

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 5 vom 6. November 2023

ZG Verwaltungsgericht, 2023-11-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2022_5

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 5 du 6 novembre 2023

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 5 del 6 novembre 2023

Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2017 und 2018 (Abschreibung / Bilanzberichtigung) — Rekurs

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2022 5 A. Gemäss Kaufvertrag vom 22./23. Dezember 2016 (StV-act. 4 S. 3) und der Jahresrechnung 2017 (Beilage zur Steuererklärung 2017; StV-act. 1) erwarb die A._____ AG mit Sitz in C._____/ZG von der im Kanton Schwyz domizilierten D._____ AG gesamthaft 215 Aktien derselben (1.79 %) zum Preis von total Fr. 1'641'517.34 (Fr. 1'541'572.66 + Fr. 99'944.68). Der Beteiligungserwerb wurde mittels Übernahme von Urlaubsguthaben (d.h. Verpflichtungen) finanziert, welche die D._____ AG zuvor ihren Aktionären gewährt hatte. Im Ergebnis verpflichtete sich die steuerpflichtige Gesellschaft, zu ihren Lasten für die Berechtigten der Urlaubsguthaben Buchungen vorzunehmen. In den Steuererklärungen und Jahresrechnungen 2017 (StV-act. 1) und 2018 (StV-act. 2) nahm die Steuerpflichtige auf der Beteiligung an der D._____ AG Abschreibungen im Umfang von jeweils 10 % des Kaufpreises bzw. Fr. 164'151.73 vor. Nach einem Auflageverfahren, in welchem sich die Steuervertreterin der A._____ AG nach einer Erinnerung und einer Mahnung nur relativ knapp vernehmen liess und auf weitere Nachfragen der Steuerverwaltung nicht mehr reagierte (StV-act. 3–5), rechnete die Steuerverwaltung in den Veranlagungen 2017 (StV-act. 6) und 2018 (StV-act. 7) vom 15. Juli 2021 die Abschreibungen dem steuerbaren Reingewinn hinzu. Begründend führte sie aus, der Einbringungswert bzw. die Werthaltigkeit der Beteiligung sei trotz mehrfacher Nachfrage nicht nachgewiesen worden; dementsprechend ging die Steuerverwaltung davon aus, dass es sich um einen Nonvaleur handle. Darüber hinaus rechnete die Steuerverwaltung Gewinnzuschläge von Fr. 7'600.– (2017) bzw. Fr. 6'500.– (2018) auf Urlaubsbuchungen auf. Dagegen liess die A._____ AG mit Schreiben vom 13. August 2021 Einsprache erheben (StV-act 8). Im Anschluss an ein weiteres Auflageverfahren (StV-act. 9, 10) hiess die Steuerverwaltung die Einsprache mit Entscheid vom 8. Februar 2022 teilweise gut (StV-act. 11). In Bezug auf die vorgenommenen Abschreibungen auf der Beteiligung an der D._____ AG wurden die Veranlagungen bestätigt. Anders als in den Veranlagungen ging die Steuerverwaltung allerdings von der Werthaltigkeit der Beteiligung aus, mit der Folge, dass im Umfang der vorgenommenen Aufrechnung die Bildung einer entsprechenden versteuerten stillen Reserve gewährt wurde. Was die Gewinnzuschläge auf Urlaubsbuchungen betraf, wurde die Einsprache vollumfänglich gutgeheissen, da die steuerpflichtige Gesellschaft im Zusammenhang mit den Urlaubsbuchungen – wenn auch indirekt – eine angemessene Marge erzielt habe. B. Mit

Rekurs bzw. Beschwerde vom 14. März 2022 (act. 1) liess die A. _____ AG beantragen, dass betreffend das Steuerjahr 2017 auf die Aufrechnung der Abschreibung

