

FR_GERICHTE 604 2013 83 vom 10. März 2015

FR Kantonsgericht, 2015-03-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2013_83

FR: FR_GERICHTE 604 2013 83 du 10 mars 2015

IT: FR_GERICHTE 604 2013 83 del 10 marzo 2015

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 1

a) Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres den Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Laut lit. b der Bestimmung sind insbesondere auch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie namentlich die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen, unter dem steuerbaren Reingewinn zu erfassen. b) Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 des Schweizerischen Obligationenrechts, OR; SR 220). Die zu beachtenden Vorschriften ergeben sich insbesondere aus Art. 957 ff. OR (in der vorliegend noch anwendbaren alten Fassung) sowie allfälligen Sonderbestimmungen des Aktienrechts (vgl. Art. 662 ff. OR). Auf Schluss des Geschäftsjahres ist ein Inventar, eine Betriebsrechnung und eine Bilanz zu erstellen (Art. 958 Abs. 1 OR; für die Aktiengesellschaft: siehe Art. 662a OR). Die handelsrechtlich erforderlichen Bücher bilden die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Die schweizerische Steuerpraxis knüpft dabei an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz), wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften der Gewinnermittlung zu beachten sind. Während die handelsrechtlichen Buchungs- und Bewertungsgrundsätze Höchstwerte festlegen und die Betriebswirtschaftslehre nach den "richtigen" Werten sucht, zielt das Steuerrecht auf die Erfassung des periodengerechten Gewinnes und fixiert dementsprechend Bewertungsuntergrenzen. Daraus ergibt sich, dass die zur Steuerveranlagung eingereichte Handelsbilanz von der Steuerbehörde unter zwei Gesichtspunkten überprüft und gegebenenfalls korrigiert werden muss: Sie ist zu berichtigen, wenn einzelne Wertansätze die nach Handelsrecht zulässigen Höchstwerte (offenkundig) übersteigen, aber auch, wenn die bilanzierten Werte die steuerrechtlich zulässige Wertgrenze unterschreiten (BGer in StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 Erw. 2b und d;

VGer FR in FZR 2001, 396 Erw. 2; VGer ZH in ZStP 2002, 331 Erw. 3a sowie die dort zitierten Urteile und Autoren). c) Schon das allgemeine Buchführungsrecht hält fest, dass in der Bilanz alle Aktiven höchstens nach dem Wert anzusetzen sind, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt (Art. 960 Abs. 2 OR). Im Aktienrecht wird das allgemeine – in Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR ausdrücklich erwähnte – Vorsichtsprinzip durch das Imparitätsprinzip ergänzt und präzisiert. Danach dürfen Gewinne nur dann ausgewiesen werden, wenn sie effektiv realisiert worden sind (Realisationsprinzip), während umgekehrt Verluste bilanzmässig zu berücksichtigen sind, sobald sie befürchtet werden müssen, auch vor ihrer Realisierung. Unter dem Gesichtspunkt des Kapitalschutzes ist diese einseitige Ausrichtung

Kantonsgericht KG Seite 5 von 9 unproblematisch, ja erwünscht, stellt sie doch sicher, dass im Zweifel keine Gewinne ausgewiesen (und allenfalls ausgeschüttet) werden, die in Wirklichkeit gar nicht erzielt worden sind. Demzufolge steht den Gläubigern niemals weniger, allenfalls aber mehr als das ausgewiesene Haftungssubstrat zur Verfügung. Mit diesen Grundsätzen verbunden ist das so genannte Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip, das insbesondere auch hinsichtlich der Bilanzierung von Anlagevermögen im Allgemeinen (Art. 665 OR) sowie Beteiligungen (Art. 665a OR) und Wertschriften (Art. 667 OR) Geltung beansprucht: Die Bewertung hat nach den historischen Kosten zu erfolgen. Während rein buchmässige Verminderungen des Wertes (Abschreibungen und Wertberichtigungen) erlaubt und notwendig sind, sind rein buchmässige Zuschreibungen mit ganz wenigen Ausnahmen (insbesondere Art. 670 OR) verboten (BGer in StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 Erw. 2c mit zahlreichen Hinweisen). Der von der allgemeinen Regel von Art. 960 Abs. 2 OR (subjektiver Geschäftswert) abweichende Art. 665 OR schreibt ausdrücklich vor, dass das Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten "unter Abzug der notwendigen Abschreibungen" (vgl. dazu Art. 669 OR) zu bewerten ist. Diese Präzisierung ist mit dem Niederstwertprinzip in Verbindung zu bringen, welches sich seinerseits aus dem Imparitätsprinzip ergibt. Das Niederstwertprinzip besagt, dass der tiefere Betrag aus Anschaffungswert und aktuellem Wert anzusetzen ist (R. BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Diss. ZH 2000, 115). Das bedeutet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mittels Abschreibungen dann entsprechend herabzusetzen sind, wenn der Marktwert unter diesen Kosten liegt (M. NEUHAUS / BEAT INAUEN in Honsell / Vogt / Watter, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, N 10 ff. zu Art. 665).

