

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00069 vom 7. Dezember 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-12-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00069

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00069 du 7 décembre 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00069 del 7 dicembre 2011

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.10.2007-30.09.2008 | Geschäftsmässige Begründetheit von Abschreibung kürzlich erworbener Beteiligungen (E. 2.1). Massgeblicher Bewertungszeitpunkt von Aktiven (E. 2.3). Abgrenzung von Wertberichtigungen und Abschreibungen (E. 2.2 und 3.4). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das Steuerrekursgericht (E. 3.6). Abweisung.

Erwägungen

E. 2.1

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldos des Vorjahres und nach Ziff. 1 (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b), sowie gemäss Ziff. 4 den geschäftsmässig nicht mehr begründeten Abschreibungen und Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten und Beteiligungen von mindestens 20 %.

E. 2.2

Der Wert eines Aktivums in der Bilanz kann mittels Abschreibungen oder Wertberichtigungen herabgesetzt werden. In beiden Fällen wird die Verbuchung erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung vorgenommen, wodurch der ausgewiesene Gewinn entsprechend verringert wird. Unter einer Abschreibung ist die definitive gewinnmindernde Herabsetzung des Gewinnsteuerwerts eines Aktivums auf den massgebenden Bilanzwert zu verstehen, indem angenommen wird, die Entwertung sei bis zum Bilanzstichtag wirklich eingetreten, unbekümmert darum, ob und in welchem Umfang sie später tatsächlich realisiert wird (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4). Mit der Wertberichtigung wird demgegenüber lediglich vorübergehenden Wertveränderungen auf einem Aktivum Rechnung getragen. Sie dient dazu, am Bilanzstichtag tatsächlich oder wahrscheinlich eingetretenen, in ihrem Ausmass aber noch nicht genau feststehenden Entwertungen von Aktiven Rechnung zu tragen (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; vgl. Markus Reich/Marina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer [DBG], 2. A. Basel 2008, Art. 28 DBG N. 3). Formell und materiell handelt es sich dabei um Abschreibungen, doch weisen diese Wertberichtigungen nicht definitiven, sondern bloss provisorischen, vorübergehenden Charakter auf und gleichen in dieser Beziehung den Rückstellungen. Wie für diese gilt auch für die vorübergehenden

Wertberichtigungen, dass die Ereignisse, welche Ursache einer tatsächlichen oder wahrscheinlichen, am Bilanzstichtag ungewissen Entwertung sind, im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein müssen. Geschäftsmässig begründet sind deshalb nur solche vorübergehenden Wertberichtigungen, die der Sicherung unmittelbar drohenden (BGE 103 I b 370), nicht aber bloss künftigen Risiken dienen (vgl. § 27 Abs. 2 lit. a StG; RB 1986 Nr. 42 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; BGE 75 I 259 E. 2). Aus der provisorischen Natur der Wertberichtigung folgt ausserdem, dass die Einschätzungsbehörden befugt sind, deren geschäftsmässige Begründetheit grundsätzlich in jeder Steuerperiode erneut zu überprüfen. Der frühere behördliche Entscheid über die Zulassung der Wertberichtigung ist demnach nicht unabänderlich (RB 1978 Nr. 43; Reich/Züger, Art. 29 N. 46). Erweist sich die Wertberichtigung hinsichtlich Bestand oder Umfang nicht mehr geschäftsmässig begründet, ist eine entsprechende steuerrechtliche Korrektur des Gewinns vorzunehmen (Reich/Züger, Art. 29 DBG N. 48). Aufgrund der Vorschrift von § 64 Abs. 1 Ziff. 4 StG, wonach die "geschäftsmässig nicht mehr begründeten Abschreibungen und Wertberichtigungen" auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen sind, gelten auch handels- und steuerrechtlich gebotene Abschreibungen auf solchen qualifizierten Beteiligungen von Gesetzes wegen als nicht definitiv; sie sind somit den vorübergehenden Wertberichtigungen gleichzustellen (vgl. Stephan Kuhn/Michel Klingler in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer [DBG], 2. A. Basel 2008, Art. 62 DBG N. 24 ff.).

