

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00133 vom 20. Juni 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-06-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00133

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00133 du 20 juin 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00133 del 20 giugno 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.7.2013-30.6.2014 | Geschäftsmässige Begründetheit der Einbringung einer "Audit Methodology" Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass die Werthaltigkeit der "Audit Methodology" von der Pflichtigen nicht genügend dargetan worden sei und ging von einem Nonvaleur aus (E. 4.2). Aufgrund der Mehrfachfunktion als Methodenentwickler, Gesellschafter und Geschäftsführer der Pflichtigen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wäre eine klare Abgrenzung dieser einzelnen Funktionen unerlässlich gewesen. Es erscheint zudem nicht glaubwürdig, dass eine Gesellschaft ohne Weiteres 1'400 verrechnete Stunden akzeptiert, ohne hierfür irgendeinen schriftlichen Nachweis zu verlangen. Zudem wusste die Pflichtige bereits zum Einbringungszeitpunkt um den Anpassungsbedarf der Methode aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechts, eine dementsprechende Preisanpassung wurde allerdings nicht verhandelt. Die Vorinstanzen durften den Betrag als geschäftsmässig nicht begründet aus der Bilanz aufwandneutral eliminieren (E. 4.4) Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2.1

Die Pflichtige rügt eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs, indem die Vorinstanz in ihrem Entscheid den Bericht des unabhängigen Wirtschaftsprüfers zur Zwischenbilanz vom 31. Mai 2015 vollumfänglich ignoriert habe. Weiter habe die Vorinstanz ihrem Entscheid eine neue Begründung zugrunde gelegt, ohne der Pflichtigen hierzu die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben.

E. 2.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) beinhaltet insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache äussern zu können und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis äussern zu können, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 127 I 54 E. 2b). Diese verfassungsmässige Minimalgarantie kann durch kantonales Verfahrensrecht ausgedehnt werden (BGE 135 I 279 E. 2.2; BGE 134 I 140 E. 5.3). Der Anspruch auf rechtliches Gehör bezieht sich in erster Linie auf Tatsachen. Die Parteien müssen gegebenenfalls aber auch zu Rechtsfragen angehört werden, wenn die betroffene Behörde oder das Gericht sich auf eine Rechtsnorm stützen möchte, deren Anwendung für die Parteien vernünftigerweise nicht voraussehbar war, wenn die Rechtslage sich geändert hat oder wenn ein besonders weiter Ermessensspielraum besteht. Generell umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör indes nicht das Recht, sich zu einem Entscheidentwurf am

Ende der Untersuchung äussern zu dürfen (BGE 129 II 497 E. 2.2; 127 V 431 E. 2 b).

E. 2.3.1

Das kantonale Steueramt führt in seinem Einspracheentscheid vom 19. April 2017 aus, dass der Bericht des Wirtschaftsprüfers sich zur Zwischenbilanz vom 31. März 2015 äussere und somit zur Werthaltigkeit der Audit-Methode zum Einbringungszeitpunkt am 10. August 2013 nichts aussagen könne. In der Rekurschrift äussert sich die Pflichtige nicht zu diesen Ausführungen und erwähnt den Bericht im Übrigen auch nicht mehr. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz diesbezüglich keine Ausführungen machte, stand der Beweiswert und die Würdigung dieses Berichts im Rahmen des Rekursverfahrens doch nicht länger zur Diskussion. In diesem Zusammenhang liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

