

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00028 vom 23. August 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00028

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00028 du 23 août 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00028 del 23 agosto 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2019 | Steuerliche Behandlung einer handelsrechtlich zulässigen Wertschwankungsreserve. Verfahrensvereinigung, Anfechtbarkeit von Zwischenentscheiden, Kognition des Verwaltungsgerichts und Beweislast bei erfolgswirksamer Verbuchung von Aufwandposten (E. 1). Die steuerliche Abzugsfähigkeit von handelsrechtlich zulässigen Wertschwankungsreserven ist (wie schon unter altem Rechnungslegungsrecht) zu verweigern, da weder das Massgeblichkeitsprinzip noch das Periodizitätsprinzip noch das Realisationsprinzip noch das Rechtsgleichheitsprinzip oder die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine steuerliche Berücksichtigung von Schwankungsreserven rechtfertigen. Die Wertschwankungsreserven stellen steuerrechtlich keine geschäftsmässig begründeten (echten) Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen dar und die entsprechenden steuerrechtlichen Korrekturvorschriften gehen den handelsrechtlichen Bestimmungen vor (E. 3). Eine Aufrechnung der gesamten Wertschwankungsreserve wäre in der vorliegenden Konstellation aber treuwidrig und würde zu einer periodenfremden Besteuerung führen. Die Pflichtige muss sich aber auf ihre Deklaration in den Vorperioden behaften lassen, soweit der in der Steuerperiode 2019 nicht (mehr) aufrechenbare Anteil an der Wertschwankungsreserve vorliegend unberücksichtigt bleiben muss (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5) und Rechtsmittelbelehrung (E. 6). Teilweise Gutheissung und Rückweisung zur Neuberechnung der Steuerfaktoren.

Erwägungen

E. 1

DB.2021.113/1 ST.2021.156, E. 2.b.cc; Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020, Rz. 400 ff.). 3.8 Weiter bildet die laut Art. 960b OR mögliche Bewertung nach dem beobachtbaren Markt- bzw. Kurswert grundsätzlich den aktuellen Verkehrswert ab und dient die optionale Bewertungsmöglichkeit gemäss den gesetzgeberischen Intentionen gerade dazu, eine verlässliche und objektive Bewertung zu ermöglichen. Wenn sich die steuerpflichtige Person entsprechend freiwillig zu einer Bilanzierung nach Kurs- bzw. Marktpreis zum Bilanzstichtag entschliesst, legt sie damit auch den steuerlichen Realisationszeitpunkt nach vorn und hat die entsprechenden Steuerfolgen zu tragen. Im Gegensatz dazu ist die Möglichkeit zur Bildung einer Schwankungsreserve gerade unter Transparenzaspekten problematisch und torpediert das handelsrechtlich eigentlich angestrebte Ziel einer "true and fair view" bzw. "fair presentation", da sie im Ergebnis eine relativ willkürliche Bilanzierung zwischen Anschaffungskosten und Börsen- bzw.