E. 2

a) Der Wert eines Aktivpostens in der Bilanz kann mittels Abschreibungen oder Wertberichtigungen herabgesetzt werden (vgl. dazu auch das Bundesgerichtsurteil 2C_142/2012 vom 12. Dezember 2013). In beiden Fällen wird die Verbuchung erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen, wodurch der ausgewiesene Gewinn entsprechend herabgesetzt wird. Mit der Abschreibung wird der massgebende Buchwert eines Vermögensobjekts herabgesetzt, um eingetretenen Wertverminderungen Rechnung zu tragen. Es wird angenommen, die Entwertung sei bis zum Bilanzstichtag tatsächlich eingetreten. Dementsprechend hat die Abschreibung definitiven Charakter. Demgegenüber wird mit der Wertberichtigung vorübergehenden Wertveränderungen auf Anlage- oder Umlaufvermögen Rechnung getragen. Insofern wird in den Passiven ein Korrekturposten vorübergehender Natur gebildet, welcher wieder

aufgelöst werden kann bzw. muss, wenn er nicht mehr gerechtfertigt ist. Die Terminologie ist allerdings uneinheitlich. So werden Wertberichtigungen oft auch als Rückstellungen bezeichnet, nicht zuletzt durch den Gesetzgeber selber, wenn etwa die mit Aktiven des Umlaufvermögens verbundenen Verlustrisiken erfasst werden (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. b und 63 Abs. 1 lit. b DBG). Die echte Rückstellung bezieht sich jedoch nicht auf ein Aktivum. Sie besteht vielmehr in der Bildung eines Passivpostens (zu Lasten der Erfolgsrechnung), mit dem im Rechnungsjahr entstandenen Verbindlichkeiten oder unmittelbar drohenden Verlustrisiken, die in ihrem Bestand oder ihrer Höhe nach noch nicht genau feststehen, Rechnung getragen wird. Wie die Wertberichtigung ist die Rückstellung im engeren Sinne provisorischer Natur (siehe im Einzelnen insbesondere E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Bern 2002, S. 254 ff.; M. REICH / M. ZÜGER in Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 4 zu Art. 29; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil / Basel 2001, N 2 f. zu Art. 28, N 12 und 25 zu Art.

Kantonsgericht KG Seite 6 von 9 29; VGer FR in FZR 2001, 396 Erw. 3 sowie die dort erwähnten Autoren und Entscheide; vgl. auch FZR 2002, 190 Erw. 7a sowie FZR 2003, 161). b) Steuerrechtlich werden Abschreibungen als zulässig anerkannt, sofern sie geschäftsmässig begründet und buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (Art. 28 Abs. 1 und 62 Abs. 1 DBG). In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Abs. 2 der erwähnten Bestimmungen). Zu unterscheiden ist zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Abschreibungen. Erstere betreffen Vermögensgegenstände, die ihrer Beschaffenheit oder Zweckbestimmung nach einer fortschreitenden Abnutzung oder Entwertung unterliegen. Ausgangspunkt der ordentlichen Abschreibung ist der Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert der Vermögensgegenstände, Endwert ist grundsätzlich der Restwert des Materials. Die ordentlichen Abschreibungen werden durch Festsetzung bestimmter Quoten regelmässig auf die Nutzungsdauer des Vermögensstücks verteilt. Gegenstand der ausserordentlichen Abschreibungen ist in erster Linie das keiner Abnutzung unterliegende, ausnahmsweise aber auch das übrige Geschäftsvermögen. Wertverminderungen, die ausserordentliche Abschreibungen bedingen, sind aussergewöhnliche, geschäftsplanwidrige Erscheinungen. Sie bestehen vor allem in einem Sinken der Marktpreise, in nicht voraussehbaren Schadenereignissen, in einer unerwartet hohen Abnutzung von Betriebsanlagen, in Verlusten auf Beteiligungen, Darlehen und Guthaben, in einem ausserordentlichen Rückgang der Rentabilität von Betriebsanlagen oder des ganzen Betriebes. Die (in der Steuerpraxis mit einer gewissen Zurückhaltung gehandhabte) ausserordentliche Abschreibung bemisst sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem bisherigen steuerlich massgebenden Buchwert und dem niedrigeren wirklichen Wert der Vermögensgegenstände. Weitergehende Abschreibungen dürfen auf dem nicht der Abnutzung unterliegenden Geschäftsvermögen nicht anerkannt werden. Geschäftsmässig nicht begründet und daher steuerlich nicht zulässig sind beispielsweise ausserordentliche Abschreibungen für Wertverminderungen, die infolge verdeckter Gewinnentnahmen eingetreten sind. Im Übrigen ist eine ausserordentliche Abschreibung grundsätzlich jederzeit und damit auch noch nachträglich möglich, wenn sich ergibt, dass der tatsächliche Wert eines Gutes unter dem Buchwert liegt (BLUMENSTEIN / LOCHER, 254 ff. mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch BGer in StE 2000 B 23.43.2 Nr. 8). Bezüglich der Abschreibungen auf Liegenschaften stellt sich die Situation verschieden dar, je nach