E. 3

Urteil A 2022 5 von Fr. 164'151.– zu verzichten sei; betreffend das Steuerjahr 2018 sei die Wertberichtigungs der Verbindlichkeit "Urlaubsguthaben" per 31. Dezember 2018 in der Höhe von Fr. 131'767.92 steuerlich zu korrigieren. C. Die Rekurrentin bezahlte den von ihr verlangten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.– fristgerecht (act. 2, 3). D. Die Steuerverwaltung schloss am 3. Mai 2022 vernehmlassend auf Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Der Einspracheentscheid vom 8. Februar 2022 sei zu bestätigen; unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrentin (act. 5). E. Weitere Stellungnahmen gingen beim Verwaltungsgericht nicht ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen. Das Verwaltungsgericht erwägt: 1. 1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Im Übrigen kann die steuerpflichtige Person gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich beim Verwaltungsgericht rekurrieren. Der Rekurs muss Antrag und Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

E. 4

Urteil A 2022 5 Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff beide Rechtsmittel umfasst. 1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 8. Februar 2022 (zugestellt am 10. Februar 2022) wurde am Montag, 14. März 2022, damit – unter Berücksichtigung von § 117 Abs. 2 StG und Art. 133 Abs. 1 DBG (i.c. letzter Tag der Frist an einem Samstag) – innert der 30-tägigen Frist gemäss § 136 Abs. 1 StG und Art. 140 Abs. 1 DBG, der schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11). 2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Daraus folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus

anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann. 3. Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung für das Steuerjahr 2017 zu Recht die von der Rekurrentin vorgenommene Abschreibung von Fr. 164'151.– auf die Aktien der D. _____ AG aufgerechnet hat. Anders als noch im Einspracheverfahren, ist die Aufrechnung der entsprechenden Abschreibung im Steuerjahr 2018 nicht (mehr) umstritten, beantragt wird nur noch die Anerkennung einer einmaligen Abschreibung im Steuerjahr 2017. Im Weiteren ist umstritten, ob für das Steuerjahr 2018 im Zusammenhang mit den beim Aktienkauf übernommenen Verbindlichkeiten ("Urlaubsguthaben") der D. _____ AG und erfolgten Wertberichtigungen darauf eine Korrektur der Jahresrechnung 2018 im Umfang von Fr. 131'767.92 vorzunehmen ist. Letzteres wird von der Rekurrentin erstmals im vorliegenden Rekursverfahren beantragt.

E. 4.1

Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn (Art. 57 DBG; § 58 StG; Art. 24 Abs. 1 StHG). Dieser bestimmt sich gemäss dem sowohl für das kantonale Recht wie für die direkte Bundessteuer geltenden Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; § 59 Abs. 1 Ziff. 1 StG; vgl. Art. 24 Abs. 1 StHG) ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs. Das damit gesetzlich vorgegebene Massgeblichkeitsprinzip besagt als materiell-rechtlicher Grundsatz zunächst (nur), dass der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung Ausgangspunkt für die Bemessung des steuerbaren Gewinns ist. Der Steuerpflichtige ist nicht nur (abstrakt) bei der Aufstellung der Steuerbilanz an die handelsrechtlichen Vorgaben gebunden (materielle Massgeblichkeit), sondern der (konkret) zulässigerweise gebildete handelsrechtliche Ansatz ist für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verbindlich (formelle Massgeblichkeit; vgl. BGE 141 II 83 E. 3.1), d.h. die steuerpflichtige Person muss sich darauf behaften lassen und die Veranlagungsbehörde ist daran gebunden. Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit denen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (vgl. BGE 147 II 209 E. 3.1.1; zum Ganzen auch BGer 2C_1012/2021 vom 13. September 2022 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 4.2.1

Ausgangspunkt für die Besteuerung juristischer Personen ist nach dem Gesagten der handelsrechtliche Abschluss. Nach Art. 960a Abs. 1 OR dürfen die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. In der Folgebewertung dürfen sie grundsätzlich nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 960a Abs. 2 OR). Die Bewertungsansätze für Vermögenswerte sind aber gegen oben nicht nur durch die Anschaffungskosten, sondern auch durch den Wert begrenzt, den der Vermögenswert für das Unternehmen aufweist. Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven, so sind die Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen (Art. 960 Abs. 3 OR). Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (Art. 960a Abs. 3 OR). Diese Korrekturen stehen im Einklang mit dem Vorsichtsprinzip, einem der wichtigsten Bewertungs- und Rechnungslegungsgrundsätze (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 OR). Das Vorsichtsprinzip verlangt, dass die Aktiven und Passiven im Zweifelsfall – im Rahmen der Un-