Marktwert ermöglicht (Betschart, Rz. 400 ff.). 3.9 Entgegen der Vorinstanz und einzelnen Lehrmeinungen (vgl. Altdorfer/Duss/Felber, AJP 83 [2015], 528) ist das Periodizitätsprinzip hingegen nicht schon dadurch gewahrt, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Wertberichtigungen nach Art. 960b Abs. 2 OR auf solche beschränkt sein soll, welche zum Zweck der Neutralisierung einer Aufwertung nach Art. 960b Abs. 1 OR vorgenommen werden: Wer freiwillig eine Bilanzierung zum beobachtbaren Kurswert vornimmt, hat auch die daraus resultierenden Steuerfolgen zu tragen. Die von der steuerpflichtigen Person in der Regel beabsichtigte Glättung der Steuerfolgen mittels Bildung (und sukzessiver Auflösung) einer Schwankungsreserve widerspricht hingegen dem Grundsatz, dass Wertschriften bei der buchhalterischen Aufwertung oder der tatsächlichen Realisation zu versteuern sind, mithin dem steuerrechtlichen Realisations- und Periodizitätsprinzip. Dies würde letztlich zu einer nicht zu rechtfertigenden Besserstellung gegenüber denjenigen Unternehmen führen, welche ihre Wertschriften zum Anschaffungswert bewerten und (erst) bei der tatsächlichen Realisation der Kursgewinne (z. B. durch Veräusserung) die volle Differenz versteuern müssten. 3.10 Hingegen liegt nicht per se eine Schlechterstellung derjenigen Unternehmen vor, welche ihre Wertschriften nach dem (höheren) Kurswert bewerten. Vielmehr wird damit zunächst einmal nur der Realisationszeitpunkt nach vorn verlegt und fallen dafür die späteren Steuerfolgen (z. B. bei einer Veräusserung der Wertschriften) entsprechend tiefer aus (kritisch dazu Altdorfer/Duss/Felber, AJP 83 [2015], 528). Aus steuerlicher Sicht kann es für eine Unternehmung durchaus Sinn machen, den Realisationszeitpunkt durch eine Aufwertung zum Kurswert nach vorn zu verlegen und Kursgewinne damit bereits vor der effektiven Vereinnahmung zu versteuern, z. B. zur Ermöglichung der Verrechnung mit entsprechenden Verlusten der betroffenen Steuerperiode. Da die Aufwertung freiwillig erfolgt, können entsprechende Steuerfolgen aber auch ohne Weiteres vermieden werden. Entgegen den in der Lehre und von den Pflichtigen geäußerten Bedenken kann damit nicht verallgemeinernd festgestellt werden, dass die steuerliche Nichtanerkennung der handelsrechtlich zulässigen Schwankungsreserven die Transparenzziele des neuen Rechnungslegungsrechts torpediere und aufwertende Unternehmen benachteilige, indem eine Aufwertung zu Kurswerten steuerlich generell unattraktiv gemacht würde. Vielmehr hängt es so oder so immer von den konkreten Umständen ab, welche Bewertung für die betroffenen Unternehmen steuerlich attraktiver erscheint. Aus den bereits dargelegten Gründen ist höchst zweifelhaft, ob mit der steuerlichen Anerkennung der Schwankungsreserven tatsächlich die Transparenz erhöht werden könnte bzw. deren Nichtanerkennung die Transparenzziele des neuen Rechnungslegungsrechts torpedieren würde (vgl. insbesondere E. 3.8 vorstehend; a. M. aber Altdorfer/Duss/Felber, AJP 83 [2015], 528). Die handelsrechtlich zulässige Maximalhöhe der Schwankungsreserve orientiert sich zudem nicht etwa an üblichen bzw. im Markt erwartbaren Kursschwankungen, sondern allein am formalen Kriterium der Anschaffungskosten. Sie bildet damit weder reale Marktrisiken noch die Volatilität akkurat ab, zumal die Risiken bei einem funktionierenden aktiven Markt mit beobachtbarem Kurs ohnehin bereits eingepreist sein sollten. 3.11 Sodann ist in der Beschwerdeschrift vom 7. März 2023 zu Recht auf die praktischen Probleme hingewiesen worden, welche die steuerliche Berücksichtigung gebildeter Schwankungsreserven mit sich bringen würde: Wie bereits dargelegt wurde, ist die von der SSK vorgeschlagene pauschale Berücksichtigung üblicher Kursschwankungen aufgrund der unterschiedlichen Volatilitäten von Wertschriften weder möglich noch sinnvoll und müsste entsprechend für jede einzelne Position durch Vorjahresvergleiche etc.

die übliche (und für die Wertbestimmung ohnehin unerhebliche) Schwankungsbandbreite eruiert werden. Nach der vorinstanzlichen Lösung müssten wiederum die Auflösungen der Schwankungsreserven für jede Position und jedes Steuerjahr auf ihre handelsrechtliche Konformität und ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden. Unter dem Deckmantel der Wertschwankungsreserven würde Tür und Tor für die Bildung (und sukzessive, periodenfremde Auflösung) von geschäftsmässig nicht begründeten (unechten) Rückstellungen geöffnet. Eine gleichförmige und rechtsgleiche Besteuerung könnte so kaum mehr gewährleistet werden. 3.12 Zusammenfassend ist damit die steuerliche Abzugsfähigkeit von Wertschwankungsreserven (wie schon unter altem Rechnungslegungsrecht) zu verweigern, auch wenn solche handelsrechtlich gemäss Art 960b Abs. 2 OR – freiwillig – gebildet werden dürfen. Im dargelegten Sinn gebieten weder das Massgeblichkeitsprinzip noch das Periodizitätsprinzip noch das Realisationsprinzip noch das Rechtsgleichheitsprinzip oder die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine steuerliche Berücksichtigung von Schwankungsreserven. Ganz im Gegenteil: Mit der steuerlichen Anerkennung von Schwankungsreserven würde eine periodenkonforme Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerade vereitelt. Die Wertschwankungsreserven stellen steuerrechtlich keine geschäftsmässig begründeten (echten) Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen dar und die entsprechenden steuerrechtlichen Korrekturvorschriften von § 64 Abs. 2 lit. b StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG gehen den handelsrechtlichen Bestimmungen vor.

