

BGer 2C 371/2013 vom 18. Juli 2014

Bundesgericht, 2014-07-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_371_2013

FR: TF 2C 371/2013 du 18 juillet 2014

IT: TF 2C 371/2013 del 18 luglio 2014

Regeste

Staats- und Direkte Bundessteuer 2007 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist ein kantonaler letztinstanzlicher Entscheid betreffend die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) und mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf das form- und fristgerecht eingereichte Rechtsmittel der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführer ist somit grundsätzlich einzutreten.

E. 1.2

Die Vorinstanz hat die Verfahren betreffend Kantonssteuern und direkte Bundessteuer vereinigt und einen einzigen Entscheid gefällt. Die Beschwerdeführer fechten diesen Entscheid mit einer einzigen Beschwerde ein. Das ist zulässig, sofern in der Beschwerde zwischen den beiden Steuerarten unterschieden wird und aus den Anträgen hervorgeht, inwieweit diese angefochten sind und wie zu entscheiden ist (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264 f.; 131 II 553 E. 4.2). Das Bundesgericht seinerseits eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind, um die Fälle aller Kantone einheitlich zu erfassen. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein Urteil zu fällen. Das rechtfertigt sich auch hier, weil es um den gleichen Sachverhalt geht, sich dieselben Parteien gegenüberstehen, die Materie steuerlich harmonisiert ist und sich identische Rechtsfragen stellen (vgl. Urteil 2C_603/2012, 2C_604/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1). In der vorliegend eingereichten Beschwerdeschrift sind die Ausführungen zur Staatssteuer zwar nicht räumlich von denjenigen zur direkten Bundessteuer getrennt. Die Anträge und die Beschwerdebegründung beziehen sich jedoch klar auf beide Aspekte des angefochtenen Entscheids. Zudem werden die anwendbaren Gesetzesbestimmungen des kantonalen Rechts sowie des Bundesrechts allesamt genannt und im notwendigen Umfang fallbezogen diskutiert. Eine solche Vorgehensweise steht einem vollumfänglichen Eintreten nicht entgegen, wenn berücksichtigt wird, dass der angefochtene Entscheid weder in der Begründung noch im Dispositiv zwischen den beiden Steuerarten unterschieden hat (vgl. dazu u.a. Urteil 2C_516/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1.3 in StR 69/2014 S. 302). II. Direkte Bundessteuer

E. 2

Ist eine natürliche Person selbständig erwerbstätig, so kann sie die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit zum Abzug bringen. Zu diesen Kosten gehören u.a. die Abschreibungen (Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a DBG).

E. 2.1

Mit der Abschreibung wird der definitive Wertabnahme eines Vermögenswerts Rechnung getragen (vgl. Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1 in StR 67/2012 S. 836).

E. 2.1.1

Im Steuerrecht wird zur Unterscheidung von Abschreibungen und Wertberichtigungen massgeblich auf die Dauerhaftigkeit der Abschreibung abgestellt. Einem definitiven Wertverzehr wird mit Abschreibungen Rechnung getragen, und zwar sowohl auf Anlage- wie auch auf Umlaufvermögen. Vorübergehende oder drohende Wertveränderungen auf dem Anlage- oder Umlaufvermögen werden durch Wertberichtigungen berücksichtigt (vgl. BGE 137 II 353 E. 6.4.1 S. 361; Urteile 2C_243/2012 vom 12. Juli 2012 E. 2.1; 2C_142/2012 vom 12. Dezember 2013 E. 2.4 in ASA 82 S. 477).

E. 2.1.2

Den Abschreibungen und Wertberichtigungen ist steuerlich Rechnung zu tragen, indem die Abschreibung oder Wertberichtigung auf dem Aktivum im Umfang des Wertverlustes anerkannt wird. Das Steuerrecht spricht nicht von den notwendigen, sondern von den geschäftsmässig begründeten Abschreibungen des Geschäftsvermögens (Art. 28 Abs. 1 DBG). Das bedeutet, dass nur insoweit, als ein Aktivum eine Entwertung erfahren hat, darauf abgeschrieben werden kann. Bei nicht abnutzbaren Gegenständen muss eine Wertbeeinträchtigung tatsächlich eingetreten sein, damit abgeschrieben werden kann, auch wenn sich handelsrechtlich u.U. erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten ergeben können (vgl. Urteile 2C_142/2012 vom 12. Dezember 2013 E. 2.3 in ASA 82 S. 477; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 5.1 in StR 64/2009 S. 886; 2A.435/2006 vom 26. März 2007 E. 5.1 in ASA 78 S. 301).

E. 2.2

Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (vgl. Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1 in StR 67/2012 S. 836).

