

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.44 vom 24. September 2024

ZH Steuerrekursgericht, 2024-09-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2024.44

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.44 du 24 septembre 2024

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2024.44 del 24 settembre 2024

Regeste

Bilanzänderung/Bilanzberichtigung. Die Pflichtige reicht vor Steuerrekursgericht eine neue Jahresrechnung ein und führt dazu aus, bei den Änderungen gegenüber der ursprünglichen Jahresrechnung handle es sich um Bilanzberichtigungen, weswegen sie nach der neuen Jahresrechnung einzuschätzen sei. Eine Bilanzberichtigung ist zulässig bis Rechtskraft der Veranlagung und zwingend vorzunehmen, wenn die Bilanzwerte offensichtlich handelsrechtswidrig sind. Vorliegend sind die Vorbringen der Pflichtigen ungenügend substantiiert und erweist sich die ursprüngliche Jahresrechnung in keinem der streitigen Punkte als offensichtlich handelsrechtswidrig. Abweisung.

Erwägungen

E. 1

Die Pflichtige anerkennt in ihrer Rekurseingabe ausdrücklich die unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton Zürich bzw. verzichtet diesbezüglich auf Erhebung eines Rechtsmittels. Das kantonale Steueramt erklärt sich in der Rekursantwort mit der Festlegung des Sitzes der Pflichtigen in C einverstanden. Von dieser Einigung ist Vormerk zu nehmen. Die Steuerauscheidung zwischen Gemeinden ist indessen Gegenstand eines Steuerauscheidungsverfahrens gemäss § 193 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), für welches erstinstanzlich die Gemeinden zuständig sind, sodass auf den Antrag nicht weiter einzugehen ist.

E. 2

Der Antrag auf Einschätzung gemäss neuer Jahresrechnung wird erstmals vor Steuerrekursgericht vorgetragen. Parteien ist es grundsätzlich gestattet, vor Steuerrekursgericht neue Rechtsbegehren zu stellen oder ihr Begehren auszuweiten (Rohner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 147 N 37 StG), weswegen der Antrag der Pflichtigen materiell zu prüfen ist.

E. 3

a) Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG u.a. zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (Ziff. 1) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Ziff. 2 lit. b). b) Ausgangspunkt für die steuerrechtliche Bestimmung des Unternehmensgewinns und des steuerbaren Eigenkapitals ist die kaufmännische Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz und Erfolgsrechnung, soweit keine steuerrechtlichen Korrekturvorschriften eingreifen

(Massgeblichkeitsprinzip; BGE 141 II 83 E. 3.1; BGE 137 II 353 E. 6.2; BGE 136 II 88 E. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 7 StG). 1 ST.2024.44

- 5 - Massgeblich ist allerdings einzig die handelsrechtskonforme Bilanz. Vorausgesetzt ist mithin, dass die Handelsbilanz ordnungsgemäss, nach den zwingenden Vorschriften des Obligationenrechts über Buchführung und Bilanz der Aktiengesellschaft geführt wird. Daraus ergibt sich nach herrschender Lehre das Gebot der Bilanzberichtigung: Verstösst die der Steuerbehörde eingereichte Jahresrechnung gegen Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, so ist sie (für Steuerzwecke) zu berichtigen. Die handelsrechtswidrigen Ansätze in der Bilanz sind durch handelsrechtskonforme zu ersetzen. Damit ist Grundlage der Veranlagung nicht mehr die (handelsrechtswidrige) Handelsbilanz, sondern die (handelsrechtskonforme) Steuerbilanz (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 539 f.). Im Unterschied zu einer solchen Bilanzberichtigung liegt eine Bilanzänderung vor, wenn handelsrechtskonforme Bewertungen durch andere, ebenfalls handelsrechtlich zulässige Werte ersetzt werden. Dies ist grundsätzlich nur bis zum Einreichen der Steuererklärung möglich. Ausnahmsweise ist eine Änderung der Bilanz im Laufe des Veranlagungsverfahrens jedoch dann 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 (BGr, 27. Juli 2022, 2C_737/2021, E. 3.1.1). c) Die Steuerbehörde hat bei handelsrechtswidrigen Bewertungen die Bilanzberichtigung von Amtes wegen vorzunehmen. Ferner darf und muss die steuerpflichtige Gesellschaft selbst die eingereichte Jahresrechnung berichtigen, wenn diese handelsrechtswidrige Ansätze enthält. Zuständig für die Vornahme einer Bilanzberichtigung gegenüber der Steuerbehörde ist der Verwaltungsrat bei der AG bzw. die Geschäftsführung bei der GmbH (Berger, S. 541 f., auch zum Folgenden). Die Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung soll im Übrigen nicht davon abhängig sein, dass der Verwaltungsrat zunächst die Jahresrechnung berichtigt, gegebenenfalls durch die Revisionsstelle erneut überprüfen und schliesslich durch die Generalversammlung genehmigen lässt. d) Gemäss Art. 959 Abs. 1 OR gilt das Stichtagsprinzip als elementare Bilanzierungsregel für die Jahresrechnung, wonach die Bilanz die Vermögens- und Finanzierungs-lage des Unternehmens am Bilanzstichtag darstellt (Verwaltungsgericht Zug,

