

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00110 vom 13. Februar 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-02-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00110](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00110)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00110 du 13 février 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00110 del 13 febbraio 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 18.11.2020 - 31.12.2021 | Anfechtbarkeit einer Höherentaxation. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Erfordernis eines schutzwürdigen Anfechtungsinteresses (E. 2.1). Strittig ist, ob sich die steuerrechtliche Berücksichtigung einer Negativreserve präjudizierend auf handels-, rechnungs-, konkurs- und verrechnungssteuerrechtliche Fragen auswirkt und die Pflichtige deshalb ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherentaxation und der Aufhebung der Negativreserve besitzt (E. 2.2 ff.). Beschränkung auf die Eintretensfrage und rechtliche Behandlung, wenn Vorinstanzen zu Unrecht auf das Rechtsmittel eingetreten sind oder bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Eintretensfrage die falsche Entscheidform gewählt haben (E. 3). Fehlendes Anfechtungsinteresse in bundessteuerlichen Verfahren (E. 4.1). Die steuerrechtliche Beurteilung ist vorliegend nicht regelhaft mit der handelsrechtlichen verknüpft und entfaltet insbesondere auch keine Bindungswirkung auf das zivilrechtliche und konkursrechtliche Verfahren (E. 4.2 ff.). Ebenso wenig spielen allfällige steuerrechtliche Interessen des Inhabers der Pflichtigen vorliegend eine Rolle, da letzterer im vorliegenden Verfahren gar nicht Partei ist und sich die Bindungswirkung des Entscheids nicht auf dessen privates Steuerverfahren und eine dort allenfalls vorzunehmende Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung auswirkt (E. 4.5). Auch kein Anfechtungsinteresse aufgrund allfälliger mittelbarer verrechnungssteuerlicher Konsequenzen (E. 4.6). Aufwand- und Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2024.00110 SB.2024.00111 Urteil des Einzelrichters vom 13. Februar 2025  
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 18.11.2020–31.12.2021 sowie direkte Bundessteuer 18.11.2020–31.12.2021, hat sich ergeben: I. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) wurde mit Einschätzungsentscheid und Veranlagungsverfügung vom 4. August 2023 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 18.11.2020–31.12.2021 und direkte Bundessteuer 18.11.2020–31.12.2021) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 18.11.2020–31.12.2021) eingeschätzt bzw. veranlagt. Während der festgesetzte steuerbare Reingewinn der Steuerdeklaration entsprach, korrigierte das kantonale Steueramt das steuerbare Kapital um eine stille Reserve bzw. Negativreserve in Höhe von Fr. ..., welche auf steueramtliche Bewertungskorrekturen einer Forderung bzw.

einer Beteiligung zurückzuführen war. Mit Einsprache vom 31. August 2023 beantragte die Pflichtige, es sei auf die Korrektur der Negativreserve im Umfang von Fr. ... zu verzichten. Hierauf wies das kantonale Steueramt die Einsprache betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 18.11.2020–31.12.2021 am 1. März 2024 ab, soweit es auf diese eintrat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer 18.11.2020–31.12.2021 trat es im selben Entscheid auf die Einsprache mangels schutzwürdigen Interesses gar nicht erst ein. II. Auf die hiergegen erhobenen Rechtsmittel trat das Steuerrekursgericht mangels schutzwürdigen Interesses an einer Höherentaxation nicht ein. III. Mit Beschwerde vom 17. Oktober 2024 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei auf den Rekurs (recte: den Rekurs und die Beschwerde) vom 27. März 2024 in Sachen Negativreserve betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021 und direkte Bundessteuer 2021 der Pflichtigen einzutreten. Weiter wurde um Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Mit Präsidialverfügung vom 18. Oktober 2024 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2024.00110 (Staats- und Gemeindesteuern 18.11.2020–31.12.2021) und SB.2024.00111 (direkte Bundessteuer 18.11.2020–31.12.2021). Zudem zog es die Verfahrensakten bei und gewährte den übrigen Verfahrensbeteiligten das rechtliche Gehör. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete und sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Stadt D nicht vernehmen liessen, beantrage das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht 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. 1.2 In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Befugnis zur Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeerhebung in Steuersachen setzt, einem allgemeinen prozessualen Grundsatz entsprechend, ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (sog. Beschwer). Fehlt dieses, ist auf ein hiergegen erhobenes Rechtsmittel nicht einzutreten (VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2; VGr, 25. Juni 2014, SB.2014.00035, E. 2; VGr, 27. Juni 2012, SB.2012.00019/SB.2012.00020, E. 2.1; RB 2001 Nr. 106, E. 2). Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung besitzt eine steuerpflichtige Person grundsätzlich kein schutzwürdiges Interesse an einer Erhöhung ihrer Steuerfaktoren bzw. einer sogenannten *reformatio in peius* (vgl. VGr, 30. August 2022, SB.2022.00037, E. 2.2; VGr, 22. Oktober 2020, SB.2020.00082, E. 2.2; VGr, 19. April 2000, ZStP 2000, 245 f.; RB 1980 Nr. 86; RB 1972 Nr. 36; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 140 StG N. 15; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, Art. 132 DBG N. 14). Insbesondere begründet das allgemeine Interesse an einer gesetzmässigen Besteuerung noch kein schutzwürdiges