E. 2.3

Ob die Voraussetzungen einer Abschreibung, vorübergehenden Wertberichtigung oder Rückstellung erfüllt sind, beurteilt sich grundsätzlich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag (Art. 662 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 958 Abs. 1 und 960 Abs. 2 OR). Indessen können alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in den Jahresrechnungen verwertet werden, sofern dadurch Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden, die Auswirkungen auf Bilanz und Erfolgsrechnung haben. Zu berücksichtigen sind mithin nur nachträgliche "wertaufhellende Tatsachen", d. h. solche, die lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag tatsächlich dargestellt haben. In diesen engen Grenzen können auch nachträglich verwirklichte Tatsachen Berücksichtigung finden, sofern sie Rückschlüsse auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen. Entscheidend ist dabei, dass diese Verhältnisse nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge geeignet waren, das nachträgliche Ereignis herbeizuführen. Eine erweiterte Berücksichtigung nachträglicher Ereignisse widerspräche dem Stichtagscharakter der Jahresrechnungen und dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4).

E. 2.4

Die Tatsachen, welche Abschreibungen und vorübergehende Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 2002 Nr. 110, RB 1975 Nr. 55), welcher Nachweis spätestens vor Steuerrekursgericht durch substantiierte Sachdarstellung in der Rekurschrift anzutreten und im Verfahren zu leisten ist. Nur wenn ihm der Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist, kann sich der Steuerpflichtige auch auf Schätzungen berufen, soweit seine Sachdarstellung hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält. Bei ungenügender Substanziierung hat das Steuerrekursgericht nicht von Amtes wegen eine

Untersuchung zu führen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (vgl. VGr, 15. Januar 1986, StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; RB 1987 Nr. 35).

E. 3.1

Die streitbetroffene Beteiligung von 75 % an der C AG hat die Pflichtige am 17. Juli 2008 zum Preis von Fr. 1'502'247.- erworben. Bereits auf den Bilanzstichtag vom 30. September 2008, also rund zweieinhalb Monate nach dem Erwerb, hat sie die Beteiligung auf Fr. 1'000'000.- abgeschrieben.

E. 3.2

Die Pflichtige hat die Abschreibung von Fr. 502'247.-, mithin von rund 33,4 % des Kaufpreises, damit begründet, die Beteiligung sei vom Insolvenzverwalter der F AG in G (H) "im Bietverfahren dem Meistbietenden" zum Kauf angeboten worden. Die einzigen Grundlagen, welche die Kaufinteressenten erhalten hätten, seien die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Geschäftsjahre 2005 bis 2007 gewesen. Des Weiteren hätten die Zahlen über die eindruckliche Umsatzsteigerung im ersten Halbjahr 2008 vorgelegen, und es habe neben Gesprächen mit der Geschäftsleitung der C AG ein Augenschein im Unternehmen in D stattgefunden. Eine detaillierte interne Bewertung habe die Käuferschaft nicht durchgeführt, weil dies aufgrund der rudimentären Unterlagen gar nicht möglich gewesen sei. Sie habe für die Beteiligung nach dem "heutigen Wissensstand" einen zu hohen Preis bezahlt. Dabei habe sie die Ereignisse zwischen Kauf und Bilanzstichtag, die Insolvenzerklärung der Lehman Brothers in den Vereinigten Staaten, welche die ganze Weltwirtschaft in die tiefste Krise seit den Dreissigerjahren gestürzt habe, nicht voraussehen können. Die Ereignisse hätten dazu geführt, dass über Nacht der ganze Glanz und die optimistische Zukunftsbeurteilung, die von den steigenden Umsätzen genährt worden sei, weggefallen seien. "Keinerlei Hoffnung und Phantasie über zukünftige positive Entwicklung oder Geschäftserfolg [könnten] nach diesen Ereignissen den Unternehmenswert steigern. Angst vor den noch unbekanntem folgen der Weltwirtschaftskrise und den damit in Zusammenhang stehenden Problemen [präge] ab diesem Datum nur noch negative Zukunftserwartungen." Unter diesen Umständen sei die Unternehmensbewertung per Bilanzstichtag "ohne jeden Zukunftsbonus" vorgenommen worden. Es sei "auf die vorhandenen nackten Zahlen" abgestellt worden. Die pessimistische Sicht sei durch den drastischen Umsatzeinbruch von über 40 % im Jahr 2009 bestätigt worden. Kurzarbeit, Finanzengpässe hätten in diesem Jahr im Zentrum der Sitzungen von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung gestanden.