dem ob diese überbaut sind oder nicht. Unüberbauter Grund und Boden unterliegt normalerweise keiner Wertverminderung durch Abnutzung, so dass kein Raum für ordentliche Abschreibungen besteht. Hingegen können ausserordentliche Wertvermindierungen eintreten. Sinkt der Verkehrswert eines Grundstücks unter den Buchwert – z.B. wegen einer Auszonung, eines Naturereignisses oder eines unerwarteten Konjunkturrückganges – so darf und soll diesem Umstand durch eine ausserordentliche Abschreibung Rechnung getragen werden. Das kann auch der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück erst vor kurzem erworben hat. Gebäude unterliegen demgegenüber einer altersbedingten Wertverminderung, die grundsätzlich über ordentliche Abschreibungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden darf, und zwar unabhängig davon, ob die Liegenschaft zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen gehört. Nach der Steuerpraxis werden bei überbauten Grundstücken das Land und das Gebäude separat behandelt. Daraus folgt insbesondere, dass eine allfällige Wertsteigerung des Bodens, auf dem die

Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 Baute steht, nicht mit der Wertabnahme bzw. Entwertung des Gebäudes verrechnet werden darf (BGer in StE 2000 B 23.43.2 Nr. 8; VGer AG in StE 1992 B 23.43.2; VGer FR in FZR 2001, 396 Erw. 4; zu den Abschreibungen auf Liegenschaften siehe auch das Bundesgerichtsurteil 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011). c) Die Wertberichtigungen fallen, soweit sie Umlaufvermögen betreffen, unter Art. 29 Abs. 1 lit. b und 63 Abs. 1 lit. b DBG. Betreffen sie Anlagevermögen, so sind sie gemäss lit. c dieser Bestimmungen zulässig (vgl. LOCHER, N 25 zu Art. 29). Sie müssen (wie die Abschreibungen) ebenfalls geschäftsmässig begründet sein (Art. 27 Abs. 1 und 2 lit a sowie 58 Abs. lit. b DBG). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Vermögensgegenstand am Bilanzstichtag eine tatsächliche, aber voraussichtlich bloss temporäre Wertverminderung erlitten hat. In Frage kommt jedoch auch eine Rückstellung i.e.S. für ein unmittelbar drohende Verlustgefahr. Fällt die geschäftsmässige Begründetheit einer Wertberichtigung oder Rückstellung dahin, ist diese über die Erfolgsrechnung wiederum aufzulösen. Ein blosser, allgemeiner Hinweis auf den Preiszerfall, der auf dem Liegenschaftsmarkt eingetreten ist, vermag eine Wertberichtigung noch nicht zu rechtfertigen. Wertberichtigungen, die lediglich der allgemeinen Sicherung des Geschäftsvermögens dienen, sind wirtschaftlich und steuerrechtlich Reservestellungen und mithin nicht geschäftsmässig begründet (BLUMENSTEIN / LOCHER, 257; LOCHER, N 25 und 31 ff. zu Art. 29 DBG; VGer FR in FZR 2001, 396 Erw. 5, ; vgl. auch FZR 2002, 190 Erw. 7a). d) Tatsachen, die eine Abschreibung, eine Wertberichtigung oder Rückstellung als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernder Natur und somit vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (siehe z.B. Steuerrekurskommission ZH in StE B 72.14.2 1990 Nr. 10 Erw. 2b und 1994 Nr. 16 Erw. 1c; vgl. auch REICH / ZÜGER, N 14 zu Art. 29 DBG sowie die dort erwähnten Urteile). Bei Einhaltung der Normalsätze gemäss den Richtlinien, welche gestützt auf Erfahrungswerte und aus Praktikabilitätsgründen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erlassen wurden, wird allerdings die geschäftsmässige Begründetheit ohne Weiteres vermutet (vgl. REICH / ZÜGER, N 25 zu Art. 28 DBG).