Interesse für die Aufhebung oder Änderung eines steuerrechtlichen Entscheids (vgl. BGr, 20. Februar 1973, ASA 43 [1974/75], 342 ff., E. 6; VGr AG, 14. Mai 2004, StE 2005 B 96.21 Nr. 13 = AGVE 2004 Nr. 68, E. 2a). Unzureichend ist sodann ein rein virtuelles oder nicht aktuelles Interesse (Richner et al., § 140 StG N. 14; Richner et al., Art. 132 DBG N. 13). Ein schutzwürdiges Interesse liegt jedoch vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der rechtsmittelerhebenden Partei durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann. Anders ausgedrückt besteht das schutzwürdige Interesse im praktischen Nutzen, den das erfolgreiche Rechtsmittel der betroffenen Partei in Bezug auf die im Streit liegende Steuerperiode eintragen würde, das heisst in der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils, den der angefochtene Entscheid für sie zur Folge hätte (vgl. BGE 131 II 587 E. 2.1; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 2).

### **E. 2.2**

Das kantonale Steueramt geht davon aus, dass Beteiligungsrechte an der E AG (vormals C AG) vom vormals direkten und heutigen indirekten Hauptaktionär (Transponierungstatbestand) von der Pflichtigen zu einem übersetzten Preis erworben wurden, weshalb die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem tatsächlichen Verkehrswert steuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen soll. Hieraus würde wiederum ein Non-Valeur auf Seiten der Pflichtigen resultieren, welches durch Bildung einer entsprechenden Negativreserve in der Steuerbilanz zu korrigieren sei und zu einer entsprechenden Tieferveranlagung des steuerbaren Kapitals führen würde.

### **E. 2.3**

Die Pflichtige macht hierzu geltend, ein schutzwürdiges Interesse an einer Höhertaxation und einer Aufhebung der steueramtlich berücksichtigten Negativreserven zu besitzen, da sich dies präjudizierend auf ihre aktien- und rechnungslegungsrechtliche Bewertung auswirken müsse. Demgemäss führe die steuerliche Bewertung zu einer handelsrechtlich unzulässigen Überbewertung von Fr. ..., welche sowohl die allgemein anerkannten Bewertungsvorschriften von Art. 960a des Obligationenrechts (OR) als auch das rechnungsrechtliche Vorsichtsprinzip gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR verletze. Bei Übernahme der vorinstanzlichen Steuerwerte drohe demnach auch in der Handelsbilanz eine Bewertungskorrektur nach dem Vorsichts- bzw. Niederstwertprinzip, welche wiederum zu einer effektiven Überschuldung nach Art. 725b f. OR und zum Konkurs der Pflichtigen führen müsse. Weiter wird auf verrechnungssteuerliche Folgen verwiesen.

### **E. 2.4**

Während das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren ein diesbezügliches Anfechtungsinteresse lediglich im bundessteuerlichen Bereich explizit verneinte und auf die Einsprache betreffend die Staats- und Gemeindesteuern eintrat, verneinte das Steuerrekursgericht generell ein entsprechendes Anfechtungsinteresse und trat deshalb weder im staats- und gemeindesteuerlichen noch im bundessteuerlichen Bereich auf die Rechtsmittel der Pflichtigen ein.