E. 4.2.2

Beteiligungen gehören zum Anlagevermögen (Art. 960d OR). Es gelten für sie somit die gleichen Bewertungsgrundsätze wie für die übrigen Gegenstände des Anlagevermögens. Demnach dürfen auch Beteiligungen höchstens zu den Anschaffungskosten bewertet werden unter Abzug der notwendigen Abschreibungen (Art. 960a Abs. 1 und 2 OR; BGer 2C_1168/2013, 2C_1169/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.3). Güter des Anlagevermögens, die über den Zeitablauf oder als Folge der Abnutzung an Wert verlieren, sind planmässig abzuschreiben (aus steuerrechtlicher Sicht vgl. Art. 28 Abs. 2 DBG und § 62bis Abs. 2 StG). Anlagevermögen, das keinem natürlichen Wertverlust ausgesetzt ist, dazu gehören insbesondere Beteiligungen und unüberbaute Grundstücke, sind nicht systematisch abzuschreiben, sondern nur, wenn eine effektive Werteinbusse vorliegt (Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 702 ff., mit Hinweisen). In der Doktrin wird zwar die Frage diskutiert, ob Beteiligungen (planmässigen) Abschreibungen unterliegen. Von den übrigen Gegenständen des Anlagevermögens unterscheiden sie sich jedoch darin, dass das dahinter stehende Unternehmen grundsätzlich die zur Erhaltung seines Wertes nötigen Mittel selbständig erarbeitet. Daher sind Beteiligungen nicht systematisch auf eine gewisse Laufzeit abzuschreiben (Handschin, a.a.O., Rz. 674). Wie bei allen Gegenständen des Anlagevermögens ist aber der Buchwert der Beteiligung periodisch auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen, um einer allfälligen Werteinbusse (Impairment) und dementsprechend einem Wertberichtigungsbedarf rechtzeitig Rechnung tragen zu können (BGer 2C_1168/2013, 2C_1169/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen; zum steuerrechtlichen [erfolgsneutralen] Umgang mit einer [geschäftsmässig nicht begründeten] Abschreibung oder Wertberichtigung auf einen sog. Nonvaleur, bei welchem der Wert von Beginn weg dauernd unter den Anschaffungskosten liegt, vgl. etwa BGer 9C_261/2023 vom 3. August 2023 E. 5.2).

E. 4.3.1

Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wirkt sich auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Die steuerpflichtige Gesellschaft muss sich nach diesem Prinzip grundsätzlich bei der von ihr in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften

E. 4.3.2

Gemäss Art. 959 Abs. 1 OR gilt das Stichtagsprinzip als elementare Bilanzierungsregel für die Jahresrechnung, wonach die Bilanz die Vermögens- und Finanzierungsanlage des Unternehmens am Bilanzstichtag darstellt (VGer ZG A 2019 20 vom

E. 4.4

Bei der vorliegend umstrittenen "Abschreibung" auf die Beteiligung an der D. _____ AG handelt es sich um eine die Gewinnsteuer mindernde Tatsache, so dass die Beschwerdeführerin beweibelastet dafür ist, dass die Abschreibung oder Wertberichtigung handelsrechtlich zulässig und geschäftsmässig begründet ist (BGer 2C_1168/2013, 2C_1169/2013 vom 30. Juni 2014 E. 2.2; vgl. zur sog. Normentheorie BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1 mit Verweis auf BGE 143 II 661 E. 7.2). Gleiches gilt für die beantragte Korrektur (Reduktion) des in der Jahresrechnung 2018 ausgewiesenen Ertrags (vgl. 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.5.3). Daraus sowie mit Blick auf § 124 Abs. 1 StG bzw. Art. 123 Abs. 1 DBG – wonach die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung

massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt – folgt, dass solch steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person mittels substantiiertes Sachdarstellung vorzutragen sind und sie im Falle der Beweislosigkeit deren Folgen zu tragen hat. 5.

