

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00075 vom 26. Oktober 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-10-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00075](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00075)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00075 du 26 octobre 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00075 del 26 ottobre 2016

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2013 | Erbschaftssteuer: kein geschäftsmässig begründeter Aufwand Vereinigung der Verfahren SB.2016.00075 und SB.2016.00076 (E. 1). Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (E. 2.1). Die Abziehbarkeit der Steuern gemäss § 65 StG/Art. 59 DBG erfordert einen geschäftlich bedingten Konnex. Ein Kapitalzuwachs aus Erbschaft ist gemäss § 66 StG/Art. 60 DGB ausdrücklich ein erfolgsneutraler Vorgang, wodurch kein steuerbarer Gewinn entsteht. Damit einhergehende Aufwendungen (Erbschaftssteuern) mit diesem erfolgsneutralen Vorgang sind daher keine geschäftsmässig begründeten Aufwendungen und können sich nicht gewinnmindernd auswirken (E. 2.4). Nach bundesgerichtlicher Praxis kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu. Die Steuerbehörde konnte den Verlust des Vorjahres (Rückstellung für Erbschaftssteuer) überprüfen, da nur die Gewinnsteuereinschätzung des Vorjahres in Rechtskraft erwachsen ist (E. 2.5). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Staats- und Gemeindesteuern

### E. 2.1

Gegenstand der Gewinnsteuer, welcher die Pflichtige unterliegt, ist der Reingewinn (§ 63 StG). Zwecks Ermittlung desselben ist der geschäftsmässig begründete Aufwand zu berücksichtigen, worunter namentlich auch die Steuern, nicht aber Steuerbussen, fallen (§ 65 Abs. 1 lit. a StG). Kein steuerbarer Gewinn entsteht unter anderem durch Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung (§ 66 lit. c StG). Diese Bestimmungen entsprechen der bundesrechtlichen Rahmengesetzgebung. Nach Art. 24 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) entsteht kein steuerbarer Gewinn durch Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung. Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer als solche wurde von der Harmonisierung ausgeklammert (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 4 N. 23; Giorgio Meier-Mazzucato, Steuern Schweiz, Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen, Bern 2015, S. 808; Peter Mäusli-Allenspach, Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz – ein Überblick, in: Successio – Zeitschrift für Erbrecht 2010 S. 179 f.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts,

7. A., Zürich 2016, S. 186). Die Pflichtige hat für die aus dem Nachlass der früheren Aktionärin erhaltenen Liegenschaften Erbschaftssteuern von Fr. ... zu entrichten, was unbestritten ist. Strittig ist hingegen, ob diese als geschäftsmässig begründeter Aufwand nach § 65 Abs. 1 lit. a StG gewinnmindernd zu berücksichtigen sind. Im Folgenden sind kurz zusammengefasst die diesbezüglichen Vorbringen der Pflichtigen und der Vorinstanz wiederzugeben:

### **E. 2.2**

Nach Standpunkt der Pflichtigen ist der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zu beachten. Die Verbuchung der Erbschaftssteuern gründe auf dem klaren Gesetzeswortlaut, wonach sämtliche direkten und indirekten Steuern abzugsfähig seien. Eine andere Auffassung lasse sich auch nicht der Literatur entnehmen. Bei dieser Sachlage bestehe keine Korrekturvorschrift für den handelsrechtlich korrekten Abschluss. Der steuerliche Abzug der Erbschaftssteuern sei auch sachlogisch, andernfalls im Fall der Dividendenausschüttung und Besteuerung des Vermögensertrags bei den Aktionären mit bis zu 44 % die Nettoerbschaft nach Steuern gerade noch 36 % der Erbschaft betragen würde. Bei Berücksichtigung der beantragten Absetzbarkeit der Steuern würde sich die Nettoerbschaft auf 40 % der Erbschaft erhöhen. Wäre die Erbschaft direkt an nichtverwandte natürliche Personen erfolgt, wäre die Nettoerbschaft mit 64 % der Erbschaft immer noch viel höher. Der steuerliche Abzug der Erbschaftssteuern bilde demnach eine vom Gesetzgeber gewollte Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

### **E. 2.3**

Das Steuerrekursgericht hält fest, der unentgeltliche Vermögenszufluss erfahre durch die Erbschaftsteuer (als Spezialsteuer) eine Kürzung, welche direkt durch die Vermögensübertragung ausgelöst werde. Übertragen erhalte der Empfänger neben Aktiven und Passiven auch die Erbschaftsteuerpflicht und damit ein Passivum in Höhe dieser Spezialsteuer. Die Bereicherung beschränke sich auf den "Kapitalzuwachs nach Spezialsteuer". Weil die unentgeltliche Vermögensübertragung bereits auf diese Weise besteuert sei, werde der (Netto-)Kapitalzuwachs nicht mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer belastet. Die Erbschaftsteuer könne daher nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert werden. Könne also im Unterschied zur Handelsbilanz die unentgeltliche Zuwendung von rund Fr. ... steuerlich erfolgsneutral auf einem entsprechenden Aktivkonto gebucht werden, so müsse auch die mit der Zuwendung zusammenhängende Erbschaftsteuer (rund Fr. ... steuerlich erfolgsneutral dem gleichen Aktivkonto belastet werden, wo mithin ein gewinnsteuerlich nicht zu erfassender Betrag von rund Fr. ... verbleibe (Kapitalzuwachs nach Erbschaftsteuer).