E. 6

Zu prüfen ist, ob die Veränderungen in der Jahresrechnung der Pflichtigen als zulässige Bilanzberichtigung oder (steuerlich) grundsätzlich unzulässige Bilanzänderung (einen entschuldbaren Irrtum über die Steuerfolgen der Buchungen hat die Pflichtige nicht geltend gemacht und ist auch nicht aus den Akten ersichtlich) zu qualifizieren sind. a) Die überarbeitete Jahresrechnung vom ... Oktober 2023 ändert gegenüber der Jahresrechnung vom ... April 2022 im Wesentlichen die folgenden Werte: • Wertänderung des Darlehens an die G AG (nachfolgend G) von Fr. 1'246'718.20 auf Fr. 1'222'477.75. • Wertänderung des Darlehens an die H AG (nachfolgend H) von Fr. 11'172'519.63 auf Fr. 11'068'359.49. • Vornahme einer Wertberichtigung von Fr. 1 Mio. auf Finanzanlagen in der überarbeiteten Jahresrechnung. • Reduktion des Finanzertrags von Fr. 128'275.94 auf Fr. 31'937.15. • Reduktion des Buchwerts von Maschinen von Fr. 1'808'000.- auf Fr. 1'700'000.- / Erhöhung der Abschreibungen von Fr. 626'100.- auf Fr. 734'100.-. • Reduktion des Buchwerts der

Liegenschaft C von Fr. 12'155'603.50 auf Fr. 11'855'603.50 / Erhöhung der Abschreibungen von Fr. 132'043.75 auf Fr. 432'042.75. • Reduktion des Buchwerts der Liegenschaft B von Fr. 8'903'000.- auf Fr. 8'703'000.- / Erhöhung der Abschreibungen von Fr. 170'452.18 auf Fr. 370'452.18. • Auflösung der Rückstellungen für Forschung und Entwicklung von Fr. 1'773'123.28. • Auflösung der Rückstellungen für Garantien von Fr. 500'000.-. • Erhöhung der Rückstellungen für das Projekt in I von Fr. 300'000.- auf Fr. 400'000.-. • Bildung von Rückstellungen für Verluste aus Finanzierungen Fr. 1'173'123.28. • Erhöhung des Finanzaufwands von Fr. 338.83 auf Fr. 463.48. Das ausgewiesene Jahresergebnis vermindert sich dadurch von Fr. 445'690.15 (= Gewinn) auf Fr. -258'773.29 (= Verlust). 1 ST.2024.44

- 13 - b) Von den Korrekturen betroffen sind eine Vielzahl von Positionen der Jahresrechnung. Sollte sich ergeben, dass eine derart grosse Zahl an Bilanzwerten handelsrechtswidrig ist, müsste in einem weiteren Schritt überprüft werden, ob die Mängel nicht derart zahlreich sind, dass die inhaltliche Richtigkeit der gesamten Jahresrechnung anzuzweifeln ist, weswegen diese auch nicht korrekturfähig ist. Diesfalls wären Gewinn und Kapital nach pflichtgemäsem Ermessen einzuschätzen.

E. 7

a) Die Pflichtige begründet in der Rekurschrift die abgeänderte Jahresrechnung damit, dass sie das operative Geschäft der Gesellschaften der H finanziere. Es habe sich herausgestellt, dass die Jahresrechnung 2021 die mit der Darlehensgewährung verbundenen finanziellen Ausfallrisiken ungenügend berücksichtigt habe. Die Gesellschafterversammlung habe am ... 2023 daher beschlossen, Vorsorge für Forderungsverluste mittels Wertberichtigungen und Rückstellungen zu treffen. b) Das kantonale Steueramt hält fest, mit der neuen Bilanz und Erfolgsrechnung habe die Pflichtige neue Aktiven von Fr. 36'001'037.80 statt wie ursprünglich Fr. 37'705'501.24 deklariert. Die Differenz komme unter anderem durch zusätzliche Abschreibungen auf Maschinen von Fr. 108'000.-, auf der Liegenschaft in C von Fr. 300'000.- sowie auf der Liegenschaft in B von Fr. 200'000.- zustande. Diese Abschreibungen seien nicht begründet worden und seien nicht offensichtlich handelsrechtlich notwendig. Weiter sei nicht nachgewiesen, dass die Wertberichtigung für Finanzierungen von Fr. 1 Mio. geschäftsmässig begründet, geschweige denn handelsrechtlich zwingend sei. Die G habe gemäss steueramtliche Akten ein Eigenkapital von Fr. 1'911'092.- per 31. Dezember 2021 und von Fr. 1'952'152.- per 31. Dezember 2022 (bei einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-). Die H habe gemäss steueramtliche Akten ein Eigenkapital von Fr. 3'931'860.- per 31. Dezember 2021 und von Fr. 3'992'495.- per 31. Dezember 2022 (bei einem Aktienkapital von Fr. 500'000.-). Eine entsprechende Wertberichtigung in Bezug auf die gewährten (Aktiv-)Darlehen an diese Gesellschaften sei daher handelsrechtlich nicht nötig. Betreffend die Passivseite der Bilanz lege die Pflichtige mit der erfolgswirksamen Auflösung der Forschungs- und Entwicklungsrückstellung von ursprünglich Fr. 1'773'123.- dar, dass diese nicht geschäftsmässig begründet sei. Dasselbe gelte für 1 ST.2024.44

