

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00053 vom 18. Januar 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-01-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00053

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00053 du 18 janvier 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00053 del 18 gennaio 2012

Regeste

Direkte Bundessteuer 1.1.-31.12.2007 | Zulässigkeit von Pauschalrückstellungen Das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die Besteuerung von Banken und Effektenhändlern erlaubt Pauschalrückstellungen auf Handelsbestände in Wertschriften und Edelmetallen. Gemäss Praxis des Steueramts ist das Merkblatt nur auf Effektenhändler gemäss BEHG anwendbar. Dies erweist sich angesichts dessen, dass Effektenhändler gemäss BEHG regelmässig erheblichen Wertschwankungsrisiken ausgesetzt sind, als sachgerecht (E. 3 und 4). Die Höhe der Gerichtsgebühr im vorinstanzlichen Verfahren ist nicht zu beanstanden (E. 5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Das Rekursgericht hat nach einleitender Darlegung der steuerrechtlichen Begriffe der Rückstellung und der Wertberichtigung ausgeführt, dass – und unter welchen Voraussetzungen – juristische Personen in Durchbrechung des handels- und steuerrechtlichen Grundsatzes der Einzelbewertung pauschale Rückstellungen bilden dürfen. Ausserdem hat es die im Steuer(verfahrens)recht geltenden Substanziierungs- und Beweislastregeln aufgezeigt. Auf diese von keiner Seite infrage gestellten Erwägungen kann zur Vermeidung von Wiederholungen vorab verwiesen werden.

E. 3.1

Im Merkblatt des kantonalen Steueramts über die Besteuerung von Banken und Effektenhändlern vom 20. Juli 2005 (ZStB I Nr. 25/620; im Folgenden: Merkblatt) werden die zulässigen Wertberichtigungen auf verschiedene Aktiven (lit. B) geregelt. Für Wertberichtigungen auf Handelsbeständen in Wertschriften und Edelmetallen sind dabei pauschale Ansätze von 10 % (Schweizerische Obligationen) bzw. 20 % (übrige Werte) vorgesehen (Ziff. II). Als Beteiligung gilt der Anteil an einer Gesellschaft von mindestens 20 % (Ziff. IV Abs. 2). Eine Definition der Begriffe der "Banken und Effektenhändler" ist dem Merkblatt nicht zu entnehmen.

E. 3.2

Das Merkblatt stellt eine Verwaltungsverordnung dar, welche eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen soll, und ist für die Verwaltungsbehörden verbindlich, sofern es nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig ist (Michael Beusch, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 102 DBG N. 15 ff.). Nicht verbindlich ist das Merkblatt dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die

Gesetzmässigkeit von Kreisschreiben kann daher vom Verwaltungsgericht frei überprüft werden (BGE 123 II 16 E. 7; 121 II 473 E. 2b).

E. 4

Die Pflichtige hat in ihrer Erfolgsrechnung 2007 eine pauschale Wertberichtigung von Fr. ... auf ihrem börsenkotierten Wertschriftenbestand per 31. Dezember 2007 von total Fr. ... – entsprechend 14,1 % – gebildet. Sie macht geltend, sie falle als Effektenhändlerin unter das Merkblatt.

E. 4.1

Das kantonale Steueramt hat in seinem Amtsbericht vom 21. Februar 2011 ausgeführt, dass das Merkblatt nur auf Effektenhändler gemäss Börsengesetz vom 24. Mai 1995 (BEHG) anwendbar sei, nicht aber auf Effektenhändler im Sinn des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG). Grund dieser Ungleichbehandlung sei, dass als Effektenhändler nach BEHG natürliche und juristische Personen und Personengesellschaften gälten, die gewerbsmässig für eigene Rechnung zum kurzfristigen Wiederverkauf oder für Rechnung Dritter Effekten auf dem Sekundärmarkt kauften oder verkauften, auf dem Primärmarkt öffentlich anböten oder selbst Derivate schafften und öffentlich anböten. Mit einem Handelsbestand in Wertschriften und Edelmetallen für den kurzfristigen Wiederverkauf seien grundlegend anders beschaffene wirtschaftliche Risiken verbunden als mit Wertschriften für Anlagezwecke oder als Liquiditätsreserve, die mittel- oder langfristig gehalten würden. Handelsbestände in Wertschriften und Edelmetallen für den kurzfristigen Wiederverkauf unterlägen in einem erhöhten Ausmass den Volumen- und Volatilitätsrisiken, was bei einem mittel- oder langfristigen Anlagehorizont ungleich weniger von Bedeutung sei. Sodann trügen Steuerpflichtige, die gewerbsmässig von Dritten ausgegebene Effekten fest übernahmen und sie öffentlich auf dem Primärmarkt anböten, insbesondere das Absatz- und Preisrisiko. Diese Risiken seien im Einzelnen nur schwer quantifizierbar, welchem Umstand durch Zulassung von pauschalen Wertberichtigungen Rechnung getragen werde.