### **E. 2.4**

Die Sichtweise des Steuerrekursgerichts ist zutreffend und ergibt sich aus der Gesetzessystematik. So ist den §§ 64–70 StG der Titel "Berechnung des Reingewinns" vorangestellt. § 64 StG mit der Überschrift "Allgemeines" präzisiert den steuerbaren Reingewinn und nennt in Abs. 1 Ziff. 1 insbesondere den Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Vorjahres (ebenso Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG). In diesem Zusammenhang ist der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zu beachten (siehe zum Beispiel Reich, § 15 N. 61, § 20 N. 2), welcher Grundsatz allerdings im Hinblick auf die unterschiedliche Zielsetzungen von Handels- und Steuerrecht gewisser Schranken bedarf (Reich, § 15 N. 68). Entsprechend sehen die Steuergesetze hinsichtlich

der Abziehbarkeit von Ausgaben ausdrücklich vor, dass nur die geschäftsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können (Reich, § 15 N. 69), was sich der Überschrift "Geschäftsmässig begründeter Aufwand" zu § 65 StG und der Wiederholung im Gesetzestext selber unmissverständlich entnehmen lässt (ebenso Art. 25 Abs. 1 StHG). Die Abziehbarkeit der Steuern gemäss § 65 Abs. 1 lit. a StG erfordert somit einen geschäftlich bedingten Konnex. Wenn davon die Rede ist, dass sämtliche direkten und indirekten Steuern abzugsberechtigt sind (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 65 N. 2 f.; vgl. auch Stephan Kuhn/Peter Brülisauer in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/1, Bundesgesetz über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 25 N. 7 ff.), so betrifft dies wie dargelegt die "geschäftsmässig begründeten" Steuern, was vom betreffenden Untertitel und Gesetzestext eindeutig klargestellt wird. Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, Kommentar StHG, Art. 24 N. 57 ff.). Die geschäftsmässige Begründetheit orientiert sich am unternehmerischen Zweck. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in irgendeinem kausalen Zusammenhang stehen (VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073 bzw. 2015.00074, E. 2.2 m. w. H.). Dies gilt auch für die Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit der Steuern (siehe Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie die direkte Bundessteuer [Botschaft über die Steuerharmonisierung], BBl 1983 III S. 1 ff., insbes. S. 112). Wenn in der Botschaft die Rede von der "Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit der Steuern" die Rede ist, so weist dies klar darauf hin, dass der Gesetzgeber eine entsprechend differenzierte Betrachtungsweise gewollt hat. Ein Kapitalzuwachs aus Erbschaft ist gemäss § 66 lit. c StG (bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. c StHG) ausdrücklich ein erfolgsneutraler Vorgang, wodurch kein steuerbarer Gewinn entsteht. Daraus ist zu schliessen, dass damit einhergehende Aufwendungen mit diesem erfolgsneutralen Vorgang verbunden sind, daher keine geschäftsmässig begründete Aufwendungen darstellen und sich somit nicht gewinnmindernd auswirken können. Dies gilt auch hinsichtlich der anfallenden Erbschaftssteuern, was auch nicht im Widerspruch zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz steht. Betriebswirtschaftlich und buchhalterisch sind Steuern und Abgaben des Unternehmens mit dem Vorgang zu verknüpfen, der diese ausgelöst hat (Jean-Paul Thommen, Betriebswirtschaft und Management, 10. A., Zürich 2016, S. 382, mit Hinweisen). Demnach ist die Erbschaftssteuer erfolgsneutral, das heisst nicht gewinnmindernd zu handhaben. Das Steuergesetz des Kantons St. Gallen sieht sogar ausdrücklich vor, dass bei Zuwendungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften in der Regel der Beteiligungsinhaber steuerpflichtig sei (Art. 148 Abs. 3 StG St. Gallen), da unter wirtschaftlichen Aspekten solche Zuwendungen Kapitaleinlagen des Beteiligungsinhabers darstellen. Diese würden denn auch nicht dem steuerbaren Gewinn der juristischen Person zugerechnet (vgl. Rainer Zigerlig/Mathias Oertli/Hubert Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. A. Bern 2014, VI N. 9). Die Regelung des Kantons St. Gallen kommt hier selbstredend nicht zur Anwendung, die dazugehörige Kommentarstelle beleuchtet aber den wirtschaftlichen Gesichtspunkt solcher Zuwendungen an eine Kapitalgesellschaft in allgemeiner Weise. Zusammenfassend ergibt sich, dass die

Erbschaftssteuer den erfolgsneutralen Kapitalzuwachs betrifft und daher diesem im Sinn von "Kapitalzuwachs nach Erbschaftssteuer", wie das Steuerrekursgericht ausführt, zuzuordnen ist. Daran vermögen auch die steuerpolitischen Überlegungen, welche die Pflichtige bezüglich der steuerlichen Doppelbelastung im Fall einer Dividendenausschüttung anbringt, nichts zu ändern.