E. 3

Die Vorinstanz hat im vorliegenden Fall die zulässigen Abschreibungen gemäss dem einschlägigen "Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe" der Eidgenössischen Steuerverwaltung berechnet. Danach können Wohnhäuser inkl. Land jährlich mit 1.5% vom

Buchwert abgeschrieben werden. Die entsprechende Berechnung ist an sich unbestritten. Demgegenüber rechtfertigt die Beschwerdeführerin die von ihr verbuchten höheren Abschreibungen und deren angeblich handelsrechtliche Notwendigkeit mit dem Verkehrswert gemäss der Schätzung, welche von ihrem Vertreter in Auftrag gegeben worden ist. Sie macht geltend, der steuerliche Buchwert übersteige den handelsrechtlich zulässigen Höchstwert, sodass er auf den Verkehrswert abgeschrieben werden müsse. Damit allein vermag sie jedoch nicht durchzudringen. Massgebend ist, ob die Beschwerdeführerin den ihr obliegenden Beweis dafür erbracht hat, dass der tatsächliche Wert der Liegenschaft, welche Gegenstand der umstrittenen Abschreibungen bildet, definitiv oder zumindest genügend dauerhaft unter den Verkehrswert gefallen ist, welcher der angefochtenen Veranlagung zugrunde liegt. Dabei ist festzuhalten, dass die ins Recht gelegte Bewertung der E. _____ AG am 10. Juni 2011 (Stichtag 2 Tage früher) als "Standortbestimmung für Kaufentscheid" erstellt worden ist. Wie die Vorinstanz zu Recht betont, ist

Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 eine solche Verkehrswertschätzung mit einer gewissen Unsicherheit behaftet. Sie kann also keinesfalls einen zwingend verbindlichen Wert darstellen. Vielmehr ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der kurz danach auf dem freien Markt vereinbarte Kaufpreis der Liegenschaft deren Verkehrswert besser wiedergibt. Dies gilt umso mehr, als die Differenz zwischen dem – ausdrücklich bloss aufgrund einer "Kurzbesichtigung" geschätzten – Wert von 2'300'000 Franken und dem effektiven Kaufpreis von 2'475'000 Franken durchaus im Rahmen der Bandbreite liegt, welche einer solchen Schätzung naturgemäss anhaftet. Zudem hat die Beschwerdeführerin auch nicht substantiiert darzulegen versucht, aus welchen Gründen der leicht höhere Kaufpreis für die vollvermietete Liegenschaft (mit einem Realwert von 2'700'000 Franken und einem Ertragswert von 2'340'000 Franken gemäss der Schätzung) nicht dem Marktwert entsprechen soll und weshalb sie gegebenenfalls trotzdem in das Geschäft eingewilligt hat. Ebenso wenig ist dargetan, inwiefern zwischen Juli 2011 und Ende 2012 ein dermassen grosser Preiszerfall eingetreten sein könnte, dass sich eine ausserordentliche Abschreibung aufdrängen würde. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ) zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des Ausführungsbeschluss vom 5. Januar 1995 über die direkte Bundessteuer; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 500 Franken festzusetzen. II. Kantonssteuer (604 2013 84)

E. 5

Entsprechende Grundsätze gelten ebenfalls auf kantonaler Ebene (siehe insbesondere Art. 100 Abs. 1 lit. a und b, 29 Abs. 1 und 2, 104 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1] sowie Art. 24 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Angesichts der übereinstimmenden Regelungen ist somit im vorliegenden Fall der Rekurs betreffend die Kantonssteuer gleich

zu beurteilen wie jener betreffend die direkte Bundessteuer.

E. 6

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 500 Franken festzusetzen.

Kantonsgericht KG Seite 9 von 9 Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2013 83)

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