E. 3.3

Die Pflichtige hat am 20. Februar 2009, am Tag der Errichtung der Bilanz per 30. September 2008, eine Bewertung der Aktien der C AG "per 31. Dezember 2007" gestützt auf den Abschluss dieser Gesellschaft vorgenommen und hat ihren Aktienanteil auf Fr. 937'922.- ermittelt. Im Zeitpunkt des Erwerbs dieser Beteiligung, am 17. Juli 2008, zum Preis von Fr. 1'502'247.-, war dieser Abschluss der Pflichtigen nach deren eigenen Angaben bekannt. Weshalb sie angesichts dieses von ihr selber errechneten Werts einen aus ihrer Sicht 60 % höheren Kaufpreis für die Beteiligung bezahlt hat und dies erst noch in einem "Bietverfahren" eines Insolvenzverwalters, was nach der Erfahrung eher einen tieferen Preis als unter gewöhnlichen Marktverhältnissen hätte erwarten lassen, bleibt im Dunkeln, obwohl es der Pflichtigen ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen wäre, ihre Gründe für den bezahlten Kaufpreis darzulegen. Die hierfür abgegebenen Erklärungen der

Pflichtigen sind durchwegs pauschal und allgemein gehalten. Das gilt zunächst für den Hinweis auf eine nicht näher dargelegte "eindrückliche Umsatzsteigerung im ersten Halbjahr 2008", aber auch für den ebenfalls nur pauschal behaupteten "drastischen Umsatzeinbruch von über 40 % im Jahr 2009". Letzterer betrifft im Übrigen ohnehin die Zeit nach dem Bilanzerrichtungstag vom 20. Februar 2009 und fällt daher für die Bewertung der fraglichen Beteiligung ausser Betracht. Ob nach dem "heutigen Wissensstand" ein zu hoher Kaufpreis dafür bezahlt worden sei, ist unerheblich. Massgebend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag, gegebenenfalls auch am Bilanzerrichtungstag, sofern die zu diesem Zeitpunkt bekannten Tatsachen auf den Bilanzstichtag zurückwirken. Die Pflichtige legt jedenfalls nicht sachbezogen dar, worin ihr neuer Wissensstand am Bilanzerrichtungstag bestanden habe, der auf eine Entwertung der Aktien der C AG am Bilanzstichtag von einem Drittel bzw. auf einen entsprechend überhöhten Kaufpreis habe schliessen lassen. Denn die Aktienbewertung hat sie aufgrund des ihr schon zum Kaufzeitpunkt bekannten Abschlusses per 31. Dezember 2007 vorgenommen. Gleiches gilt für die Aktienbewertung der Steuerverwaltung des Kantons E auf diesen Tag hin, die im Übrigen für die Zwecke der Vermögenssteuer erfolgt ist. Die Berufung auf die Finanz- und Weltwirtschaftskrise sowie die damit verbundenen allgemeinen Zukunftsängste ist ohne auf die zu bewertende Gesellschaft bezogene konkrete, spätestens am Bilanzerrichtungstag bekannte Tatsachen, welche eine pessimistische Bewertung aufgedrängt hätten, für die Festlegung des Bilanzwerts der infrage stehenden Beteiligung untauglich und daher unbeachtlich. Wie bereits das Steuerrekursgericht zutreffend festgestellt hat, fehlen insoweit substantiierte, nachvollziehbare Angaben der Pflichtigen, etwa Zahlen, welche die Verschlechterung des Umsatzes und der Auftragslage zwischen Mitte Juli 2008 und Ende Februar 2009 aufgezeigt hätten. Unter diesen Umständen erweist sich die von der Pflichtigen vorgenommene Abschreibung von Fr. 502'247.- auf der Beteiligung an der C AG als geschäftsmässig nicht begründet. Ist aber keine Entwertung dieser Beteiligung am Bilanzstichtag festzustellen, kann weder von der geltend gemachten "Nichtbeachtung des Niederstwertprinzips" (Art. 666 Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR]), noch von der (wohl gemeinten) Verletzung des Höchstwertprinzips (Art. 960 Abs. 2 OR) die Rede sein.

E. 3.4

Am gefundenen Ergebnis ändert der Umstand nichts, dass kraft § 64 Abs. 1 Ziff. 4 StG handels- und steuerrechtlich gebotene Abschreibungen auf qualifizierten Beteiligungen von Gesetzes wegen als nicht definitiv gelten, sondern den vorübergehenden Wertberichtigungen gleichgestellt werden. Das bedeutet nur, aber immerhin, dass der Veranlagungsbehörde erlaubt wird, wie bei (vorübergehenden) Wertberichtigungen in späteren Steuerperioden auch auf behördlich zugelassene Abschreibungen zurückzukommen und bei späterem Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit eine entsprechende Gewinnhinzurechnung vorzunehmen. Hier geht es jedoch einzig um die Frage, ob die Vornahme der verbuchten Abschreibung auf der streitbetroffenen qualifizierten Beteiligung, welche bloss provisorisch und nicht definitiv wirkt, geschäftsmässig begründet ist. Hätte die Pflichtige statt einer Abschreibung von vornherein eine vorübergehende Wertberichtigung vorgenommen, wäre diese ebenfalls nicht geschäftsmässig begründet gewesen. Denn es fehlte diesfalls am Nachweis, dass die Beteiligung am Bilanzstichtag von einem unmittelbaren Wertzerfall bedroht gewesen sei (vgl. vorn E. 2.2). Eine über die gesetzlich vorgeschriebene Wirkung hinausgehende