E. 5

Urteil A 2022 5 4.

E. 5.1

Die Rekurrentin lässt im vorliegenden Verfahren vorbringen, die Steuerverwaltung moniere, dass laufende Wertberichtigungen einer Beteiligung aufgrund der aktuellen steuerlichen Rechtsprechung nicht zulässig seien. Wenn die Rekurrentin sämtliche Aktien zum Verkauf auf dem Markt angeboten hätte, wäre der Aktienkaufpreis gesunken, weil das Marktangebot (an Aktien der D. _____ AG) die Nachfrage um einiges überstiegen hätte und somit ein sinkender Marktpreis die Folge davon gewesen wäre. Aus diesem Grund sei sie der Ansicht, dass eine einmalige Abschreibung zulässig sein solle. Im Weiteren sei

E. 5.2

Die Steuerverwaltung führt demgegenüber zusammengefasst aus, über die (wirtschaftlichen) Hintergründe des Beteiligungserwerbs würden keine konkreten Informationen vorliegen. Wie sich aus dem Sachverhalt ergebe, habe die D. _____ AG ihren Aktionären (möglicherweise befristete) Urlaubsguthaben eingeräumt. Der erfolgswirksam zu verbuchende Verzicht bzw. Nichtbezug der Urlaubsguthaben hätte bei der Gesellschaft Steuerfolgen ausgelöst (wie allgemein bei Forderungsverzichten; vgl. BGer 2C_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.3.1). Die Urlaubsguthaben (Verpflichtungen) seien jedoch zusammen mit der erwähnten Beteiligung auf die Rekurrentin übertragen worden. Im Falle einer Anerkennung der vorgenommenen Abschreibungen würden sich die aus der Ausbuchung der Urlaubsguthaben resultierenden Steuerfolgen gleichsam neutralisieren. Der von der Rekurrentin deklarierte Gewinn betrage denn auch bloss Fr. -2'421.– (2017) bzw. Fr. 1'335.– (2018). Selbstverständlich stünde es der Rekurrentin frei, die vorstehenden Überlegungen zu ergänzen und/oder zu korrigieren bzw. treffe sie vor dem Hintergrund von § 124 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG sogar eine entsprechende Obliegenheit. Vorab sei zu erwähnen, dass in den Jahresrechnungen keine Wertberichtigungen, sondern vielmehr Abschreibungen vorgenommen worden seien (vgl. Konto 6900 sowie die Kontoblätter zum Konto 1400; StV-act. 1 und 2). Darauf sei die Rekurrentin grundsätzlich zu behaften. Es liege infolge der Beteiligungsquote auch kein Fall von § 62bis Abs. 4 StG bzw. Art. 62 Abs. 4 DBG vor, wonach die Abschreibungen steuerlich bloss provisorischen Charakter hätten. Es sei nicht angezeigt, Beteiligungen systematisch über eine gewisse Zeitdauer abzuschreiben, sondern nur unter der Bedingung, dass eine tatsächliche Wert-

E. 6

Urteil A 2022 5 gewissheit sowie unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des Ermessensspielraums – in der für das Unternehmen ungünstigsten Form dargestellt werden (BGE 137 II 353 E. 6.2; 115 Ib 55 E. 5b; BGer 9C_261/2023 vom 3. August 2023 E. 5.1).