- 14 - die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung von Fr. 500'000.- betreffend Garantien. Demgegenüber bilde die Pflichtige im neu eingereichten Abschluss Rückstellungen von Fr. 1'173'123.- für Verluste aus Finanzierungen, bei denen nicht ersichtlich sei, inwiefern sie handelsrechtlich notwendig seien. Nebst diesen Rückstellungen habe die Pflichtige die Rückstellung "Aufbau I-Geschäft" von ursprünglich Fr. 300'000.- auf Fr. 400'000.- erhöht. Im Ergebnis betragen die Rückstellungen vor

"Bilanzänderung" und danach gleich viel. Es seien lediglich Umqualifikationen erfolgt, welche auf den handelsrechtli- chen Reingewinn keinen Einfluss hätten. Der Reingewinn vor "Bilanzänderung" belaufe sich auf Fr. 445'690.-, der da- nach auf Fr. -258'773.-. Die Differenz resultiere aus nachträglich zusätzlich geltend ge- machte Abschreibungen auf Maschinen (Fr. 108'000.-), auf der Liegenschaft C (Fr. 300'000.-) auf der Liegenschaft B (Fr. 200'000.-) und einer Korrekturbuchung des Zinsertrags (Fr. -96'339.80) und des Zinsaufwands (Fr. -124.65). Der Nachweis der handelsrechtlichen Notwendigkeit der zusätzlichen Abschrei- bungen auf Maschinen sei nicht erbracht worden. Gemäss der ursprünglich eingereich- ten Jahresrechnung seien 2021 Investitionen in Maschinen von Fr. 446'305.- getätigt und Abschreibungen von Fr. 318'305.- geltend gemacht worden. Gemäss neuer Jahres- rechnung müsse diese Abschreibung auf Fr. 426'305.- erhöht werden. Eine zwingende handelsrechtliche Wertberichtigung in dieser Höhe sei in keiner Weise substantiiert nachgewiesen. Ebenso wenig substantiiert nachgewiesen sei, dass auf den Liegen- schaften zwingend handelsrechtlich zusätzliche Wertberichtigungen über Fr. 500'000.- notwendig seien. Auch diese Behauptung erscheine aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung betreffend Immobilienpreisentwicklung als fragwürdig.

E. 8

Die Pflichtige ist ihrer Substanziierungspflicht im ersten und zweiten Schrif- tenwechsel nur dürftig nachgekommen. Sofern ihren Eingaben keinerlei Äusserungen zu den verfochtenen Korrekturen zu entnehmen sind, sind diese mangels Ersichtlichkeit von handelsrechtswidrigen Bewertungen ohne Weiterungen abzulehnen. Einzelne zu prü- fen sind somit nur noch die nachfolgenden Positionen: 1 ST.2024.44