E. 4.1

Gemäss der sinngemäss auch auf die kantonalen Steuern anwendbaren Regelung von Art. 63 Abs. 2 DBG sind geschäftsmässig nicht (mehr) begründete Rückstellungen aufzurechnen (vgl. auch § 64 Ziff. 2 lit. b StG). Dies gilt selbstverständlich auch für Wertschwankungsreserven, welche keine (echten) Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen darstellen und gar nicht erst steuerwirksam hätten gebildet werden dürfen. Das kantonale Steueramt war damit grundsätzlich befugt, hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation der Wertschwankungsreserven für die aktuelle Steuerperiode eine von früheren Veranlagungen bzw. Einschätzungen abweichende Haltung einzunehmen. Ein treuwidriges oder rechtsungeleiches Verhalten der Steuerbehörde ist diesbezüglich nicht ersichtlich, wobei zur näheren Begründung auf die zutreffende steuerrekursgerichtliche Argumentation verwiesen werden kann (§ 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 VRG).

E. 4.2

Problematisch erscheint jedoch, dass das kantonale Steueramt nicht bloss die im Geschäftsjahr 2019 bilanzierte Erhöhung der Wertschwankungsreserve von (rund) Fr. ..., sondern gleich die gesamte geschäftsmässig nicht begründete Wertschwankungsreserve in Höhe von (rund) Fr. ... in der vorliegend strittigen Steuerperiode 2019 (1.1.–31.12.2019) aufrechnete. Bei korrekter sowie periodenkonformer steuerlicher Erfassung hätten die bereits in den Vorjahren gebildeten Anteile der Wertschwankungsreserve schon in den Vorperioden aufgerechnet werden müssen und es erscheint treuwidrig und widersprüchlich, wenn die offen deklarierten und in den Vorjahren steueramtlich akzeptierten Wertschwankungsreserven nun nachträglich allesamt in der Steuerperiode 2019 aufgerechnet werden. Zwar kann gemäss der auch im staatssteuerlichen Bereich sinngemäss anwendbaren Regelung von Art. 63 Abs. 2 DBG und der hierzu entwickelten Praxis die steuerrechtliche Auflösung von nicht (mehr) begründeten Rückstellungen (und

Wertschwankungsreserven) grundsätzlich gesamthaft in jener Periode vorgenommen werden, in der die Unbegründetheit von der Steuerbehörde festgestellt wurde (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 64 N. 132 f.; BGr, 23. August 2010, 2C_392/2009, E. 2.4 und 3.2; BGr, 1. Mai 2017, 2C_1168/2015, E. 3.1; BGr, 12. Juli 2019, 2C_426/2019, E. 3.3.3 und 3.3.5). Dies erscheint jedoch zumindest in der vorliegenden Konstellation problematisch und treuwidrig, wo die Wertschwankungsreserven in den Vorperioden teilweise im Detail geprüft und anerkannt wurden (Reich/Züger/Betschart in: Zweifel/Beusch, Art. 29 DBG N. 46 in fine; vgl. dazu die Stellungnahme der Pflichtigen vom 12. Juni 2023 samt Beilagen). Aufrechenbar ist damit lediglich der auf die strittige Steuerperiode entfallende Anteil von Fr. ..., während der verbleibende Rest von (rund) Fr. ... in den Vorperioden zur Besteuerung hätte gebracht werden müssen. Auch eine nachträgliche Nachbesteuerung in den betreffenden Steuerperioden dürfte diesbezüglich mangels Noven im Sinn von § 160 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 DBG kaum in Betracht kommen, bildet aber ohnehin nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