E. 6.1

Wie vorstehend aufgezeigt (vgl. E. 4.2.2 hiervor), ist eine systematische Abschreibung auf eine Beteiligung handels- und steuerrechtlich nicht zulässig. Dies scheint die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren auch nicht (mehr) in Frage zu stellen, beantragt sie doch nur

noch eine "einmalige Abschreibung" für das Steuerjahr 2017. Der Grund für die ursprünglich von der Rekurrentin über 10 Jahre angedachte systematische Abschreibung der Beteiligung (vgl. StV-act. 4, 10) bleibt ferner im Dunkeln. Die im Einspracheverfahren durch die Rekurrentin selbst aufgezeigte Werthaltigkeit der Beteiligung an der D. _____ AG wurde von der Steuerverwaltung anerkannt. Sie ging in ihrem Einspracheentscheid daraus folgend nicht mehr von einem Nonvaleur aus. Gemäss der eingereichten Aufstellung mit dem Titel "Entwicklung Aktienpreis" hat der Verkaufspreis der Aktie seit dem Erwerb der Rekurrentin im Jahr 2016 keine Veränderung erfahren; die D. _____ AG verkaufte ihre Aktien in der hier interessierenden Zeitspanne offenbar zum selben (unveränderten) Preis an neue Aktionäre (vgl. StV-act. 8 S. 2 und 5). Aus den Akten sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die auf eine tatsächliche, effektive Werteinbusse hinweisen würden. Solches wird auch nicht geltend gemacht. Die von der Rekurrentin vorgebrachte, rein hypothetische Werteinbusse der streitgegenständlichen Aktien vermag rechtsprechungsgemäss keine Wertberichtigung zu rechtfertigen (vgl. E. 4.2.2 vorne), auch keine "einmalige" im Sinne der beantragten "Abschreibung". Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden.

E. 6.2

Erstmals im vorliegenden Rekursverfahren beantragt die Rekurrentin, dass die Jahresrechnung 2018 zu korrigieren sei. Sie bringt diesbezüglich vor, auf die Verbindlichkeit "Urlaubsguthaben" sei per 31. Dezember 2018 eine Wertberichtigung (sprich: Reduktion) in der Höhe von Fr. 131'767.92 verbucht worden; leider habe der schriftliche Forderungsverzicht nachträglich nicht beschafft werden können und die Wertberichtigung hätte gar nicht gebucht werden dürfen (act. 1). Damit stellt sich die Rekurrentin (sinngemäss)

E. 6.3

Festzuhalten ist abschliessend, dass die Steuerverwaltung im Zusammenhang mit dieser erstmals im Rekursverfahren – im Lichte der mit dem Einspracheentscheid verweigerten Abschreibung – sinngemäss verlangten Bilanzberichtigung das rechtliche Gehör der Rekurrentin nicht verletzt hat, wie diese sinngemäss vorzubringen scheint (vgl. act. 1: "Leider wurde beim Einspracheverfahren kein Gespräch geführt, ..."). Weder beantragte die Rekurrentin im Einspracheverfahren eine Besprechung (StV-act. 8) noch drängte sich eine solche aufgrund der Ergebnisse der durchgeführten Auflageverfahren auf (vgl. StV-act. 3–5 und 8–10). 7. Zusammenfassend ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2022 nicht zu beanstanden. Der vorliegende Rekurs erweist sich in allen Punkten als unbegründet und ist dementsprechend vollumfänglich abzuweisen. 8.

E. 7

Urteil A 2022 5 lassen (E. 4.1 vorstehend). Unter welchen Voraussetzungen eine bei der Steuerverwaltung mit der Steuererklärung eingereichte Bilanz dennoch korrigiert werden kann, ergibt sich nicht aus dem DBG oder dem StG, sondern ist durch Auslegung unter Berücksichtigung des Massgeblichkeitsprinzips und des Grundsatzes von Treu und Glauben zu ermitteln (BGE 141 II 83 E. 3.2). In Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung geht es um den Ersatz einer handelsrechtswidrigen durch eine handelsrechtskonforme Buchung. Bilanzberichtigungen dienen damit der Behebung von Verstössen gegen das Handelsrecht und sind von Amtes wegen durchzuführen, bis die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen ist. Sie