- 15 - a) Abschreibungen auf Maschinen aa) Die Pflichtige erhöht die Abschreibungen in der überarbeiteten Erfolgsrech- nung von Fr. 626'100.- auf Fr. 734'100.-; dem entspricht eine Veränderung des Buch- werts von Maschinen von Fr. 1'808'000.- auf Fr. 1'700'000.-. Sie begründet dies damit, unter den Maschinen sei per Ende 2021 eine Anlage zur Durchflussprüfung inklusive Software bilanziert worden. Sie sei von Ingenieuren der G konstruiert, mit eigenem Personal zusammengebaut und im Sommer 2021 in Betrieb genommen worden. Die Pflichtige habe sie mit Fr. 748'800.- finanziert. Die Anlage sei im Unterhalt teuer, daher sei eine rasche Abschreibung notwendig. bb) Dem Konto ... Maschinen lassen sich pro 2021 zwei Abschreibungen ent- nehmen: Abschreibung J Fr. 420'800.- und Abschreibung K Fr. 200'000.-. Zusammen mit Abschreibungen auf Fahrzeugen von Fr. 5'300.- ergeben diese Buchungen die in der nicht rektifizierten Erfolgsrechnung angegebenen Abschreibungen von Fr. 626'100.-. Dokumentiert pro 2021 ist im Konto Maschinen eine Anschaffung im Wert von Fr. 748'800.- (Fr. 806'457.60 abzgl. Fr. 57'657.60 [= 7.7% MWST]), welche am 30. De- zember 2021 verbucht wurde. Dabei dürfte es sich um die von der Pflichtigen erwähnte Anlage zur Durchflussprüfung handeln. Die "Abschreibung K" von Fr. 200'000.- bezieht sich wohl auf diese Anlage. Die in der mit der Replik eingereichten Beilage 3 festgehal- tene Abschreibung von Fr. 308'800.- dürfte auf einem Fehler beruhen: Die Abschreibung gemäss Rektifikat der Jahresrechnung beläuft sich auf Fr. 308'000.-. Indes hat dieser Umstand keinen Einfluss auf die rechtliche Würdigung. cc) Die ursprüngliche Abschreibung von Fr. 200'000.- entspricht rund 27% des Anschaffungswerts von Fr. 748'800.-. Gemäss Merkblatt A/1995 der eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe (nachfolgend Merkblatt) betragen die Abschreibungen auf Maschinen zwischen 30% und 40% des Buchwerts, wobei für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert die

genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren sind. Der Satz von 40% ist auch auf Maschinen anzuwenden, die besonderer Abnutzung unterworfen sind (und insofern im Unterhalt teuer sind) und gilt auch für Software. Als Richtlinie für die auf der Anlage zur Durchflussprüfung, welche erstmals in der streitigen Steuerperiode zum Anschaffungswert in die Buchhaltung aufgenommen wurde, vorzunehmenden Abschreibungen gilt somit gemäss Merkblatt ein Normalsatz von 20%. Dass sich die Pflichtige in ihrer 1 ST.2024.44

- 16 - ursprünglichen Jahresrechnung nicht auf Abschreibungen von 20% beschränkte, sondern solche von 27% vornahm, ist handelsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden, steht ihr doch in der Wahl von Abschreibungsmethode und -satz ein nicht unerhebliches Ermessen zu. Indes ist nicht ersichtlich, inwiefern dieser Abschreibungssatz handelsrechtswidrig sein sollte bzw. dem Wertverlust der Anlage ungenügend Rechnung trägt, sodass die Notwendigkeit einer diesbezüglichen Bilanzberichtigung von der Hand zu weisen ist. Die Aussage der Pflichtigen, die Maschine sei "im Unterhalt" teuer, ist zu vage und unsubstanziert, als dass sie konkrete Rückschlüsse auf eine Verletzung von zwingendem Handelsrecht zulassen würde (eine solche wird im Übrigen auch nicht behauptet). Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass sich die Pflichtige auch nicht dazu geäussert hat, inwiefern ein (nicht belegter) besonders hoher Unterhalt der Geschäftsführung im Zeitpunkt der Aufsetzung/Genehmigung der Bilanz am ... April 2022 überhaupt bekannt sein konnte. Erfahrungsgemäss dauert es nach Inbetriebnahme einer Anlage einige Zeit, bis mit Sicherheit feststeht, ob und inwiefern der regelmässige Unterhalt höher ausfallen wird als erwartet, sodass daran zu zweifeln ist, dass die massgebenden Zahlen bereits am ... April 2022 bekannt waren/sein konnten. dd) Zusammenfassend ist nicht ersichtlich, inwiefern die Bilanz vom ... April 2022 betreffend den Buchwert der Maschinen bzw. die Erfolgsrechnung betreffend Abschreibungen handelsrechtswidrig war, sodass keine diesbezügliche Bilanzberichtigung möglich ist. b) Abschreibungen auf Liegenschaften aa) In der Jahresrechnung vom ... April 2022 wurden auf der Liegenschaft C Abschreibungen von Fr. 132'042.75 und auf der Liegenschaft B solche von Fr. 170'452.18 vorgenommen, wobei diese in der Erfolgsrechnung nicht unter Abschreibungen zu finden sind, sondern im Liegenschaftenerfolg berücksichtigt wurden. Im Rektifikat vom ... 2023 wurden die Abschreibungen auf der Liegenschaft C auf Fr. 432'042.75 und die auf der Liegenschaft B auf Fr. 370'452.18 erhöht. Nach Angaben der Pflichtigen befindet sich in C eine Liegenschaft mit Produktions- und Büroräumen, während die Liegenschaft in B einzig der Produktion dient. Die Pflichtige begründet die Korrekturen damit, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass Gewerbeimmobilien stärker abzuschreiben seien als beispielsweise ein Bankgebäude. So gewähre die ESTV auf Bürogebäuden eine 1 ST.2024.44