### **E. 3.1**

Obere Rechtsmittelinstanzen haben von Amtes wegen zu prüfen, ob die Prozessvoraussetzungen bei den unteren Rechtsmittelinstanzen gegeben waren. Hat die untere Rechtsmittelinstanz einen Nichteintretensentscheid gefällt, hat die obere Rechtsmittelinstanz lediglich die vorinstanzliche Eintretensfrage zu prüfen, während ihr eine weitergehende materiell-rechtliche Prüfung verwehrt ist (vgl. BGr, 26. Mai 2004,

2A.495/2003, E. 1.3). Hat eine untere Rechtsmittelinstanz hingegen trotz Fehlens einer Prozessvoraussetzung ein Rechtsmittel abgewiesen und damit in der Sache selbst entschieden, wäre der angefochtene Entscheid grundsätzlich aufzuheben. In der Praxis wird in solchen Konstellationen jedoch auch eine Abweisung des Rechtsmittels ohne formelle Aufhebung des zu Unrecht materiell entschiedenen vorinstanzlichen Entscheids als zulässig erachtet (Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, Vorbem. zu §§ 19–28a N. 57 f.).

### **E. 3.2**

Die Frage, ob die Pflichtige ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherentaxation hatte, beschließt hier das gesamte Einsprache- und Rechtsmittelverfahren. Sollte ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherentaxation bzw. -einschätzung bereits für das Einspracheverfahren zu verneinen gewesen sein, hätten nachfolgende Instanzen grundsätzlich allein diese Eintretensfrage zu prüfen gehabt und jeweils mit einem auf diese Frage beschränkten Sachentscheid abweisen müssen, weshalb es grundsätzlich nicht stringent erscheint, wenn das Steuerrekursgericht auf die beiden Rechtsmittel der Pflichtigen aufgrund eines bereits im Einspracheverfahren bestehenden Prozesshindernisses nicht eingetreten ist. Es würde jedoch einen sinnlosen Leerlauf darstellen, wenn die Sache allein deshalb an die Vorinstanz zurückgewiesen würde, nachdem die entscheidende Rechtsfrage vorinstanzlich bereits beantwortet und lediglich in falscher Entscheidform entschieden wurde. Bei einer vorinstanzlichen Abweisung der Rechtsmittel hätte sich insbesondere weder die Entscheidzuständigkeit verändert noch wären tiefere Gerichtsgebühren angefallen. Ebenso wenig schadet es nach oben dargelegter Praxis, wenn die Einsprachebehörde auf die Einsprache im staats- und gemeindesteuerlichen Verfahren eingetreten ist, obwohl im Sinn nachfolgender Erwägungen auch im diesbezüglichen Verfahren ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherentaxation zu verneinen gewesen wäre.

### **E. 4.1**

Der steuerbare Gewinn und der damit verbundene Beteiligungsabzug (vorliegend 100 %) werden durch die steueramtlich gebildete Negativreserve nicht tangiert. Bei der direkten Bundessteuer wird lediglich eine Gewinn-, nicht aber eine Kapitalsteuer erhoben und die Beilage eines Eigenkapitalausweises nach Art. 125 Abs. 3 DBG dient lediglich der korrekten Gewinnermittlung sowie Kontroll- und Dokumentationszwecken (vgl. Richner et al., Art. 125 DBG N. 20). In Bezug auf das bundessteuerliche Verfahren ist deshalb von vornherein kein Anfechtungsinteresse ersichtlich, weder im Einsprache- noch im anschliessenden Rechtsmittelverfahren. Zu prüfen bleibt die entsprechende Interessenslage bezüglich der kantonalen Steuern.

### **E. 4.2**

Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und Kapitals erfolgt bei juristischen Personen grundsätzlich nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben (BGE 143 II 8 E. 4.1). Unzutreffend ist hingegen der generelle Umkehrschluss, dass die steueramtliche Beurteilung auch zwingend massgeblich bzw. präjudizierend für die handelsrechtliche Beurteilung sei (umgekehrte Massgeblichkeit, Massgeblichkeit der Steuerbilanz). Vielmehr zeigt das Erfordernis steuerrechtlicher Korrekturvorschriften bei

verdeckten und offenen Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an (nahestehende) Dritte (vgl. in Bezug auf die Gewinnermittlung § 64 Ziff. 2 lit. e StG; Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG) gerade auf, dass die handels- und die steuerrechtliche Bilanzierung voneinander abweichen können.