E. 2.2.1

Voraussetzung ist zunächst, dass es sich bei diesen Aktiven um Geschäftsvermögen handelt. Ferner ist zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Abschreibungen zu unterscheiden, je nachdem, ob es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die infolge Gebrauchs laufend an Wert verlieren (ordentliche Abschreibung), oder ob der Wertverzehr ein einmaliges, ausserordentliches Ereignis darstellt (ausserordentliche Abschreibung; vgl. Urteile 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1 in StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8; 2C_77/2008 vom 12. August 2008 E. 3.1 in StR 63/2008 S. 870; 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.1 in ASA 74 S. 737; 2A.201/2006 vom 22. August 2007 E. 3.2 in StR 62/2007 S. 918). In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (vgl. Art. 28 Abs. 1 und 2 DBG ; Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1 in StR 67/2012 S. 836).

E. 2.2.2

Während das Handelsrecht für die Aktiven Höchstwerte festlegt und die Betriebswirtschaftslehre nach den "richtigen" Werten sucht, zielt das Steuerrecht auf die Erfassung des tatsächlich erzielten Periodengewinns. Leitlinie der Gewinnbesteuerung bildet gemäss Art. 127 Abs. 2 BV der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens ist der tatsächlich erzielte Periodengewinn (vgl. Urteile 2C_309/2013 vom 18. September 2013 E. 2.4.2 in ASA 82 S. 305; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 5.1 in StR 64/2009 S. 886; 2A.435/2006 vom 26. März 2007 E. 5.1 in ASA 78 S. 301).

E. 3

Im vorliegenden Fall hat das Verwaltungsgericht angenommen, dass das der GmbH von der Einzelfirma des Beschwerdeführers gewährte Darlehen aus dessen Geschäftsvermögen stammte (vgl. E. 3 u. 4 des angefochtenen Entscheids) und somit grundsätzlich zu einer steuermindernden ausserordentlichen Abschreibung Anlass geben konnte (vgl. oben E. 2.2.1). Trotzdem hat das Gericht den geltend gemachten Abzug vom steuerbaren Einkommen verweigert und sich für diese Beurteilung im Wesentlichen auf zwei Gesichtspunkte gestützt:

E. 3.1

Einerseits hat die Vorinstanz festgehalten, dass das Darlehen unter Umständen und Voraussetzungen zustande kam, unter denen es von einem unbeteiligten Dritten nicht zugestanden worden wäre (vgl. E. 5.2.2 u. 5.2.3 des angefochtenen Entscheids).

E. 3.1.1

Diese Einschätzung ist zutreffend: Anfangs November 2007 gewährte der Beschwerdeführer der GmbH trotz deren schon damals bestehenden massiven Schuldenlast ein beträchtliches Darlehen, und zwar ohne genügende Sicherheiten bzw. unter Verzicht auf eine den damaligen Risiken angemessene Verzinsung (im gleichen Sinne u.a. Urteil 2C_895/2008 vom 9. Juni 2006 E. 4.2 in StR 64/2009 S. 810).

E. 3.1.2

Aus dem Umstand, dass die Darlehensgewährung einem sog. Drittvergleich (vgl. dazu u.a. BGE 138 II 57 E. 2.3 S. 60) nicht standzuhalten vermochte, hat das Verwaltungsgericht indessen zu Recht nicht bereits den Schluss gezogen, dass die Abschreibung geschäftsmässig nicht begründet gewesen wäre. Vielmehr hat es bloss festgehalten, dass das Zustandekommen und die nachmalige Behandlung des Kredits im Beteiligungsverhältnis begründet waren (vgl. E. 5.2.3 u. 5.2.4 des angefochtenen Entscheids). Wie die Vorinstanz zutreffend hervorgehoben hat (vgl. E. 5.3.2), ist dann, wenn die Gewährung sowie ein allfälliger späterer Verzicht auf das Darlehen im Beteiligungsverhältnis begründet sind, die Forderung als Beteiligung (und nicht mehr als Darlehen) zu aktivieren und sodann abzuschreiben.

E. 3.2

Andererseits hat die Vorinstanz die Auffassung vertreten, mit der nachmaligen Abschreibung des Darlehens sei (faktisch) ein Forderungsverzicht gegenüber der GmbH erfolgt (vgl. E. 5.2.1 u. 5.2.4 des angefochtenen Entscheids); die vorgenommene Abschreibung sei nicht gerechtfertigt gewesen und ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand somit nicht gegeben (vgl. E. 5.3 u. 5.4).

E. 3.2.1

Dagegen wenden die Beschwerdeführer indessen überzeugend ein, dass die Einzelfirma gegenüber der GmbH in der hier massgeblichen Periode zu keinem Zeitpunkt auf die Rückzahlung ihrer Darlehensforderung verzichtete. Vielmehr geht es hier nur um die Beurteilung von buchhalterischen Vorgängen innerhalb der Einzelfirma, von denen die GmbH nicht betroffen ist.