- 17 - Abschreibung von 4%, auf Fabrikgebäuden dagegen von 8%. Es sei offensichtlich, dass die Bilanzwerte der Immobilien 2021 überhöht gewesen seien. Art. 960 Abs. 2 OR verlange, dass die Bewertung vorsichtig erfolgen müsse. Abs. 3 verlange sodann, dass bei einer Überbewertung die Werte anzupassen seien. Die Pflichtige schätze die Überbewertung infolge ungenügender Abschreibungen bei der Gewerbeliegenschaft C auf mindestens Fr. 1.2 Mio. und bei der Liegenschaft B auf mindestens Fr. 300'000.-. Aus Gründen der Kostenkontrolle aktiviere die Pflichtige sämtliche Unterhalts- und Investitionsausgaben, auch Kleinbeträge. Auf der anderen Seite müssten Abschreibungen neben dem Wertverzehr auch den werterhaltenden Unterhalt abdecken, da sonst der bilanzierte Immobilienwert

überhöht ausgewiesen werde. Der Immobilienunterhalt in der Erfolgsrechnung der Pflichtigen betreffe lediglich den Aufwand für die Umgebungspflege. Den behaupteten überhöhten Wert der Liegenschaft C führt die Pflichtige darauf zurück, dass die H diese 2013 erworben und daraufhin Investitionen von Fr. 4.7 Mio. getätigt habe, sich aber [Anm.: wohl aufgrund des Geschäftsgangs] keine Abschreibungen habe leisten können. 2019 sei die Liegenschaft zum Buchwert auf die Pflichtige übertragen worden. bb) Die Pflichtige macht betreffend die Liegenschaft C nicht geltend, die ordentlichen (wiederkehrenden) Abschreibungen seien für die streitige Steuerperiode zu niedrig angefallen, sondern ist der Meinung, es habe sich in vergangenen Geschäftsjahren (2013 - 2021) auf der Liegenschaft ein Abschreibungsbedarf von Fr. 1.2 Mio. kumuliert. Aus diesem Grund will sie die Abschreibungen auf der Liegenschaft pro 2021 erhöhen. Damit beruft sie sich auf die Nachholung unterlassener Abschreibungen: Bewusst unterlassene Abschreibungen führen zu einer handelsrechtswidrigen Bilanzierung, weil die Nichterfassung von Wertverzehr zur Darstellung eines übersetzten Gewinns und Eigenkapitals führt (Bertschinger, Rz. 345). Vorliegend fehlt es indessen an dieser Verzerrung von Gewinn und Eigenkapital in der Jahresrechnung der Pflichtigen, da diese die Liegenschaft, seitdem sie sich in ihrem Eigentum befindet, jährlich abgeschrieben hat. Dass die H als Voreigentümerin die Abschreibungen 2013 - 2018 unterliess, hat keinen Einfluss auf die Rechnungslegung der Pflichtigen. Vielmehr gilt für diese der Kaufpreis von Fr. 11'900'000.- als massgebender Anschaffungspreis. Dass dieser höher als der Verkehrswert der Immobilie ausgefallen sei und insofern ein Verstoß gegen handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften vorliege, macht die Pflichtige nicht geltend und ist auch aus den Akten mangels diesbezüglicher Anhaltspunkte nicht ersichtlich, 1 ST.2024.44

- 18 - sodass eine Handelsrechtswidrigkeit, die korrigiert werden müsste, nicht erkennbar ist. Die Behauptung der Pflichtigen, Unterhalt der Liegenschaften würde mit Ausnahme der Aufwendungen für die Umgebungspflege aktiviert – dies wäre tatsächlich handelsrechtswidrig und korrekturbedürftig – ist betreffend Höhe, Zeitperiode und Art der Aufwendungen nicht hinreichend substantiiert, sodass nicht weiter darauf einzugehen ist. Aus steuerlicher Perspektive wären die "nachgeholt" Abschreibungen ohnehin nicht zum Abzug zuzulassen, sodass ein steuerliches Interesse an einer Bilanzberichtigung zu verneinen wäre. Steuerpflichtigen, die den Nachweis leisten, dass in früheren Jahren infolge ungünstiger Geschäftsabschlüsse die zulässigen Abschreibungen nicht vorgenommen werden konnten, kann die Nachholung dieser Abschreibungen gestattet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 98 unter Hinweis auf Merkblatt Ziff. 3; auch gemäss der grosszügigen Zürcher Praxis müssen die nachzuholenden Abschreibungen von der steuerpflichtigen Person unterlassen worden sein). Vorliegend hat indes nicht die Steuerpflichtige, sondern die Voreigentümerin H die Abschreibungen unterlassen. Ebenfalls steuerlich nicht zuzulassen wäre die Abschreibung eines Aktivums, welches von Anfang an überbewertet war (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 114 StG). Wird ein Aktivum von einer verbundenen Gesellschaft zu einem überhöhten Preis erworben, wird der Gewinnausweis bei der leistenden Gesellschaft nicht sofort verfälscht, sondern erst im Zeitpunkt der entsprechenden erfolgswirksamen Abschreibung. Die Kapitalgesellschaft muss dann gemäss Handelsrecht die Differenz (d.h. den übersetzten Kaufpreis) im Zeitpunkt des Erwerbs zulasten der Reserven verbuchen, da nur der tatsächliche Wert verbucht werden darf. Wird stattdessen eine Abschreibung zulasten des Aufwands vorgenommen, ist diese – da sie nicht geschäftsmässig begründet ist – im entsprechenden Umfang beim steuerbaren Reingewinn aufzurechnen (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit.

