

BGer 9C_4/2024 vom 19. September 2024

Bundesgericht, 2024-09-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_4_2024

FR: TF 9C_4/2024 du 19 septembre 2024

IT: TF 9C_4/2024 del 19 settembre 2024

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 StHG (SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3).

I. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG (SR 642.11) u.a. zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a) 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 (lit. b). Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist somit vom Handelsrecht auszugehen (Massgeblichkeitsprinzip; BGE 147 II 209 E. 3.1.1), namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR). Die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung bildet den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (BGE 141 II 83 E. 3.2). Vorbehalten bleiben Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 141 II 83 E. 3.1 m.H.).

Art. 62 Abs. 4 DBG sieht vor, dass Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, die für den Beteiligungsabzug qualifizieren (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG), dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind. Insoweit wird das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz durchbrochen und herrscht ein steuerrechtlicher "Aufwertungszwang" (BGE 147 II 155 E. 10.1; Urteil 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 2.1).

E. 2.2

Erwirbt eine Gesellschaft von einem Anteilsinhaber oder einer nahestehenden Person einen Vermögensgegenstand oder eine Forderung zu einem Preis, der offensichtlich über dem wirklichen Wert (d.h. dem im Drittvergleich ermittelten Verkehrswert) liegt, wird durch die Verbuchung zum Erwerbspreis ein "Nonvaleur" bilanziert, was schon handelsrechtlich unzulässig ist. Diesfalls erfolgt im Zeitpunkt der entsprechenden Abschreibung oder Wertberichtigung eine steuerliche Gewinnberichtigung (Aufrechnung der geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibung oder Wertberichtigung; Urteile 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 2.2 m.H.; 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 5.2).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die Wertberichtigung der Beschwerdeführerin auf ihrer Beteiligung an der D. _____ von Fr. 500'000.- in der Steuerperiode 2014 geschäftsmässig begründet war. Nachdem unbestritten ist, dass die D. _____ als eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person zu betrachten ist, muss vorfrageweise ermittelt werden, welchen Verkehrswert die Beteiligung per Ende 2013 hatte bzw. ob die Beschwerdeführerin die Beteiligung zu einem offensichtlich übersetzten Wert bilanziert hat (vgl. Urteil 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 3).

E. 3.2

Der Verkehrswert ist der objektive Marktwert eines Vermögenswerts zu einem bestimmten Zeitpunkt. Er ist der Wert, den ein Käufer unter normalen Umständen üblicherweise zahlen würde (Urteile 2C_59/2022 vom 15. September 2022 E. 2.2.1; 2C_954/2020 vom 26. Juli 2021 E. 5.1; 2C_866/2019 vom 27. August 2020 E. 4.1). Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das Bundesrecht den Kantonen nicht vor. Den Kantonen steht daher ein weiter Gestaltungsspielraum offen (BGE 148 I 210 E. 4.4.2; 138 II 311 E. 7.1; 134 II 207 E. 3.6). Deshalb beschränkt sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auf die Frage, ob die Vorinstanz bei Anwendung und Konkretisierung der kantonalen Steuerordnung gegen Bundesverfassungsrecht, insbesondere gegen das Willkürverbot, verstossen hat (Urteile 9C_86/2024 vom 2. Mai 2024 E. 2.1; 2C_59/2022 vom 15. September 2022 E. 2.2.2).

E. 3.3

Im Kanton Zürich ist der Verkehrswert nicht kotierter Wertpapiere gemäss Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Wertpapieren und Guthaben für die Vermögenssteuer vom 1. November 2016 (ZStB Nr. 22/202) nach der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer zu ermitteln (KS Nr. 28 vom 28. August 2008). Bei Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften ergibt sich der Unternehmenswert grundsätzlich aus der Standardmethode bzw. Praktikermethode durch zweimalige Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts zu Fortführungswerten (KS Nr. 28, Rz. 34; vgl. dazu auch Urteil 2C_59/2022 vom 15. September 2022 E. 2.5.1).