E. 2.3.2

Die Vorinstanz hat ihren Entscheid auf keine Tatsachen gestützt, die der Pflichtigen nicht bereits bekannt waren. Sie schloss, dass die Werthaltigkeit der Audit-Methode zum Einbringungszeitpunkt von der Pflichtigen nicht nachgewiesen worden sei. Da diese Methode dannzumal von einem Gesellschafter und Vorsitzenden der Geschäftsführung der Pflichtigen entwickelt wurde, stellte bereits die Beschwerdegegnerin infrage, ob es sich beim Kauf dieser Methode um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln könnte. Hierzu führte die Vorinstanz in ihrem Entscheid aus, dass sich in vorliegender Sache die Frage stelle, ob diese Methode tatsächlich ausserhalb der Arbeitszeit erstellt bzw. wie die private von der geschäftlichen Tätigkeit abgegrenzt wurde. Wäre die Entwicklung dieser Methode während der Arbeitszeit erfolgt, würde diese Methode als Arbeitsprodukt von Gesetzes wegen der Pflichtigen gehören, und die Vorinstanz verwies auf Art. 321b Abs. 2 bzw. Art. 322 des Obligationenrechts (OR). Auch wenn diese Gesetzesbestimmung aus dem OR erstmals im Entscheid der Vorinstanz aufgeführt wurde, heisst das noch lange nicht, dass eine neue Begründung vorliegt. Im Gegenteil, liess doch die Vorinstanz die Frage offen, ob es sich bei der Audit-Methode um ein Arbeitsprodukt handeln könnte. Darüber hinaus ging es sowohl im vorinstanzlichen Verfahren als auch im Einspracheverfahren um den Nachweis der Werthaltigkeit der Audit-Methode zum Einbringungszeitpunkt, insbesondere da diese von einem Gesellschafter der Pflichtigen entwickelt wurde. Von einer Gehörsverletzung aufgrund einer neuen Begründung im Rekursentscheid, mit der die Pflichtige nicht hätte rechnen müssen, kann daher keine Rede sein.

E. 3.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1), und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. e). Geschäftsmässig begründet und steuerlich absetzbar (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 e contrario StG) sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Gemäss der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen (BGE 124 II 29 E. 3c; 113 Ib 114 E. 2c).

E. 3.2

Was die Beweislast betrifft, gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörden die objektive Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person diejenige für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen trägt (BGE 133 II 153 E. 4.3). Aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden obliegt die objektive Beweislast dafür, dass ihrer Leistung überhaupt eine Gegenleistung des Gesellschafters bzw. Aktionärs gegenübersteht (und die Leistung ihren Ursprung nicht bloss in den engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger hat), der steuerpflichtigen Gesellschaft, wobei dieser Nachweis und mit der erfolgswirksamen Verbuchung eines Aufwandspostens, in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen ist (Massgeblichkeit der Handelsbilanz, BGE 137 II 353 E. 6.2). Ist von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung nicht angemessen ist (d. h. einem Drittvergleich nicht standhält, BGr, 19. Mai 2010, 2C_30/2010, E. 2.3). Hat die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandspostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen; misslingt dieser Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit (BGr, 19. Mai 2010, 2C_30/2010, E. 2.3; zum Ganzen BGr, 10. August 2016, 2C_51/2016, E. 2.1).

E. 4.1

Zu prüfen ist, ob die Vorinstanzen im Zusammenhang mit der Einbringung der Audit-Methode zu Recht von einem Nonvaleur ausgegangen sind und dementsprechend die Position aufwandsneutral aus der Bilanz eliminiert werden durfte.

E. 4.2

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass die Werthaltigkeit der Audit-Methode von der Pflichtigen nicht genügend dargetan worden sei. Der Entwickler dieser Methode sei bereits Ende 2009 für die Pflichtige als Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung tätig gewesen, weshalb fraglich sei, ob die Methode ausserhalb der geschäftlichen Tätigkeit der Pflichtigen entwickelt wurde. Diesbezüglich hätten weder die Pflichtige noch der Methodenentwickler versucht, eine Abgrenzung der privaten von der geschäftlichen Tätigkeit darzulegen. Hinzukomme, dass die Pflichtige bereits seit 2009 im Treuhandbereich tätig gewesen sei und umso mehr darzulegen gewesen wäre, dass diese Methode nicht im Rahmen der geschäftlichen Tätigkeit entstanden sei. Die Pflichtige lege auch nicht dar, mit welchen Mitteln und Instrumenten sie ihrer geschäftlichen Tätigkeit vor Einbringung der angesprochenen Methode nachgekommen sei. Weiter führt die Vorinstanz aus, dass auch wenn diese Methode ausserhalb der geschäftlichen Tätigkeit des Entwicklers bei der Pflichtigen geschaffen worden sei, der Wert dieser Methode anhand der eingereichten Unterlagen nicht nachvollzogen werden könne. Es fehle an der konkreten Darlegung der Kalkulationen und des Mehrwerts gegenüber den bereits vorhandenen Hilfsmitteln. Weder die gesteigerten konsolidierten Umsätze mit ihrer Tochtergesellschaft noch die Bewertung im Vertrag vom 10. August 2013 vermögen diesen Nachweis zu erbringen. Zudem sei zu beachten, dass vor der Einbringung dieser Methode der Inhalt und Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts der Pflichtigen bereits bekannt gewesen war und sie dennoch eine nicht diesen neuen Regelungen entsprechende Audit-Methode mit dem Wert von Fr. ... erworben habe. Von einem unabhängigen Dritten hätte die Pflichtige

eine solche Methode nicht zu diesem Preis erworben.