schlagen sich in der Steuerbilanz nieder und können zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person ausfallen. Ist die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund zulässig (zugunsten der steuerpflichtigen Person) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zuungunsten der steuerpflichtigen Person; BGE 144 II 427 E. 6.5.1; 141 II 83 E. 3.3 f.; BGer 2C_1012/2021 vom 13. September 2022 E. 3.2.1; 2C_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2.2 je mit weiteren Hinweisen, VGer ZG A 2019 20 vom 24. April 2020 E. 3.4, in: GVP 2020 18 ff.). Dagegen ist von einer Bilanzänderung zu sprechen, wenn die buchführende Person eine handelsrechtskonforme Buchung durch eine andere handelsrechtskonforme Buchung ersetzen will. Dies ist grundsätzlich nur bis zum Einreichen der Steuererklärung möglich. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist jedoch auch danach noch zulässig, wenn sich zeigt, dass die steuerpflichtige Person die Buchung in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertveränderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden sollen (BGE 141 II 83 E. 3.4; BGer 2C_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2.1). Auch Bilanzberichtigungen aus denselben Motiven sind gleichfalls mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (BGer 2C_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1; VGer ZG A 2019 20 vom 24. April 2020 E. 3.4, in: GVP 2020 18 ff.).

E. 8

Urteil A 2022 5 24. April 2020 E. 3.5.2 mit weiteren Hinweisen, in: GVP 2020 18 ff.). Wie bei der Erstellung der Jahresrechnung ist das Stichtagsprinzip auch bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit einer bereits erstellten Bilanz – als Voraussetzung einer Bilanzberichtigung – von wesentlicher Bedeutung. Zum einen können auch hier Ereignisse nach dem Bilanzstichtag nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Bilanzstichtag (hier betreffend die Steuerperiode 2018: 31. Dezember 2018) begründet und vorhersehbar waren (im Sinne von sog. werterhellenden Tatsachen). Zum andern ist auf der subjektiven Seite zu verlangen, dass diese Ereignisse bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt dem Verwaltungsrat auch hätten bekannt sein müssen; nur wenn dies zu bejahen ist, liegt eine fehlerhafte (und damit zu berichtigende) Bilanz vor. Nicht fehlerhaft ist daher ein Bilanzansatz, wenn er den im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemässer und gewissenhafter Prüfung objektiv bestehenden Erkenntnismöglichkeiten entspricht und somit subjektiv richtig ist (vgl. VGer ZG A 2019 20 vom 24. April 2020 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen, in: GVP 2020 18 ff.).

E. 8.1

Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwertes (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 3'000.– festgesetzt und der Rekurrentin auferlegt. Sie werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

E. 8.2

Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obliegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

E. 9

Urteil A 2022 5 festzuhalten, dass der Bundesgerichtsentscheid, auf welchen sich die neue steuerliche Praxis beziehe, aus dem Jahr 2020 sei. Die Jahresabschlüsse 2017 und 2018 seien zu diesem Zeitpunkt bereits erstellt und im Normalfall auch bereits veranlagt gewesen. Auf die Verbindlichkeit "Urlaubsguthaben" sei per 31. Dezember 2018 eine Wertberichtigung in der Höhe von Fr. 131'767.92 verbucht worden. Leider habe der schriftliche Forderungsverzicht nachträglich nicht beschafft werden können und die Wertberichtigung hätte gar nicht gebucht werden dürfen. Aus diesem Grund sei diese Korrektur steuerlich noch zu korrigieren. Leider sei beim Einspracheverfahren kein Gespräch geführt worden, an welchem auf diesen Umstand hätte hingewiesen werden können, sondern es sei einfach der Einspracheentscheid zugestellt worden, welcher Nachsteuern in der Höhe von rund Fr. 24'000.– ausgelöst habe. Wenn die gebuchte Abschreibung auf einer Aktiv-Position im Veranlagungsverfahren nachträglich nicht gewährt werde, müsste es im Umkehrschluss auch möglich sein, eine Wertberichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zu korrigieren (act. 1).