E. 3.4

Die Vorinstanz erwog, die Jahresrechnungen der D. _____ der letzten 2-3 Jahre bildeten Grundlage für die Bestimmung des Ertragswerts, d.h. die Reingewinne von Fr. 34'904.- (2011), Fr. -227'834.- (2012) und Fr. -1'387'818.- (2013). Daraus ergebe sich ein

Ertragswert von Fr. 0.-. Daran ändere sich nichts, wenn die Abschreibung einer seit 1997 bestehenden uneinbringlichen Forderung als ausserordentliche Aufwendung berücksichtigt werde. Dagegen stellten die Währungsverluste keine ausserordentliche Aufwendung dar, weil diese Position in allen anderen Jahresabschlüssen in ähnlicher Höhe aufgeführt werde und die Jahresabschlüsse auch Währungsgewinne enthielten, die nicht korrigiert worden seien (vgl. E. 3.6 des angefochtenen Urteils).

Sodann ergebe sich aus der Bilanz 2013 der D._____ ein Substanzwert von Fr. 869'365.-. Die Beschwerdeführerin verlange, dass im Substanzwert stille Reserven von Fr. 3,5 Mio. zu berücksichtigen seien, weil die D._____ über eine Schlüsseltechnologie (Holzfasstechnologie) verfüge. Sie substantiiere aber nicht näher, wie sie zu diesem Betrag komme; ihr Angebot, die entsprechenden Unterlagen könnten am Standort eingesehen werden, könne die fehlende Substanziierung nicht ersetzen. Zudem sei umstritten, ob für die Bewertung der stillen Reserven auf den Umsatz der Beschwerdeführerin (in den Jahren 2013 bis 2017) oder der D._____ abzustellen sei. Weil die Bewertung per Ende 2013 ex ante erfolge, könne eine spätere Entwicklung nicht berücksichtigt werden. Das spätere Umsatzwachstum der Beschwerdeführerin könne also nicht als Begründung herhalten, weshalb die Beteiligung per Ende 2013 mit über Fr. 2 Mio. aktiviert worden sei. Deshalb sei die Holzfasstechnologie zu Recht nicht als immaterieller Wert berücksichtigt worden (vgl. E. 3.7 des angefochtenen Urteils).

Gemäss Praktikermethode ergäbe sich somit ein Unternehmenswert von Fr. 289'788.-. Weil aber nicht einzusehen sei, weshalb der Wert unter dem Substanzwert liegen solle, sei auf den Substanzwert abzustellen. So oder anders liege der Wert von Fr. 2'071'216.-, mit dem die Beschwerdeführerin die Beteiligung aktiviert habe, im Umfang von mindestens Fr. 500'000.- über dem Verkehrswert, weshalb die entsprechende Wertberichtigung von vornherein nicht geschäftsmässig begründet gewesen sei (vgl. E. 3.8 des angefochtenen Urteils).

E. 3.5.1

In Bezug auf den Ertragswert der D._____ geht die Beschwerdeführerin von Reingewinnen von Fr. 51'529 (2011), Fr. 228'463.- (2012) sowie Fr. 407'117.- (2013) aus, indem sie diverse ausserordentliche Aufwendungen aufrechnet. Die Aufrechnungen in den Jahren 2011 und 2012 begründet sie indessen nicht näher, weshalb darauf nicht einzugehen ist. In Bezug auf das Jahr 2013 haben die Vorinstanzen anerkannt, dass die Abschreibung einer seit 1997 bestehenden uneinbringlichen Forderung einen ausserordentlichen Aufwand darstelle, weshalb ein Gewinn von rund Fr. 15'000.- resultiere, der aber keinen Einfluss auf den Ertragswert habe. Streitig bleibt daher der Währungsverlust von Fr. 391'518.-, der gemäss Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit der Abschreibung besagter Forderung stehe und deshalb ebenfalls als ausserordentliche Aufwendung zu gelten habe. Die Beschwerdeführerin bestreitet allerdings nicht, dass die D._____ regelmässig Währungsverluste auf Forderungen ausgewiesen hat und diese auch in dieser Grössenordnung weder einmalig noch aussergewöhnlich gewesen sind. Ebensowenig bestreitet sie, dass die Jahresabschlüsse der D._____ auch entsprechende Währungsgewinne enthalten, die "zur Hauptsache aus der Geschäftstätigkeit" entstanden sind. Bei dieser Sachlage kann aus dem Umstand alleine, dass die Abschreibung einer Forderung eine ausserordentliche Aufwendung darstellt, nicht geschlossen werden, dass auch der mit der Forderung verbundene Währungsverlust ebenfalls als aussergewöhnlich einzustufen ist. Folglich ist es nicht willkürlich, den streitigen Währungsverlust nicht als

ausserordentliche Aufwendung zu qualifizieren. Damit bleibt es beim Ertragswert von Fr. 0.-.