E. 4.2

Die Pflichtige ist unstreitig nicht Effektenhändlerin im Sinn des BEHG, sondern Effektenhändlerin gemäss Art. 13 Abs. 3 StG. Daraus kann indessen nicht gefolgert werden, sie habe von vornherein keinen Anspruch auf die Bildung von pauschalen Wertschwankungsreserven auf ihren Wertschriften gemäss Merkblatt. Vielmehr ist zu prüfen, ob das Merkblatt gesetzeskonforme Unterscheidungen trifft bzw. ob die Pflichtige sich für den gegenteiligen Fall auf übergeordnete rechtliche Grundsätze, namentlich den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung und das Willkürverbot, berufen kann.

E. 4.3

Das in Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Rechtsgleichheitsgebot ist verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlassen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 132 I 157 E. 4.1; 122 I 18 E. 2b/cc).

E. 4.3.1

Zweifellos sind alle Wertschriften- und Edelmetallhändler einem Wertschwankungsrisiko unterworfen. Allerdings wirken sich solche Schwankungen nicht für alle Teilnehmer an

diesen Märkten gleich aus. Es ist nicht sachfremd, wenn das kantonale Steueramt die Volumen-, Volatilitäts- und Absatzrisiken von Effektenhändler anders gewichtet, die überwiegend im Finanzbereich tätig sind und entweder für eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter Effekten auf dem Sekundärmarkt kaufen oder verkaufen, auf dem Primärmarkt öffentlich anbieten oder selber Derivate schaffen und öffentlich anbieten, als die Risiken von Steuerpflichtigen, welche bloss Wertschriftenhändler im Sinn des StG sind. Zwar können auch solche Wertschriftenhändler im Einzelfall erheblichen Wertschwankungsrisiken ausgesetzt sein; dies spielt indessen keine Rolle bei der Prüfung, ob die im Merkblatt getroffenen Unterscheidungen sachgerecht sind, sondern erst bei der Frage, ob die Anwendung des Merkblatts gegen seinen richtig verstandenen Sinn im Einzelfall aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten ist.

E. 4.3.2

Würde es die Volatilität des Wertschriftenmarkts erfordern, auch Effektenhändlern ohne FINMA-Zulassung die Möglichkeit einer Pauschalierung des Wertschwankungsrisikos bei der Bildung von Rückstellungen zu gewähren, so wäre es letztlich kaum zu rechtfertigen, dieses Wahlrecht nicht auch den sogenannten Quasi-Wertschriftenhändlern (vgl. das Kreisschreiben Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Juni 2005 betreffend gewerbmässigen Wertschriftenhandel; ASA 74 [2005/2006] 643 ff.) zuzugestehen. Dass das Merkblatt auf diese nicht anwendbar ist, ergibt sich bereits aus dessen Titel, der den Geltungsbereich auf "Banken und Effektenhändler" beschränkt. Damit legt es auch der Wortlaut nahe, den Begriff des Effektenhändlers im Sinn des BEHG auszulegen.

E. 4.3.3

Was die Pflichtige dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Soweit sie sich auf die moderne Finanzmarkttheorie und das darauf basierende Diversifikationsgebot beruft, geht ihr Einwand an der Sache vorbei, weil es vorliegend um die steuerrechtliche Quantifizierung von Wertschwankungen auf dem Umlaufvermögen und nicht um Vermögensanlagen geht. Soweit sie rügt, das Merkblatt müsste bei richtiger Betrachtung auf die Haltedauer abstellen, lässt sie ausser Acht, dass Effektenhändler, die auf Rechnung Dritter agieren, nicht (nur) wegen der Haltedauer ein grösseres Risiko als andere Händler tragen, sondern weil sie in aller Regel viel grössere Volumen bewegen und ein erhebliches Absatz- und Preisrisiko tragen. Zuletzt bringt die Pflichtige zu Unrecht vor, im angefochtenen Entscheid werde nicht weiter darauf eingegangen, weshalb die Wertberichtigung für Beteiligungen gemäss Merkblatt nur für Banken und Effektenhändler nach BEHG zulässig sein soll. Ihre Rüge gründet auf der falschen Annahme, das Merkblatt erlaube pauschale Wertberichtigungen auf Beteiligungen. Dies ist aber nach der zutreffenden Feststellung des Rekursgerichts nicht der Fall. Pauschale Wertberichtigungen sind gemäss dem Merkblatt nur mit Bezug auf "Forderungen gegenüber Kunden und Hypothekarforderungen" (Ziff. I) sowie "Handelsbeständen in Wertschriften und Edelmetallen" (Ziff. II) zulässig, nicht aber auf "Finanzanlagen" (Ziff. III) und "Beteiligungen", die mindestens einen Anteil am Gesellschaftskapital von 20 % umfassen müssen (Ziff. IV). Wertberichtigungen auf Beteiligungen können lediglich im Rahmen der im Steuerrecht vorherrschenden Einzelbewertung vorgenommen werden (vgl. BGr, 5. Oktober 2004, StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11, E. 2.2.2). Aus demselben Grund geht auch die Rüge fehl, die Vorinstanz hätte in Verletzung des Gehörsanspruchs nicht weiter abgeklärt, inwieweit sich die streitige Rückstellung nicht nur auf die Position "Wertschriften", sondern auch auf die Position "Beteiligungen" beziehe. Selbst wenn die Pflichtige eine Effektenhändlerin im Sinn des