#### **E. 4.3**

Handelsrechtlich sind Rechtsgeschäfte, aufgrund welcher verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 678 Abs. 2 OR ausgerichtet werden, grundsätzlich (teil)nichtig, wobei eine Aktivierbarkeit des gesetzlichen Rückforderungsanspruchs nach h.L. nur bejaht wird, wenn der Verwaltungsrat der Gesellschaft den Willen und die Möglichkeit hat, die Rückforderung einzutreiben. Bei einem Eingriff ins Aktienkapital durch die verdeckte Gewinnausschüttung ist mittels Negativreserve allenfalls ein (Korrektur-)Aktivposten zu bilden, wenn der Rückforderungsanspruch selbst nicht aktivierbar ist – etwa weil die Gesellschaft ihn nicht geltend machen will (vgl. Markus Berger, Die Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen nach Art. 678 Abs. 2 OR, AJP 2000, 1112 ff.). Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann damit sowohl steuerrechtliche als auch handelsrechtliche Auswirkungen haben, muss sich aber nicht zwingend gleichermassen auswirken. Sodann kann nicht ausgeschlossen werden, dass die handelsrechtliche Bildung einer Negativreserve zur Überschuldung führen und Massnahmen nach Art. 725b OR erforderlich machen könnte.

#### **E. 4.4**

Die steuerrechtliche Beurteilung ist jedoch keineswegs verbindlich für die handels- oder konkursrechtliche Beurteilung: Wie bereits vorinstanzlich festgehalten wurde, dient das steuerrechtliche (Rechtsmittel-)Verfahren der gesetzeskonformen Veranlagung bzw. Einschätzung, nicht aber dazu, die Position einer Partei in einem zivil- oder handelsrechtlichen Verfahren vorwegzunehmen. Die steuerrechtliche Beurteilung ist hier nicht regelhaft mit der handelsrechtlichen verknüpft und entfaltet insbesondere auch keine Bindungswirkung auf das zivilrechtliche oder konkursrechtliche Verfahren, anders als beispielsweise im Sozialversicherungsrechtlichen Bereich (vgl. dazu VGr, 13. Juni 2023, SB.2022.00082/83, E. 4.3). Vielmehr kann die Pflichtige die handelsrechtliche Notwendigkeit einer Negativreserve und deren konkreten Umfang im dortigen Verfahren umfassend bestreiten. Es ergibt sodann auch keinen Sinn, allfällige handels- und konkursrechtliche Fragen vorfrageweise im vorliegenden Steuerverfahren zu klären.

#### **E. 4.5**

Inwieweit die Pflichtige hierbei ihre eigenen Interessen verfolgt oder diese im Sinn der vorinstanzlichen Mutmassungen mit denjenigen ihres Inhabers vermischt, kann letztlich offenbleiben, da sich die entsprechende Interessenslage jedenfalls nicht auf die steuerrechtlichen Interessen der Pflichtigen, sondern auf die hier weder gegenständliche noch präjudizierte handels- und konkursrechtliche Beurteilung bezieht. Ebenso wenig spielen allfällige steuerrechtliche Interessen des Inhabers hier eine Rolle, da letzterer im vorliegenden Verfahren gar nicht Partei ist und sich die Bindungswirkung des vorliegenden Entscheids damit auch nicht auf dessen privates Steuerverfahren und eine dort allenfalls vorzunehmende Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung auswirkt.

#### **E. 4.6**

Sodann bilden allfällige verrechnungssteuerliche Folgen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und mussten auch nicht vorinstanzlich erörtert werden: Die Verrechnungssteuer

fällt gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG) in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV) auf die Kapitalerträge an, inklusive offener oder verdeckte Gewinnausschüttungen. Mittelbare verrechnungssteuerliche Folgen sind für die Pflichtige als Schuldnerin der steuerbaren Leistung damit nicht auszuschliessen (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG). Jedoch sind diese die Kehrseite der verdeckten Gewinnausschüttung an den Inhaber bzw. Folge der geldwerten Leistung der Pflichtigen an denselben, welche vorliegend gar nicht zur Debatte steht, wo seitens der Pflichtigen einzig um Korrektur des steuerbaren Kapitals ersucht wird.

#### **E. 4.7**

Zusammenfassend war damit bereits im Einspracheverfahren ein schutzwürdiges Anfechtungsinteresse zu verneinen, sowohl im staats- und gemeindesteuerlichen Verfahren als auch im bundessteuerlichen Verfahren. Dies führt zur Abweisung der vereinigten und auf die Eintretensfrage beschränkten Beschwerden.

#### **E. 5**

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). Da das Verwaltungsgericht zwar einen Sachentscheid zu fällen hat, sich aber auf die Prüfung der vorinstanzlichen Eintretensfrage beschränken konnte, rechtfertigt sich eine Reduktion der Gerichtsgebühr im Sinn von § 4 Abs. 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Der unterliegenden Pflichtigen steht 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 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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