E. 10

Urteil A 2022 5 einbusse vorliege. Im Übrigen würden Beteiligungen handelsrechtlich lediglich der Wertberichtigung unterliegen. Die Rekurrentin beabsichtige, ihre Beteiligung an der D. _____ AG linear über eine Zeitdauer von zehn Jahren vollständig auf Fr. 0.– abzuschreiben. Dieses Vorgehen erweise sich sowohl handels- als auch steuerrechtlich als unzulässig. Eine tatsächlich entstandene Werteinbusse etwa im Sinne eines Impairments werde auch im Rekursverfahren nicht nachgewiesen. Es sei deshalb (nicht zuletzt mit Blick auf die mit der Einsprache eingereichte Tabelle) weiterhin davon auszugehen, dass keine Werteinbusse eingetreten sei. Die rein hypothetische Möglichkeit, dass sich der Marktpreis bei einem Verkauf der von der Rekurrentin gehaltenen Aktien mangels Nachfrage erheblich reduziert hätte, vermöge keine Wertkorrektur der Beteiligung zu rechtfertigen. Die im Rekurs als nicht einschlägig bezeichnete Erwägung aus einem im Jahr 2020 ergangenen Bundesgerichtsentscheid beziehe sich auf die Abschreibung eines Nonvaleurs und sei nur der Vollständigkeit halber aufgrund der Veranlagungsbegründung zitiert worden. Wie sich aus den weiteren Ausführungen im Einspracheentscheid ergebe, sei nicht mehr von einem Nonvaleur ausgegangen worden. Gleichwohl wäre das besagte Urteil im vorliegenden Fall zweifellos massgebend, und zwar umso mehr, als darin keine Änderung der Rechtsprechung erfolgt sei. Die von der Rekurrentin aufgrund des Partnerschaftsvertrags bei der D. _____ AG vorgenommenen Urlaubsbuchungen seien zunächst als Raumaufwand verbucht und anschliessend mit den Verbindlichkeiten aus Urlaubsguthaben verrechnet worden (vgl. Konten 2250 und 6010 bis 6015). Darüber hinaus habe die Rekurrentin unter dem Titel "Wertberichtigung" weitere erfolgswirksame Korrekturen an den Guthaben (sprich: Verpflichtungen aus Urlaubsguthaben) vorgenommen, mutmasslich zufolge Nichtbezug. In der Steuerperiode 2018, auf die in der Rekurschrift Bezug genommen werde, hätten die "Wertberichtigungen" Fr. 60'226.76 und Fr. 72'541.16 [recte:

71'541.16], insge- samt Fr. 132'767.92 [recte: Fr. 131'767.92] betragen (vgl. das Kontoblatt zum Konto 3500 [Gegenkonto 2250 – Verbindlichkeiten aus Urlaubsguthaben]; StV-act. 8). Implizit mache die Rekurrentin in der Rekurschrift geltend, dass eine handelsrechtswidrige Jahresrech- nung 2018 vorliege, die zu berichtigen sei. Es wäre jedoch an ihr, die konkreten Umstände aufzuzeigen und anhand von sachdienlichen Unterlagen nachzuweisen, dass die Voraus- setzungen für eine Bilanzberichtigung erfüllt seien. Dieser Obliegenheit komme die Rekur- rentin nicht ansatzweise nach. Im Gegenteil sei aus ihren Ausführungen zu schliessen, dass erst nach dem Bilanzstichtag und dem Erstellen der Jahresrechnung ("nachträglich") feststand, dass die Forderungsverzichte nicht beschafft werden könnten, was eine Bilanz- berichtigung ausschliesse (selbst wenn das Ausbleiben der Forderungsverzichte nachge- wiesen wäre). Die sinngemäss beantragte Bilanzberichtigung sei deshalb zweifellos zu verweigern. Zwar möge zwischen den Abschreibungen auf der Beteiligung und den "Wert-

E. 11

Urteil A 2022 5 berichtigungen" auf den Verbindlichkeiten aus Urlaubsguthaben ein Zusammenhang be- stehen. Gleichwohl seien die beiden Positionen unabhängig voneinander zu beurteilen. Mithin könne aus der Verweigerung der Abschreibungen nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dass automatisch (ohne die Voraussetzungen zu prüfen) eine Bilanzberichtigung vorzunehmen wäre. Nachdem weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren eine Besprechung beantragt worden sei und sich eine solche auch nicht aus anderen Gründen aufgedrängt habe, sei auch keine durchzuführen gewesen. Der impliziten Rüge der Gehörsverletzung könne deshalb nicht gefolgt werden (act. 5). 6.