E. 4.3

Eine Aufrechnung der gesamten Wertschwankungsreserve wäre demgemäss treuwidrig und würde zu einer periodenfremden Besteuerung führen. Allerdings hat sich auch die Pflichtige nach Treu und Glauben zu verhalten und muss sich damit ihre Deklaration in den Vorperioden behaften lassen, soweit der in der Steuerperiode 2019 nicht (mehr) aufrechenbare Anteil an der Wertschwankungsreserve vorliegend unberücksichtigt bleiben muss. Entsprechend ist die bereits in den Vorjahren gebildete Wertschwankungsreserve von (rund) Fr. ... aus vertrauensschutzgründen ausnahmsweise auch steuerlich (weiterhin) zu akzeptieren und ist lediglich der auf die strittige Steuerperiode 2019 entfallende Anteil von Fr. ... zu besteuern. Die Besteuerung der verbleibenden Wertschwankungsreserve von Fr. ... wird stattdessen erst mit deren (handelsrechtlichen) Auflösung in einer nachfolgenden Steuerperiode erfolgen.

E. 4.4

In diesem Sinn ist die Beschwerde des kantonalen Steueramts nur teilweise gutzuheissen und zur Neuberechnung der Steuerfaktoren in das Einspracheverfahren zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt wird hierbei die Wertschwankungsreserve im Umfang von Fr. ... aufzurechnen, jedoch aus Vertrauensschutzgründen auf die Aufrechnung der bereits in den Vorperioden gebildeten Wertschwankungsreserven in Höhe von Fr. ... zu verzichten haben.

E. 5.1

Die vorliegende Rückweisung erfolgt allein zur rechnerischen Umsetzung und kann nicht zur vollständigen Gutheissung der Anträge einer der Parteien führen, vielmehr sind sowohl die Pflichtige als auch das kantonale Steueramt mit ihren Anträgen nur teilweise durchgedrungen. Damit kann keine der Parteien als obsiegend betrachtet werden und sind die Kosten des steuerrekurs- und des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens anteilmässig nach Massgabe des aufzurechnenden Anteils an der gesamten Wertschwankungsreserve aufzuteilen (vgl. VGr, 5. Oktober 2017, VB.2017.00159, E. 10 e contrario). Demgemäss sind die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu einem Drittel der Pflichtigen und zu zwei Dritteln dem beschwerdeführenden kantonalen Steueramt aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 5.2

Der im Ergebnis überwiegend obsiegenden Pflichtigen steht für das verwaltungsgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a 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). Praxisgemäss orientiert sich die Entschädigung in steuerrechtlichen Angelegenheiten an den Tarifansätzen von § 4 Abs. 1 Anwaltsgebührenverordnung vom 8. September 2010 (AnwGebV), welche für das verwaltungsgerichtliche Verfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt werden (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 6, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. In Anbetracht des nur teilweisen Obsiegens der Pflichtigen erscheint damit eine Entschädigung von Fr. 3'000.- bzw. Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren angemessen. Das in seinem üblichen amtlichen Wirkungskreis tätig gewordene und überwiegend unterliegende kantonale Steueramt ist hingegen nicht zu entschädigen, zumal es auch keine Entschädigung beantragt hat.

E. 5.3

Die Kosten des steuerrekursgerichtlichen Verfahrens (erster Rechtsgang) sind ausgangsgemäss nach demselben Verteilschlüssel zu einem Drittel der Pflichtigen und zu zwei Dritteln dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen. Sodann sind die vorinstanzlich zugesprochenen Parteientschädigungen entsprechend dem nur teilweisen Obsiegen der Pflichtigen um jeweils einen Drittel auf Fr. 3'000.- bzw. Fr. 4'600.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu kürzen.

E. 6

Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG; BGE 133 V 477 E. 4.2 S. 481 f., mit Hinweisen). Dient die Rückweisung wie hier einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und bleibt der Verwaltung keine Entscheidungsfreiheit, so gilt der betreffende Rückweisungsentscheid ausnahmsweise als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG (BGE 136 V 195 bzw. BGr, 25. Mai 2010, 8C_517/2009, nicht publizierte E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).

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