b StG). Eine solche Verletzung des handelsrechtlichen Anschaffungsprinzips würde eine Bilanzberichtigung rechtfertigen (VGr, 29. April 2020, SB.2019.00118 + 00119, E. 5.2.3 f.). Nach dem Gesagten ist die Korrektur der Abschreibung auf dem Grundstück C abzulehnen. cc) Weiter will die Pflichtige wie erwähnt die Abschreibungen auf dem Grundstück B, welches sie 2019 für Fr. 9 Mio. erworben hat, von Fr. 170'452.18 auf Fr. 370'452.18 erhöhen. 2021 seien werterhaltende Unterhaltskosten von Fr. 308'452.18 für den Ersatz der Heizungsleitungen und für Elektronikinstallationen aktiviert worden. 1 ST.2024.44

- 19 - Im Gegenzug müssten diese schnell abgeschrieben werden. Sanierung und Umbau seien noch nicht beendet. aaa) Art. 959 Abs. 2 OR statuiert, dass Aktiven zum Vermögenswert bilanziert werden müssen, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. An- dere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden. Die steuerliche Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Kosten gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG deckt sich grundsätzlich mit diesem handelsrechtlichen Grundsatz: Aufwen- dungen im Zusammenhang mit bereits zum Geschäftsvermögen gehörenden Gegen- ständen des Anlagevermögens können werterhaltend oder -vermehrend sein. Führen die Aufwendungen zu einer Wertvermehrung, besteht in diesem Umfang eine handels- rechtliche (und damit steuerliche) Pflicht zu Aktivierung (Art. 959 Abs. 2 OR; eine Aus- nahme können Unternehmen für geringwertige Vermögenswerte vorsehen, vgl. Ulrike Stefani, in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 959 N 17 OR). Dienen sie ausschliesslich der Werterhaltung, so handelt es sich um Aufwendungen, die der Erfolgsrechnung zu belasten sind (vgl. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. a StG; Verwaltungsgericht Aargau, 11. August 2016, WBE.2015.279 + 280, E. 2.2.1). bbb) Die Pflichtige macht geltend, bei den im Buchwert der Liegenschaft B ent- haltenden Fr. 308'452.18 handle es sich um werterhaltende Kosten für den Ersatz der Heizungsleitungen und für Elektroinstallationen. Wäre dies der Fall, dann wäre die Akti- vierung der Aufwendungen handelsrechtswidrig und zu korrigieren. Anders hingegen, wenn die Auslagen wertvermehrenden Charakter hatten, da sie diesfalls nicht zu einer handelsrechtswidrigen Überbewertung der Liegenschaft in der Bilanz führen würden und das Grundstück in den folgenden Steuerperioden weiterhin ordentlich abgeschrieben werden könnte. Die Pflichtige spricht davon, dass Sanierung und Umbau noch nicht abge- schlossen seien, womit sie andeutet, dass ein nicht unerheblicher Teil der Aufwendun- gen (die für den Umbau) wertvermehrenden Charakter haben. Wie es sich mit den gel- tend gemachten Aufwendungen verhält, liegt indessen im Dunkeln; eine Würdigung anhand der Vorbringen der Pflichtigen (unter Vorbehalt der Beweiserhebung) ist nicht möglich. Letztlich scheidet eine Beurteilung der Handelsrechtswidrigkeit an der mangel- haften Beschreibung der Arbeiten, sodass auch diesbezüglich festzustellen ist, dass die Darstellung der Pflichtigen nicht hinreichend substantiiert ist. 1 ST.2024.44