E. 3.5.2

Vor diesem Hintergrund spielt es keine Rolle, ob der Substanzwert der D. _____ mit Fr. 869'365.- (gemäss Bilanz) oder mit Fr. 4'369'365.- (gemäss Beschwerdeführerin unter Berücksichtigung von stillen Reserven im Betrag von Fr. 3'500'000.-) bewertet wird. Denn selbst im letzteren Fall würde sich der Wert der D. _____ - da der Ertragswert Fr. 0.- beträgt - gemäss der Praktikermethode auf Fr. 1'456'455.- belaufen (doppelte Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts; vgl. vorne E. 3.3). Damit würde der Anteil der Beschwerdeführerin bei einer Beteiligung von 88,16 % rund Fr. 1'284'000.- ausmachen, womit sich die Aktivierung ihrer Beteiligung in ihrer Bilanz mit Fr. 2'071'216.- im Umfang von über Fr. 700'000.- als übersetzt erweist und die in der Steuerperiode vorgenommene Wertberichtigung von Fr. 500'000.- so oder anders nicht geschäftsmässig begründet war.

Insofern muss auf die Berechnung des Substanzwerts der D. _____ nicht vertieft eingegangen werden. Anzufügen ist aber, dass die behaupteten stillen Reserven bei der D. _____ von Fr. 3'500'000.- nicht nachvollziehbar sind. Die Beschwerdeführerin verweist diesbezüglich auf ihre eigene Umsatzsteigerung zwischen 2013 und 2017 um rund Fr. 10,5 Mio., wobei der "geschätzte Anteil dieser Umsatzsteigerung [...] direkt oder indirekt im Umfang von 51.64 % bzw. CHF 5'421'257 auf die Holzfasstechnologie" zurückzuführen sei, was bei einem Faktor von 0.7 einen Wert von Fr. 3'794'880.- ergebe. Indessen wird mit dem Hinweis auf diverse Konten in ihrer Buchhaltung nicht nachgewiesen, dass sämtliche Umsätze dieser Konten ausschliesslich auf die Holzfasstechnologie der D. _____ zurückzuführen sind. Auch der pauschale Verweis auf die "Beilagen zur Unternehmensbewertung" ist unbehelflich, weil es nicht Aufgabe des Bundesgerichts ist, in den Akten nach einer Plausibilisierung der behaupteten stillen Reserven zu suchen. Schliesslich ist ganz grundsätzlich nicht ersichtlich, inwieweit von einer Umsatzsteigerung der Beschwerdeführerin auf entsprechende stille Reserven bei der D. _____ geschlossen werden könnte. Es wirkt zudem beliebig, für die Berechnung der stillen Reserven bei der D. _____ auf das Umsatzwachstum der Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 bis 2017 abzustellen, wobei auch zu berücksichtigen ist, dass es um die Bewertung der Beteiligung per Ende 2013 geht. Insoweit ist es jedenfalls nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz von einer ungenügenden Substanziierung der stillen Reserven ausgegangen ist und diese nicht beim Substanzwert der D. _____ berücksichtigt hat.

E. 3.6

Zusammenfassend haben die Steuerbehörden die Wertberichtigung von Fr. 500'000.- zu Recht aufgerechnet. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist abzuweisen.

II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 4

Die massgeblichen kantonalen Bestimmungen (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 5 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1] bzw. Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG) stimmen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 58 Abs. 1 und Art. 62 Abs. 4 DBG) überein. Folglich kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden. Auch bei den Staats- und Gemeindesteuern erweist sich die Wertberichtigung als nicht

geschäftsmässig begründet und wurde zu Recht aufgerechnet. Damit ist auch die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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