E. 12

Urteil A 2022 5 auf den Standpunkt, die Jahresrechnung 2018 sei falsch gewesen, weshalb diese durch eine korrekte Jahresrechnung zu ersetzen – mithin eine Bilanzberichtigung vorzunehmen – sei. Eine solche Korrektur hat mit der Werthaltigkeit der streitgegenständlichen Beteili- gung direkt nichts zu tun. Wie die Steuerverwaltung richtig festhält, sind die Vorausset- zungen für eine allfällige Bilanzberichtigung losgelöst von der vorstehend thematisierten Aufrechnung zu prüfen. Die beantragte "Korrektur" betrifft das Konto "3500 Sonstige Erträge" bzw. das Gegenkon- to "2250 Verbindl. aus Urlaubsguthaben", letzteres ist ein Passivkonto (vgl. die Jahres- rechnung 2018 [in StV-act. 1 und 2] sowie das Kontoblatt LW [StV-act. 8 S. 4]). Die Rekur- rentin hatte Wertberichtigung "WB Urlaubsguthaben 2017" und "WB Urlaubsguthaben 2018" vorgenommen, welche eben nun korrigiert werden sollen. Damit würde im Ergebnis – bei Zulassung der beantragten Korrektur – der in der Jahresrechnung 2018 ausgewie- sene Ertrag reduziert, was sich gewinn- und damit steuermindernd auswirken würde. Es läge folglich an der Rekurrentin in diesem Zusammenhang substantiierte Ausführungen zu machen und aufzuzeigen, dass die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung erfüllt sind (vgl. E. 4.4 vorstehend). Dem kommt die Rekurrentin nicht nach. Sowohl die Hinter- gründe im Zusammenhang mit den ursprünglich vorgenommenen Wertberichtigungen "WB Urlaubsguthaben 2017" und "WB Urlaubsguthaben 2018" als auch mit den (wie be- hauptet) uneinbringlichen schriftlichen Forderungsverzichten erschliessen sich aus den Ausführungen der fachkundig vertretenen Rekurrentin nicht. Das Stichtagsprinzip ist auch bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit einer bereits erstellten Bilanz von wesentlicher Be- deutung (vgl. vorstehende E. 4.3.2). Dass der Verwaltungsrat der Rekurrentin im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht die gebotene Sorgfalt walten liess und schon zu jenem Zeit-

punkt die entsprechende Wertberichtigung bei gewissenhafter Prüfung nicht hätte vornehmen dürfen, wird nicht geltend gemacht. Es ergeben sich aus den Akten und den Vorbringen der Parteien auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Jahresrechnung 2018 bei deren Erstellung bzw. am Bilanzstichtag aus Sicht des Verwaltungsrates nicht subjektiv richtig gewesen wäre. Mit der Beschwerdegegnerin ist festzuhalten, dass vor diesem Hintergrund die Handelsrechtswidrigkeit der vorgenommenen Wertberichtigung (Auflösung) der Verpflichtungen aus "Urlaubsguthaben" nicht rechtsgenügend substantiiert wurde und somit als nicht bewiesen gilt. Bei dieser Ausgangslage und unter Berücksichtigung, dass Bilanzberichtigungen in der Regel ausgeschlossen sind, wenn sie zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren bzw. lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden sollen (vgl. E. 4.3.1 vorstehend), bleibt für die von der Rekurrentin sinngemäss beantragte Bilanzberichtigung kein Raum.

E. 13

Urteil A 2022 5

E. 14

Urteil A 2022 5 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

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