- 20 - Zusammenfassend erweisen sich die Ausführungen der Pflichtigen als nicht hinreichend substantiiert, sodass sich eine allfällige Handelsrechtswidrigkeit der Abschreibungen bzw. der Aktivierung der Arbeiten an der Liegenschaft B nicht beurteilen lässt und die diesbezügliche Bilanzkorrektur abzulehnen ist. c) Rückstellungen Aufbau I-Geschäft aa) Die Pflichtige erhöhte die Rückstellungen von Fr. 300'000.- auf Fr. 400'000.- und führt diesbezüglich aus, "L" sei ein führender Hersteller von Hochdruck-Rohrsyste- men für grosse M. In I bestehe ein grosses Marktpotential für kleine bis mittelgrosse M. "L"

habe eine Tochtergesellschaft gegründet, die "H I Pvt. Ltd.", mit geplanter Produktionsaufnahme im Herbst 2022. Das Ziel habe sich als zu anspruchsvoll erwiesen. Man rechne jetzt mit einem Produktionsbeginn frühestens Ende 2024. bb) Die Pflichtige reicht als diesbezüglichen Beleg das Dokument "[...] ... 2023" der H I Private Limited vom .../... ... 2023 ein. Es ist offenkundig, dass die das Geschäft in I betreffenden Modifizierungen der Bilanz erst aufgrund dieses Berichts bzw. im Nachgang dazu erfolgten, und dass diese Informationen der Geschäftsführung bei Erstellung der Jahresrechnung vom ... April 2022 bzw. bei deren Genehmigung nicht zur Verfügung standen und stehen konnten. Damit erweist sich aber die Bilanz als nicht handelsrechtswidrig und ist eine Berichtigung demnach nicht möglich. d) Wertberichtigungen Finanzanlagen/Rückstellungen für Verluste aus Finanzierungen In der modifizierten Jahresrechnung führte die Pflichtige eine Wertberichtigung auf Finanzanlagen von Fr. 1 Mio. auf (zuvor bestand keine Wertberichtigung) und bildete ferner Rückstellungen für Verluste aus Finanzierungen von Fr. 1'173'123.28. aa) Diesbezüglich führt sie lapidar aus, den Darlehensrisiken sei nicht genügend Rechnung getragen worden. Die Argumentation der Vorinstanz, aufgrund des hohen Eigenkapitals der G sei keine Wertberichtigung nötig, schlage fehl. Man könne einzig den Schluss ziehen, dass in der Vergangenheit Gewinne zurückbehalten und nicht ausgeschüttet worden seien. Angesichts der Personalaufwendungen bei der G von Fr. 12.35 Mio. für 2023 reiche ein Eigenkapital von Fr. 1'911'092.- gerade mal für 54 Tage, um Löhne und Sozialaufwendungen zu bezahlen. 1 ST.2024.44

- 21 - Auch bei der H seien durchaus Finanzrisiken vorhanden, auch wenn sich diese bislang nicht in handelsrechtlichen Bilanzverlusten ausgewirkt hätten. Die Nettoliquidität tendiere gegenwärtig gegen Null. Die Grosskunden würden lange Zahlungsfristen beanspruchen; die Debitorenlaufzeit belaufe sich 2023 auf 78 Tage. Die Vorräte der H würden sich Ende 2023 zu Herstellernkosten bzw. Einstandspreisen auf Fr. 18 Mio. belaufen. Bei der Bilanzerstellung habe sich gezeigt, dass viele inkurante Teile vorhanden seien. Die H habe Fr. 5 Mio. abschreiben müssen. bb) aaa) Das Erfordernis von Wertberichtigungen ergibt sich handelsrechtlich aus Art. 960a Abs. 3 OR, wonach bei konkreten Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven diese Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen sind. Folglich muss für Aktiven mindestens auf jeden Bilanzstichtag hin überprüft werden, ob die Vermögenswerte in ihrem Wert beeinträchtigt sind (Bertschinger, Rz. 362 f.). Sind sie das und erfolgt keine entsprechende Wertberichtigung, ist die Bilanz diesbezüglich handelsrechtswidrig sowie berichtigungsbedürftig. Die Pflichtige stützt ihre Wertanpassung indes auf Entwicklungen, die im Zeitpunkt der Erstellung und Genehmigung der Jahresrechnung 2021 nicht bekannt waren und nicht bekannt sein konnten, da sie noch nicht eingetreten waren. Die Nettoliquidität und Vorräte der H beliefen sich pro 2021 auf Werte, die keinen Anlass für Wertberichtigungen gaben. Auch betreffend die G fehlen Anhaltspunkte dafür, dass im Zeitpunkt der Erstellung und Genehmigung der Jahresrechnung Anlass zur Wertberichtigung des Darlehens bestanden hätte und wird dies von der Pflichtigen auch nicht behauptet. Angesichts dieser Umstände ist eine Bilanzberichtigung nicht angezeigt und handelt es sich bei der von der Pflichtigen vorgenommenen Wertanpassung um eine unzulässige Bilanzänderung. bbb) Ferner gilt es Folgendes zu berücksichtigen: Inhaber der Pflichtigen sind N, der zugleich Vorsitzender der Geschäftsführung ist, sowie O, P und Q. N ist zugleich Präsident des Verwaltungsrats der G und der H, in welchen O Vizepräsidentin des Verwaltungsrats und P Verwaltungsratsmitglied sind. Die drei Firmen sind mithin eng verbunden. Bei Wertberichtigungen auf Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen verlangt der

