

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00003 vom 22. März 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-03-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00003

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00003 du 22 mars 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00003 del 22 marzo 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | Keine Rückstellungen für Preisvolatilität von Edelmetallen und geschäftsfremde (persönliche) Risiken. Der Steuerpflichtige war Manager eines Fonds für Edelmetalle und erzielte aus dieser selbständigen Erwerbstätigkeit 2011 ein hohes Erwerbseinkommen, welches er ohne Rückstellungen für Steuerforderungen und zu entrichtende AHV-/IV-Beiträgen wieder in eigene Fondsanteile und Edelmetalle investierte. In der Folge erlitt der Pflichtige erhebliche Verluste. Vor Verwaltungsgericht macht er Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen für die Steuerperiode 2011 geltend, um damit der hohen Preisvolatilität von Edelmetallen und einer psychischen Störung des Pflichtigen Rechnung zu tragen, welche dessen Fähigkeit zu situationsgerechtem und vernünftigem Handeln eingeschränkt habe. Die zukünftige Wertentwicklung von Fondsanteilen oder Edelmetallen stellt eine wertändernde und keine wertaufhellende Tatsache dar, weshalb die blosser Preisvolatilität der Aktiven des Pflichtigen keine Grundlage für steuerlich zu berücksichtigende Wertberichtigungen bzw. Rückstellungen bildet. Sodann gehört der Pflichtige nicht zur Personengruppe, welcher pauschale Wertberichtigungen bzw. Rückstellungen auf Handelsbestände von Wertschriften und Edelmetallen zugestanden werden. Sodann fehlt ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen der Erkrankung des Pflichtigen und dessen Fehlspekulationen und ist nicht ersichtlich, weshalb dessen Fehleinschätzung der Marktsituation gerade die Steuerperiode 2011 betreffen soll, wo sich die Gold- und Silberpreise doch 2012 noch leicht verbessert haben. Der hierfür beweis- und mitwirkungspflichtige Pflichtige vermag nicht rechtsgenügend darzulegen, weshalb sich seine psychische Störung bereits in der Steuerperiode 2011 derart akzentuiert hat, dass er nicht mehr zu rationalen Geschäftsentscheiden fähig gewesen wäre. Sodann würden die von ihm geltend gemachten Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen nicht mehr einem geschäftsmässigen Risiko, sondern bloss spezifischer Gefahren seiner psychisch beeinträchtigten Persönlichkeit Rechnung tragen und damit geschäftsfremde Risiken abdecken, für die nicht steuerwirksam Rückstellungen gebildet werden können. Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen und Abweisung des UP/URB-Gesuchs zufolge offensichtlicher Aussichtslosigkeit. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00003 SB.2017.00004 Urteil der 2. Kammer vom 22. März 2017
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2.

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 Direkte Bundessteuer 2011, hat sich ergeben: I. A war Asset Manager des von ihm Ende 2005 gegründeten "D"-Fonds nach liechtensteinischem Recht. Aus dieser selbständigen Erwerbstätigkeit erzielte er 2011 ein Erwerbseinkommen von Fr. ..., welches er ohne Rückstellungen für Steuerforderungen und zu entrichtende AHV-/IV-Beiträgen in Anteile seines "D"-Fonds und Edelmetalle reinvestierte. In der Folge erlitt er auf seinen Edelmetallbeständen und seinen Fondsanteilen erhebliche Verluste. Das steuerbare Einkommen der Eheleute A und B wurde mit Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramts vom 23. September 2014 für die direkte Bundessteuer 2011 auf Fr. ... festgesetzt. Gleichtags schätzte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen der Eheleute für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 auf Fr. ..., bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. Die hiergegen von den Pflichtigen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 4. Mai 2016 teilweise gut. Es rechnete dabei die im Wertschriftenverzeichnis aufgeführten Edelmetalle und Fondsanteile aufgrund der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen und der Nähe zu dessen Geschäftsbetrieb dessen Geschäftsvermögen zu. Aufgrund dessen liess es Wertberichtigungen in Höhe der per Ende 2011 nicht realisierten Kursverluste und die auf den Einkünften fälligen AHV-Beiträge einkommensmindernd zu und veranlagte die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 schätzte es die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. II. Die dagegen von den Pflichtigen erhobenen Rechtsmittel wurden am 30. November 2016 vom Steuerrekursgericht abgewiesen. III. Mit Beschwerde vom 13. Januar 2017 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, es seien die Einspracheentscheide vom 4. Mai 2016 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 und direkte Bundessteuer 2011 aufzuheben. Sodann sei unter Anwendung des Verheiratetenarifs das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 auf Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2011 auf Fr. ... festzusetzen, bei einem steuerbaren Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 von Fr. Weiter ersuchten die Pflichtigen um unentgeltliche Prozessführung und die Bestellung ihres Rechtsbeistands als unentgeltlichen Rechtsbeistand. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete und sich das Gemeindesteueramt nicht vernehmen liess, beantragte das kantonale Steueramt im Namen der Beschwerdegegnerschaft die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolgen zulasten der Pflichtigen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2011 (SB.2017.00003) und direkter Bundessteuer 2011 (SB.2017.00004) betreffen dieselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.3 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des

Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Von den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit können die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden, wozu namentlich auch geschäftsmässig begründete Rückstellungen gehören (§ 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b StG; Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a DBG in Verbindung mit Art. 29 DBG). Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff ist weiter als der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff und umfasst insbesondere auch provisorische Wertberichtigungen zur Berücksichtigung von unmittelbar drohenden Verlustrisiken auf Aktiven (vgl. Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]. 3. A., Basel 2017, Art. 29 DBG N. 4; Jürg Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1992, S. 286).

E. 2.2

Im Steuerrecht werden Rückstellungen nur anerkannt, wenn diese geschäftsmässig begründet sind. Rückstellungen sind geschäftsmässig begründet, wenn eine handelsrechtliche Passivierungspflicht besteht (Stoll, S. 234, 239 ff.). Dies setzt auch eine periodengerechte Verbuchung voraus (Stoll, S. 238). Geschäftsmässig begründet sind nur Rückstellungen (bzw. provisorische Wertberichtigungen), die der Sicherung unmittelbar drohender (BGE 103 Ib 366 E. 4), nicht aber bloss künftiger Risiken dienen (vgl. § 27 Abs. 2 lit. b StG und Art. 29 DBG; RB 1986 Nr. 42 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; 7. Dezember 2011, SB.2011.00069, E. 2.2). Sodann müssen die Rückstellungen einen sachlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit aufweisen. Sie müssen im konkreten Fall handelsrechtlich zwingende Folge des in guten Treuen verfolgten Geschäftszwecks bzw. der einkommensbildenden Geschäftstätigkeit sein (vgl. allgemein zur Geschäftsmässigkeit Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 15 Rz. 69 ff.).

E. 2.3

Nicht geschäftsmässig begründet sind demnach Rückstellungen für Risiken, welche sachlich nicht mit der ausgeübten Geschäftstätigkeit, sondern mit spezifischen Risiken der Person bzw. der Persönlichkeit des Selbständigerwerbenden zusammenhängen. So kann zumindest eine generelle Veranlagung des Selbständigerwerbenden zu riskanten Geschäftsentscheiden – selbst wenn diese auf eine psychische Störung zurückzuführen ist – nicht zu geschäftsmässig begründeten und damit steuerlich anerkennungsfähigen Rückstellungen führen, ist doch damit kein genuin geschäftsmässiges, sondern vielmehr ein in der Person des Selbständigerwerbenden selbst begründetes Risiko betroffen. So wenig wie ein irrationales Risikoverhalten oder die Unfähigkeit des Steuerpflichtigen zu einem situationsgerechten und vernünftigen Handeln geschäftsmässig begründet ist, sind die deswegen getätigten Rückstellungen geschäftsmässig begründet.

E. 2.4

Für die Beurteilung, ob eine verbuchte Rückstellung bzw. Wertberichtigung im Einzelfall geschäftsmässig begründet ist, sind grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend. Indessen können alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in der Jahresrechnung verwendet werden, sofern daraus die Verhältnisse am Bilanzstichtag hervorgehen. Zu berücksichtigen sind mithin nur nachträglich

wertaufhellende Tatsachen, d.h. solche, die lediglich die Verhältnisse am Bilanzstichtag aufzeigen (StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4).

E. 2.5

Grundsätzlich sind Schwankungsreserven und Wertberichtigungen für künftig lediglich mögliche, aber zum Bilanzstichtag noch nicht verursachte Wertverminderungen auf Aktiven des Umlaufvermögens steuerlich unbeachtlich (Reich/Züger/Betschart, Art. 29 N. 33 f.). Pauschale Wertberichtigungen und Rückstellungen auf Handelsbestände von Wertschriften und Edelmetalle können nur von Banken und Effektenhändler vorgenommen werden, während die übrigen Steuerpflichtigen für erfolgswirksame Wertberichtigungen bzw. Rückstellungen entsprechende Verlustrisiken konkret auszuweisen haben (BGr, 12. Juli 2012, 2C_243/2012, E. 2.3 f., unter Verweis auf das in der vorliegenden Steuerperiode noch anwendbaren Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von Banken und Effektenhändlern vom 20. Juli 2005 [ZStB I Nr. 25/620]).