E. 3.2.2

Hat ein Forderungsverzicht nicht stattgefunden, so ist grundsätzlich von einer effektiven Forderung auszugehen, die handelsrechtlich zwingend abzuschreiben war, wenn sie wertlos wurde. Das ist auch steuerrechtlich anzuerkennen (vgl. oben E. 2.1 u. 2.2). Die schwierige Lage der Gesellschaft stand gegen Ende des Jahres 2007 ausser Frage. Die Vorinstanz hat denn auch festgehalten, dass der Beschwerdeführer schon im Zeitpunkt der Darlehensgewährung das erhöhte Risiko erkannte (vgl. E. 5.2.3 des angefochtenen Entscheids, S. 12). Aus den vor den Steuerbehörden eingereichten Unterlagen - insbesondere aus der Bilanz der GmbH per Ende 2007 - geht hervor, dass die Gesellschaft zu jenem Zeitpunkt überschuldet und die Darlehensforderung somit bereits wertlos geworden war. Es handelte sich nicht um eine vorübergehende oder bloss drohende Vermögensbeeinträchtigung (vgl. oben E. 2.1.1), sondern um einen im damaligen Zeitpunkt als endgültig und vollumfänglich eingetretenen Wertverzehr einzustufenden Forderungsverlust, der auf eine einmalige und ausserordentliche Geschäftsentwicklung zurückzuführen war (vgl. oben E. 2.1.1 u. 2.2.1). Weder aus der Stellungnahme der Veranlagungsbehörde noch aus dem angefochtenen Entscheid ergibt sich etwas, was einen abweichenden Schluss zulassen würde. Dann aber hatte der Beschwerdeführer begründeten Anlass, sein Darlehen abzuschreiben (vgl. oben E. 2.1.2), was in der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2007 einkommensmindernd zu berücksichtigen war. Das entspricht auch einer mit dem Grundsatz der Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit übereinstimmenden Erfassung des massgeblichen Periodengewinns (vgl. oben E. 2.2.2).

E. 3.2.3

Eine einkommensmindernde Abschreibung lehnt das Verwaltungsgericht deswegen ab, weil der Beschwerdeführer unter den konkret gegebenen Umständen nicht einfach sein Darlehen habe abschreiben können, sondern es als Beteiligung hätte aktivieren müssen und erst dann in dieser Form abschreiben dürfen (vgl. E. 5.3.3 des angefochtenen Entscheids; siehe dazu auch schon oben E. 3.1.2). In dieser Unterscheidung sieht der Beschwerdeführer indessen zu Recht eine formalistische Betrachtung. Es läuft unter den hier massgeblichen Umständen auf dasselbe hinaus, ob eine Darlehensforderung oder eine Beteiligung abgeschrieben wird. Zudem wäre es ein unzulässiger Methodendualismus, wenn man einerseits davon ausgeht, das Darlehen sei in Wirklichkeit eine Beteiligung gewesen, es andererseits dann aber trotzdem nicht als Beteiligung, sondern als Darlehen behandelt.

E. 3.3

Was das Verwaltungsgericht weiter gegen eine einkommensmindernde Abschreibung per Ende 2007 ausführt, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen:

E. 3.3.1

Insbesondere muss hier unbeachtlich bleiben, dass die GmbH im Jahr 2012 mit Gewinn verkauft werden konnte (vgl. E. 5.3.4 des angefochtenen Entscheids) und die Forderung

also spätestens dann wieder werthaltig geworden war. Vorliegend ist auf die Situation per Ende 2007 abzustellen. Im damaligen Zeitpunkt hatte der Beschwerdeführer einen geschäftsmässig begründeten Anlass, seine Forderung als wertlos geworden einzustufen und somit abzuschreiben (vgl. oben E. 3.2.2).

E. 3.3.2

Eine geldwerte Leistung zwischen der Einzelfirma und der GmbH in Form von ungenügenden Darlehenszinsen (vgl. oben E. 3.1.1; siehe dazu u.a. auch BGE 138 II 57 E. 6 S. 65 f.) ist weder im angefochtenen Entscheid noch in den Stellungnahmen vor Bundesgericht irgendwie konkret dargetan. Es erübrigt sich somit, weiter auf diese Frage einzugehen. III. Staatssteuer

E. 4

Die in Bezug auf die kantonalen Steuern anwendbaren Vorschriften (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG u. § 29 Abs. 1 bzw. Abs. 2 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000) entsprechen denjenigen des DBG. Aus den zur direkten Bundessteuer dargelegten Gründen ist die Beschwerde daher auch für die Staatssteuer gutzuheissen. IV. Kosten

E. 5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zwecks Neuveranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz zurückzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind dessen Kosten dem Kanton Schwyz aufzuerlegen, der Vermögensinteressen wahrnimmt (vgl. Art. 66 Abs. 4 BGG). Die Beschwerdeführer haben Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. Art. 68 Abs. 1 u. 2 BGG). Weiter wird die Vorinstanz die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu bestimmen haben.

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