E. 4.3.1

Vor Verwaltungsgericht wendet die Pflichtige zunächst ein, dass die Vorinstanz unrechtmässigerweise die Beweislast zulasten der Pflichten umgekehrt habe, die Pflichtige sei schliesslich allen Auflagen nachgekommen. Die Pflichtige weist weiter darauf hin, dass eine Bilanzberichtigung nur in eindeutigen Konstellationen zulässig sei, dementsprechende Gründe seien aber nicht dargelegt worden. Aufgrund des Merkblatts Normalabschreibungssätze für geschäftliche Betriebe wäre die Pflichtige zudem berechtigt gewesen, auf dem immateriellen Wert eine Abschreibung von 40 % vorzunehmen. Unter diesen Umständen wäre die geschäftsmässige Begründetheit vermutet worden. Die effektive und aus Irrtum vorgenommene Abschreibung von 50 % sei nur geringfügig über dieser Grenze gelegen, weshalb keine Veranlassung dafür bestanden habe, dass ein Nonvaleur eingebracht worden sei.

E. 4.3.2

Zum Nachweis der Werthaltigkeit der Audit-Methode verweist die Pflichtige auf ihre Umsatzentwicklungen seit der Methodeneinbringung. Es handle sich dabei um das stärkste Indiz dafür, dass der Entscheid zur Übernahme der Methode richtig gewesen sei. Aus dem Umstand, dass die Methode in derselben Steuerperiode um die Hälfte abgeschrieben worden sei, könne nichts in Bezug auf die Werthaltigkeit abgeleitet werden, zumal die Pflichtige davon ausgegangen sei, es spiele im Ergebnis keine Rolle, ob sie dem Investitions- bzw. Überarbeitungsaufwand mit einer Abschreibung oder einer Rückstellung Rechnung trage. Vor Verwaltungsgericht hält die Pflichtige ausdrücklich nicht länger am Antrag auf Abschreibung der Audit-Methode fest. Weiter habe weder die Vorinstanz noch die Beschwerdegegnerin sich zum verbleibenden Wert der Methode geäussert und weshalb auch dieser zu korrigieren gewesen sei. Aufgrund des Berichts des Wirtschaftsprüfers sei mindestens von einem Wert von Fr. ... zum Einbringungszeitpunkt auszugehen. Die Pflichtige bringt weiter vor, dass der Kapitaleinlagevertrag von E unterzeichnet worden sei, welcher zum damaligen Zeitpunkt zu einem Drittel an der Pflichtigen beteiligt war und diesen Vertrag nicht abgeschlossen hätte, wäre er der Auffassung gewesen, dass diese Audit-Methode entweder originär der Pflichtigen zugestanden hätte oder der Preis übersetzt gewesen wäre. Mit diesem Kapitaleinlagevertrag liege ein rechtlich verbindliches Dokument vor, welches anlässlich einer Kapitalerhöhung von einem externen Wirtschaftsprüfer auch geprüft worden sei. Dieser habe bestätigt, dass man nicht auf Sachverhalte gestossen sei, welche den Schluss nahelegten, dass die Zwischenbilanz nicht Gesetz und Statuten entsprechen könnte.

E. 4.3.3

Weiter bringt die Pflichtige vor, dass der Entwickler der Methode ab der Zweckänderung der Pflichtigen Ende 2009 bis und mit 2013 bloss eine sehr bescheidene Geschäftstätigkeit im Treuhandbereich für die Pflichtige ausgeübt habe. 2010 habe er bei einer anderen Gesellschaft als Verkaufsleiter gearbeitet, in der zweiten Jahreshälfte 2010 dann aber gekündigt. Daneben sei er seit November 2009 als Einzelunternehmer im Handelsregister des Kantons D eingetragen. In den Jahren 2009 und 2010 habe er von der Pflichtigen keinen Lohn erhalten und in den darauffolgenden Jahren sei der Beschäftigungsgrad deutlich unter 100 % geblieben. Die Audit-Methode habe er in der freien Zeit 2010 und im ersten Quartal 2011 entwickelt. Im Zeitraum von März 2011 bis April 2012 habe er zudem als

Selbständigerwerbender im Auftragsverhältnis für einen ausländischen Kunden gearbeitet, um für dessen Unternehmungen eine Konsolidierungssoftware einzuführen. Dieses Projekt wurde danach von der Pflichtigen integral übernommen.