E. 2.6

Tatsachen, die Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit zu ermöglichen, ist der Steuerpflichtige gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrundeliegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei er für deren Verwirklichung beweibelastet ist (vgl. RB 1987 Nr. 35).

E. 3.1

Gemäss den Pflichtigen ist eine 50%ige Wertberichtigung auf den Aktiven (Gold- und Silberbestände sowie Fondsanteile) des Pflichtigen Ende 2011 bzw. eine Wertberichtigung in Höhe von Fr. ... vorzunehmen. Damit soll der hohen Preisvolatilität von Edelmetallen und einer psychischen Erkrankung bzw. Persönlichkeitsstörung des Pflichtigen Rechnung getragen werden, welche dessen Fähigkeit zu situationsgerechtem und vernünftigem Handeln eingeschränkt habe.

E. 3.2

Die zukünftige Wertentwicklung von Fondsanteilen oder Edelmetallen stellt keine wertaufhellende, sondern eine wertändernde Tatsache dar. Damit bildet die blossе Preisvolatilität der Aktiven des Pflichtigen (insbesondere der Fondsanteile und Edelmetalle) keine Grundlage für steuerlich zu berücksichtigende Wertberichtigungen bzw. Rückstellungen. Für pauschale Wertberichtigungen bzw. Rückstellungen auf Handelsbestände von Wertschriften und Edelmetalle besteht sodann vorliegend keine Grundlage, sind solche doch nur bei Banken und Effektenhändler möglich, was der Pflichtige unbestrittenermassen nicht ist. Hingegen sind die bis zum 31. Dezember 2011 eingetretenen, nicht realisierten Kursverluste auf die Edelmetalle und Fondsanteile beim Pflichtigen bereits berücksichtigt worden, womit der per Bilanzstichtag eingetretenen Entwertung bereits Rechnung getragen ist.

E. 3.3

Wie bereits von der Vorinstanz ausführlich dargelegt wurde, ist auch ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen der Erkrankung des Pflichtigen und dessen Fehlspekulation nicht nachgewiesen. So ist nicht ersichtlich, weshalb dessen Fehleinschätzung der Marktsituation gerade die Steuerperiode 2011 betreffen soll, wo sich

die Gold- und Silberpreise doch 2012 noch leicht verbessert haben. Weder die Zusprennung einer Invalidenrente noch die eingereichten ärztlichen Beurteilungen lassen zudem zwingend darauf schliessen, dass der Beschwerdeführer auch in der fraglichen Steuerperiode 2011 unfähig gewesen wäre, die von ihm betriebenen (spekulativen) Geschäfte zu führen, zumal er seine Tätigkeit als Fondsmanager bis Mitte 2015 weiterführte und bereits seit Jahren wegen seiner psychischen Leiden in ärztlicher Behandlung stand. Jedenfalls haben die hierfür beweis- und mitwirkungspflichtigen Pflichtigen nicht rechtsgenügend dargelegt, dass sich die psychische Störung des Pflichtigen bereits in der Steuerperiode 2011 derart akzentuiert hat, dass dieser nicht mehr fähig zu rationalen Geschäftsentscheidungen gewesen wäre. Selbst wenn eine psychische Störung das Risikoverhalten des Pflichtigen unangemessen erhöht haben sollte, würden die von ihm geltend gemachten Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen sodann nicht einem geschäftsmässigen Risiko, sondern bloss spezifischen Gefahren seiner psychisch beeinträchtigten Persönlichkeit Rechnung tragen. Die Erkrankung des Pflichtigen hat allenfalls dessen Geschäfte beeinträchtigt, jedoch hat der Zweck von dessen Geschäftstätigkeit nichts mit dessen Erkrankung zu tun. Die Rückstellungen würden damit geschäftsfremde Risiken abdecken, welche keinen Zusammenhang mit dem in guten Treuen verfolgten Geschäftszweck haben. Damit fehlt es auch unter diesem Aspekt an der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellungen. Die Rechtsauffassung der Pflichtigen würde letztlich dazu führen, dass diese die Verluste des Pflichtigen aus Spekulationsgeschäften nachfolgender Steuerperioden teilweise auf Kosten des Fiskus wettmachen könnten und der Fiskus damit das Spekulationsrisiko des Pflichtigen mitzutragen hätte. Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Aus demselben Grund steht diesen auch keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG), zumal eine solche auch nicht verlangt wurde und zumindest im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern nur auf Antrag zuzusprechen wäre (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 152 StG N. 9).

E. 4.2

Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ist wegen der offensichtlichen Aussichtslosigkeit der Beschwerden abzuweisen (§ 16 Abs. 1 und 2 VRG).

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