Drittvergleich, zu fragen, ob eine unabhängige Gesellschaft, die einem Geschäftspartner einen Kredit zu marktüblichen Konditionen gewährt hätte, ebenfalls eine 1 ST.2024.44

- 22 - Wertberichtigung vornehmen dürfte. Dabei ist allerdings festzuhalten, das Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen einer Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich sind; denn es ist an den Aktionären bzw. Gesellschaftern, dafür zu sorgen, dass eine Gefährdung von gegenseitigen Forderungen gar nicht erst eintritt. Erscheint die Schwes-tergesellschaft als nicht mehr zahlungsfähig, ist sie mit genügend Eigenmitteln auszu-
statten, um ihre Bonität wiederherzustellen. Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt wird, welche ausserhalb des Einflussbereichs der Muttergesellschaft bzw. der Aktionäre/Gesellschafter liegen und die auch unter unabhängigen Gesellschaf-ten zu einer Wertberichtigung berechtigen, ist bei verbundenen Unternehmen eine sol-
che Massnahme geschäftsmässig begründet. Meistens wird dies indes verneint und die Wertberichtigung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt (VGr, 29. April 2020, SB.2019.00118 + 119, E. 3.1.4 mit Verweis auf BGr, 12. Februar 2016, 2C_252/2014, E. 4.3). Vorliegend erhöhte die Pflichtige ihr Darlehen an die H stetig zwischen 2019 und 2023, sodass sich die Frage stellt, ob eine unabhängige Drittgesellschaft angesichts der abnehmenden Nettoliquidität der H dasselbe getan hätte. Letztlich kann die Frage indes offen gelassen werden, da die Änderung der Bilanz ohnehin nicht zuzulassen ist. cc) Auch betreffend Rückstellungen scheidet eine Bilanzberichtigung daran, dass im Zeitpunkt der Bilanzerstellung/Bilanzgenehmigung keine Gründe bestanden, solche zu bilden, weswegen deren Unterlassung nicht handelsrechtswidrig sein kann. dd) Zusammenfassend stützt die Pflichtige ihre Wertberichtigung und Rückstel-
lungen auf die Jahresrechnungen der G und H für das Geschäftsjahr 2023, die ihr frü-
hestens anfangs 2024 zur Verfügung standen und auf Entwicklungen gründen, die im Zeitpunkt der Jahresrechnung vom ... April 2022 in der Zukunft lagen. Eine Bilanzberich-
tigung aufgrund dieser Zahlen ist nach dem Gesagten ausgeschlossen. e) Finanzertrag aa) In der korrigierten Jahresrechnung reduzierte die Pflichtige den ursprünglich deklarierten Finanzertrag von Fr. 128'275.94 auf Fr. 31'937.15. Dazu führte sie aus, sie habe auf den von ihr gewährten Darlehen einen Sollzins von 1% verrechnet. Gemäss Rundscheiben der ESTV sei 2021 für Vorschüsse an Beteiligte ein Zinssatz von 1 ST.2024.44

- 23 - mindestens 0.25% anzuwenden gewesen. Im Zuge der Bilanzberichtigung habe die Pflichtige diesen Zinssatz angewendet und die Zinsbelastung korrigiert. bb) Das Rundschreiben der ESTV vom 28. Januar 2021 betreffend steuerlich anerkannte Zinssätze 2021 für Vorschüsse und Darlehen in Schweizer Franken setzt einen Rahmen von 0.25% bis 1% fest für die Verzinsung von Darlehen an nahestehende Dritte oder Beteiligte, wobei diese Werte lediglich als safe haven gelten, bei deren Ein-
haltung keine Aufrechnung von geldwerten Leistungen erfolgt. Das Rundschreiben be-
sagt nichts über die Handelsrechtskonformität der jeweiligen Zinsen. Die Pflichtige behauptet nicht, der Zinssatz von 1% wäre handelsrechtswidrig gewesen und es befinden sich in den Akten auch keine Anhaltspunkte dafür. Ohnehin befand sie sich mit einem Zinssatz von 1% noch in dem von der ESTV im Rundschreiben festgelegten Rahmen, weswegen die Berufung darauf keine Bilanzberichtigung zu recht-
fertigen vermag. Überdies handelt es sich bei der Zinsbelastung für das Geschäftsjahr 2021 um einen abgeschlossenen Vorgang in der Vergangenheit, der nicht Jahre später rückwirkend geändert werden kann. Damit bestand auch betreffend den Finanzertrag kein Grund für eine Bilanzberichtigung und hat die Pflichtige vielmehr eine unzulässige Bilanzänderung vorgenommen.

E. 9

Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

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