### **E. 2.5**

Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, die Veranlagung für das Steuerjahr 2012 sei mit Einschätzung vom 11. August 2014 mit Fr. ... rechtskräftig erfolgt, weil die verbuchten Erbschaftssteuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen worden sei. Gestützt und im Vertrauen auf die steuerliche Akzeptanz des Steueraufwands sei auch die Höhe der Dividende für das Geschäftsjahr 2013 beschlossen worden. Nach Abzug der Steuern (basierend auf den vorliegenden Entscheiden) wäre die Dividende von Fr. ... sogar höher als der Reingewinn, was keinesfalls der Wille der Generalversammlung gewesen sei. Diese sehe sich in ihrem Vertrauen in das damalige steueramtliche Handeln getäuscht. Die Vorinstanz verweist auf eine Aktennotiz der Steuerkommissärin vom 17. Juli 2014, wonach der Verlust 2012 im Umfang von Fr. ... auf die Erbschaftssteuer zurückzuführen sei und daher vom deklarierten steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Verlust) nur Fr. ... geltend gemacht werden könne. Die Steuerkommissärin sei also davon ausgegangen, dass bei Aufrechnung der passivierten Erbschaftssteuer per 2012 immer noch ein geringfügiger Verlust verblieben wäre. Aus der Veranlagung bzw. Einschätzung des steuerbaren Gewinns mit Fr. ... könne folglich nicht abgeleitet werden, das Steueramt habe die Erbschaftssteuer als geschäftsmässig begründeten Aufwand qualifiziert. Die geschäftsmässige Begründetheit habe erst im Folgejahr unter dem Aspekt der Verlustverrechnung mit dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn von rund Fr. ... geprüft werden müssen. Diese Ausführungen des Steuerrekursgerichts erweisen sich als richtig. Nach bundesgerichtlicher Praxis kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (BGr, 8. November 2011, 2C\_361/2011, 2C\_364/2011, E. 3.3 mit Hinweisen; vgl. VGr, 5. Oktober 2016, SB.2016.00033/00034, E. 3.3.2). Insbesondere hat hier die Steuerbehörde nirgends ausdrücklich festgehalten, die Erbschaftssteuer als geschäftsmässig begründeten Aufwand zu akzeptieren. Im Gegenteil blieben entsprechende Anfragen der Pflichtigen unbeantwortet. Es steht ausser Frage, dass die Steuerbehörde per 2013 den Verlust des Vorjahres erneut überprüfen und nur die Gewinnsteuereinschätzung auf Fr. ... für das Jahr 2012 in Rechtskraft erwachsen konnte (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 70 N. 13). Die Pflichtige kann sich daher nicht auf den Vertrauensschutz berufen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

### **E. 3**

**Direkte Bundessteuer** Die Regelung der §§ 63, 65 Abs. 1 lit. a und 66 lit. c StG entsprechen den Art. 57, 59 Abs. 1 lit. a sowie Art. 60 lit. c DBG, und zwar mitsamt den dazugehörigen Überschriften (siehe E. 2.4). Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet die gleiche Auslegung der entsprechenden Bestimmungen (vgl. BGr, 23. Oktober 2009, 2C\_868/2008, E. 2.1). Die gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG abziehbaren Steuern müssen daher geschäftsmässig begründet sein, was sich sowohl aus der entsprechenden Überschrift als auch der Gesetzesbestimmung selber ergibt. Auch gestützt auf die Kommentierungen lässt sich keine andere Interpretation herleiten. Wenn ausgeführt wird, dass sämtliche (direkten und indirekten) Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinn von

Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG zu qualifizieren seien, so kann dies aus den dargelegten Gründen nur unter der Voraussetzung der geschäftsmässigen Begründetheit derselben sein (vgl. zum Beispiel Peter Brülisauer/Andreas Helbing in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Art. 1–82], 2. A., Basel 2008, Art. 59 N. 3 f.); Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 59 N. 2). Nichts anderes ergibt sich hinsichtlich des Vertrauensschutzes betreffend die Geltendmachung des Verlustes aus dem Jahr 2012 in der Steuerperiode 2013. Wie ausgeführt, kann bei der späteren Geltendmachung solcher Verluste die Ermittlung erneut überprüft werden (Richner et. al, Handkommentar zum DBG, Art. 67 N. 10 f.). Demnach ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG], in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4, Art. 145 Abs. 2 DBG).

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