Umqualifizierung der verbuchten Abschreibung in eine (echte) vorübergehende Wertberichtigung wäre im Übrigen ohnehin unzulässig gewesen, weil die steuerpflichtige Gesellschaft an die getroffene Buchung grundsätzlich gebunden ist. Wie die Übertragung verbuchter steuerlich unzulässiger Abschreibungen auf Wirtschaftsgütern, auf denen zwar noch weitere, jedoch nicht verbuchte Abschreibungen möglich wären, nicht statthaft ist, verbietet sich die Umdeutung einer verbuchten Abschreibung oder Wertberichtigung in eine andere nicht verbuchte geschäftsmässig begründete Abschreibung oder Wertberichtigung oder umgekehrt. Denn Abschreibungen, vorübergehende Wertberichtigungen und Rückstellungen können regelmässig nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie mit sachgerechter Kontierung verbucht und offen ausgewiesen werden (vgl. Art. 62 Abs. 1 DBG; RB ORK 1954 Nr. 47). Dem Grundsatz der Bilanzklarheit entsprechend (Art. 662 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 959 OR) muss ohne Weiteres unmittelbar aus der Jahresrechnung selber oder in Verbindung mit den Geschäftsbüchern erkennbar sein, welche Aktiven wertmässig (definitiv oder vorübergehend) berichtigt bzw. welche ungewissen Verpflichtungen als Passiven berücksichtigt werden. Eine nachträgliche Bezeichnung der zu berichtigenden Aktiven bzw. der zu berücksichtigenden Passiven ist deshalb ausgeschlossen.

E. 3.5

Nach dem aus der gesetzlichen Ordnung von § 64 StG fliessenden steuerrechtlichen Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bilden die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Massgeblich sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsmässig geführten Bücher (RB 2002 Nr. 106; Martin Zweifel/Michael Beusch, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger [Hrsg.], *Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag*, Zürich etc. 2006, S. 63). Der Steuerpflichtige muss sich grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen. Sind offensichtlich handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Einschätzung zulässig (sogenannte Bilanzberichtigung). Demgegenüber sind blosser Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird, nur bis zum Einreichen der Steuererklärung zulässig (BGr, 22. Februar 2005, 2A.315/2004, E. 3.2; Zweifel/Beusch, S. 66 mit Hinweisen). Bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer im Verfahren eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung haben Steuerverwaltung und Steuerjustiz allerdings grosse Zurückhaltung zu üben. Steuerrechtlich darf und muss deshalb lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von einer von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz – genauer: von der Bilanz und Erfolgsrechnung umfassenden Jahresrechnung – abgewichen werden (RB 1999 Nr. 38). Vorbehalten bleiben freilich die verschiedenen Korrekturen, die sich aufgrund der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben, welche namentlich in § 64 StG festgehalten sind. Rechtsgrund solcher Abweichungen bilden indessen nicht handelsrechtliche, sondern steuerrechtliche Regeln und Prinzipien. Einzig eine derartige Korrektur – nämlich die Frage, ob die vorgenommene Abschreibung auf der streitbetroffenen Beteiligung an der C AG geschäftsmässig begründet sei – ist im vorliegenden Verfahren streitig gewesen. Durch die Überprüfung der steuerrechtlichen

Zulässigkeit der Abschreibung auf deren geschäftsmässige Begründetheit hin ist somit der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz nicht verletzt worden.

E. 3.6

Schliesslich beanstandet die Pflichtige, das Steuerrekursgericht habe ihr das rechtliche Gehör verweigert, weil das kantonale Steueramt im Einschätzungs- und Einspracheverfahren nicht auf die von ihr "selbst erarbeitete Schätzung der Beteiligung C AG per 30.9.2008" eingegangen sei. Der Vorwurf ist unbegründet: Indem das Steuerrekursgericht zur fraglichen Bewertung der Beteiligung durch die Pflichtige Stellung bezogen hat, hat es eine allfällige Verletzung des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung verankerten Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rekursverfahren geheilt (BGE 126 I 68 E. 2; 125 I 209 E. 9; 107 Ia 1 E. 1.; vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 15 Rz. 8 f.). Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

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