E. 4.4

Was die Pflichtige vorbringt, vermag die Schlussfolgerungen der Vorinstanzen nicht zu entkräften oder gar zu widerlegen. Aus dem Handelsregisterauszug der Pflichtigen vom 16. August 2017 ist zu entnehmen, dass der Methodenentwickler bereits im Jahr 2009 als Gesellschafter und Geschäftsführer für die Pflichtige tätig war. Inwiefern die Pflichtige aus dem von ihr vorgelegten Handelsregisterauszug etwas zu ihren Gunsten ableiten will, ist nicht nachvollziehbar, zumal der Methodenentwickler darin nicht aufgeführt wird. Als Kollektivzeichnungsberechtigter der Pflichtigen unterzeichnete der Methodenentwickler neben E den besagten Kapitaleinlagevertrag und genehmigte selbst die Einbringung seiner Methode. Eine solches dem Selbstkontrahieren ähnliches Verhalten gibt offensichtlich Anlass zu näheren Abklärungen. Gerade aufgrund der Mehrfachfunktion als Methodenentwickler, Gesellschafter und Geschäftsführer der Pflichtigen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wäre eine klare Abgrenzung dieser einzelnen Funktionen unerlässlich gewesen. Es erscheint nicht glaubwürdig, dass eine Gesellschaft ohne Weiteres 1'400 verrechnete Stunden akzeptiert, ohne hierfür irgendeinen schriftlichen Nachweis zu verlangen. Zudem wusste die Pflichtige bereits zum Einbringungszeitpunkt um den Anpassungsbedarf der Methode aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechts. Dass hierzu keinerlei Rechenschaft abgelegt werden musste und keine dementsprechende Preisanpassung verhandelt wurde, kann nur mit der Mehrfachfunktion des Methodenentwicklers und dem Näheverhältnis zur Pflichtigen erklärt werden. Bleibt die rechtserhebliche Tatsache der Leistung bzw. der Gegenleistung unbewiesen, trägt die Pflichtige die Folgen der Beweislosigkeit (siehe E. 3.2). Von einer Umkehr der Beweislast kann somit keine Rede sein. Die Pflichtige vermag nicht substantiiert zu begründen, dass die Methode in der freien Zeit des Entwicklers erstellt worden ist und dass diese in der Tat einen Wert von Fr. ... haben soll. Die alleinige Umsatzentwicklung in den darauffolgenden Jahren vermag nicht die Werthaltigkeit der Methode zum Einbringungszeitpunkt zu belegen, da auch nicht auszuschliessen ist, dass die Umsatzsteigerung auf andere Umstände zurückzuführen ist. Ausser der Tatsache, dass der Wirtschaftsprüfer in seinem Bericht den verbleibenden Wert der Audit-Methode von Fr. ... nicht beanstandete, bringt die Pflichtige nichts Weiteres vor, welches die Werthaltigkeit der Methode weder in der Höhe von Fr. ... noch von Fr. ... zu begründen vermag. Darüber hinaus äussert sich der Bericht des Wirtschaftsprüfers zur Zwischenbilanz per 31. Mai 2015 nicht und geht auch nicht konkret auf die Werthaltigkeit der Audit-Methode ein. Vorliegend geht es aber ohnehin um den Zeitpunkt der Einbringung der Methode, weshalb die Pflichtige aus diesem Bericht nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag. Nach dem Gesagten erweist sich die Werthaltigkeit der Audit-Methode als nicht dargetan und die Vorinstanzen durften den Betrag als geschäftsmässig nicht begründet aus der Bilanz aufwandneutral eliminieren. Da die Pflichtige nicht länger an der Abschreibung auf dieser Methode festhält, ist nicht weiter darauf einzugehen. Die Beschwerde ist damit vollumfänglich abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai

1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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