für die dar- lehensgebende Beschwerdeführerin gar nicht erst eintreten zu lassen, sondern die B. AG mit genügend Eigenkapital auszustatten und die erforderlichen Sicherheiten selber zu stellen. Zwar mag zutreffen, dass die Verluste aus dem Garagenbetrieb auch ohne dessen Abspal- tung in eine neue Gesellschaft entstanden wären und die Be- schwerdeführerin hierfür direkt einzustehen gehabt hätte; wirtschaft- lich hätte es sich gleichwohl nicht um dasselbe gehandelt. Ohne Um- strukturierung wären vom Garagenbetrieb weder Schuld- noch Mietzinsen zu finanzieren gewesen. Vielmehr wurde diese Mehrbe- lastung vom Anteilseigner mit der Abspaltung bewusst in Kauf genommen. Die Forderungsgefährdung hat die Beschwerdeführerin bzw. ihr dazumaliger Anteilseigner damit selbst zu vertreten. Sie wurde nicht durch Umstände bewirkt, welche ausserhalb der Einflussnah- memöglichkeit des Aktionärs lagen. Die streitige Wertberichtigung kann somit steuerlich nicht anerkannt werden. 4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Wertberichtigung nicht in objektiven, vom Anteilseigner nicht beeinflussbaren Verhält- nissen begründet liegt; die Gefährdung bzw. Uneinbringlichkeit der

2000 Kantonales Steuerrecht 153 Forderung entstand vielmehr durch das Verhalten des früheren An- teilseigners, der die Mittel der einen Gesellschaft, ohne dieser dafür eine

angemessene Gegenleistung zu sichern, der anderen zunutze machte. Die Wertberichtigung wurde zu Recht zum steuerbaren Ertrag aufgerechnet. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. (Redaktioneller Hinweis: Gegen diesen Entscheid ist staatsrechtliche Beschwerde erhoben worden.) 40 Abzug der Zuwendungen an unterstützungsbedürftige Personen. - Die Begrenzung des Abzugs in § 30 lit. d StG ist, auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, rechtmäßig. Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 28. Februar 2000 in Sachen H.H. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Zur Publikation vorgesehen in StE 2001. Aus den Erwägungen 1. Streitig ist, ob die Unterstützungsleistungen der Beschwerdeführer für E.H. (die Mutter des Steuerpflichtigen, deren Pensionskosten im Jahre 1997 rund Fr. 70'000.-- betragen) steuerlich im vollen Umfang abzugsfähig sind. Dazu bestimmt § 30 lit. d StG in der Fassung vom 19. März 1990, vom Reineinkommen würden 30 % der Zuwendungen an unterstützungsbedürftige Personen, maximal jedoch Fr. 1'700.-- pro unterstützte Person - mit Ausnahme des Ehegatten und der Kinder - abgezogen. Die Vorinstanzen haben den Beschwerdeführern unbestrittenemassen den vollen gesetzmässigen Abzug zugestanden. Es kann sich somit nur fragen, ob die gesetzliche Regelung übergeordnetem Recht widerspricht. 2. a) Der bundesverfassungsrechtliche Gleichheitssatz (Art. 4 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV] bzw. Art. 8 Abs. 1 der [nachgeführten] Bundesverfassung vom 18. April 1999

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