BEHG wäre, könnte sie die pauschale Wertberichtigung gemäss Merkblatt nicht auf der Beteiligung beanspruchen, wie das Rekursgericht zu Recht erwogen hat. Soweit die Pflichtigen darauf beharren, dass im Steuerrecht Begriffe in den Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungs- und Stempelsteuerrecht gleich wie im Gewinnsteuerrecht und umgekehrt zu definieren sowie anzuwenden seien, ist auf den vorinstanzlichen Entscheid zu verweisen, wo sich das Steuerrekursgericht eingehend mit diesem Einwand auseinandergesetzt hat.

E. 4.3.4

Zusammenfassend erweist sich die Beschränkung des Anwendungsbereichs des Merkblatts auf Effektenhändler im Sinn des BEHG als sachgerecht.

E. 4.4

Im Eventualstandpunkt beruft sich die Pflichtige auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV). Das Merkblatt habe bei ihr das schützenswerte Vertrauen begründet, dass sie vom Begriff des Effektenhändlers mitumfasst sei. Diese Rüge geht bereits deshalb fehl, weil grundsätzlich nur individuelle und konkrete behördliche Auskünfte eine Vertrauensgrundlage bilden können. Im Übrigen macht die Pflichtige nicht geltend, die übrigen Voraussetzungen für die Berufung auf den Vertrauensschutz (vgl. BGE 121 II 473 E. 2c) seien im vorliegenden Fall erfüllt; insbesondere behauptet sie nicht, sie hätte im Vertrauen auf den Wortlaut des Merkblatts Dispositionen getroffen, die nicht ohne Nachteil hätten rückgängig gemacht werden können. Sie hat im vorinstanzlichen Verfahren nicht einmal behauptet, im streitigen Geschäftsjahr hätten sich auf ihrem Wertschriftenbestand konkrete Risiken verwirklicht, die sie zur Bildung einer Wertberichtigung im Sinn des Einzelbewertungsgrundsatzes und einer entsprechenden Korrekturbuchung berechtigen würden.

E. 4.5

Zuletzt macht die Pflichtige geltend, das Rekursgericht habe in Verletzung ihres rechtlichen Gehörs ihren nachgewiesenen regen Wertschriften- und Effektenhandel nicht berücksichtigt. Davon kann indessen keine Rede sein; das Rekursgericht hat sich mit den Käufen und Verkäufen der Pflichtigen eingehend auseinandergesetzt und ist zu Recht zum Schluss gekommen, dass sie im Steuerjahr 2007 bei Weitem nicht die gleichen Risiken wie ein Effektenhändler nach BEHG getragen habe, weshalb ihr die Bildung der pauschalen Wertberichtigung auch insofern verwehrt werden müsse.

E. 5

Die Pflichtige wendet sich auch gegen die Höhe der vorinstanzlichen Gerichtsgebühr.

E. 5.1

Das Steuerrekursgericht hat die Höhe der Gerichtsgebühr von Fr. 9'000.- nach ständiger Praxis nicht begründet. Dies ist im Licht des Begründungserfordernisses von Art. 143 Abs. 2 DBG bzw. des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör auch nicht notwendig gewesen (vgl. BGE 111 Ia 1 betreffend Parteientschädigung), und zwar umso weniger, als der steuerrechtskundig vertretenen, wohlgemerkt selber in der Steuerberatungsbranche erfolgreich tätigen Partei bekannt sein muss, dass sich die Gebührenhöhe im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor dem Steuerrekursgericht nach der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr) richtet (§ 1 Abs. 1). Einer Rückweisung des Verfahrens an das Steuerrekursgericht zwecks

Begründung der Höhe der Gerichtsgebühr bedarf es deshalb nicht.

E. 5.2

Die Gerichtsgebühr bemisst sich nach dem Zeitaufwand des Gerichts, der Schwierigkeit des Falles und dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse (§ 2 GebV VGr). Bei Verfahren mit bestimmbarem Streitwert wird sie grundsätzlich anhand einer Gebührentabelle ermittelt (§ 3 Abs. 1 Geb VGr). Unter Berücksichtigung einer Steuerbelastung vor Steuern von 7,83 % ($8,5 \times 100/108,5$) ergibt sich bei der direkten Bundessteuer ein Streitwert von Fr. ... ($\text{Fr. ...} \times 7,83 \%$). Für Streitwerte von Fr. 100'000.- bis Fr. 250'000.- beträgt die Gerichtsgebühr Fr. 6'000.- bis Fr. 10'000.-. Die ausgefallte Gebühr bewegt sich innerhalb dieses Rahmens und ist nicht zu beanstanden. Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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