

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_536/2020

Urteil vom 27. November 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber König.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner Schwyz,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht,
Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 29. April 2020 (SB.2019.00118, SB.2019.00119).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A. _____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in U. _____ /ZH bezweckt unter anderem die Herstellung sowie Entwicklung von [...]. Die Gesellschaft steht im Alleineigentum des Ehepaares A.B. _____ und B.B. _____. Dieses Ehepaar ist zudem Alleineigentümer der C. _____ AG mit Sitz in V. _____ /SZ, die bis Ende 2013 alle Anteile der D. _____ (nachfolgend: D. _____) mit Sitz in W. _____ (Türkei) hielt. Seit vielen Jahren unterhält die Steuerpflichtige Geschäftsbeziehungen zur D. _____. Von letzterer Gesellschaft bezieht die Steuerpflichtige unter anderem die in [...] benötigten [...]. Die Steuerpflichtige stellt der D. _____ seit dem Jahr 2000 Kapital zur Verfügung. Ende 2013 führte die D. _____ eine Kapitalerhöhung durch. Die Steuerpflichtige beteiligte sich im Rahmen dieser Kapitalerhöhung an der D. _____ und ist seither mit 88,16 % an deren Kapital beteiligt. Die Liberierung der Anteile der Steuerpflichtigen erfolgte durch Wandlung einer Forderung gegen die D. _____ im Betrag von Fr. 2'071'216.--. Die Steuerpflichtige aktivierte ihre Beteiligung an der D. _____ per 31. Dezember 2013 zu diesem Betrag. Im Geschäftsjahr 2014 reduzierte sie den

Beteiligungsbuchwert erfolgswirksam um Fr. 500'000.-- und deklarierte einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- (Verlust von Fr. 142'798.--).

A.b. Das kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend: kantonales Steueramt) veranlagte die Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer und die Staats- sowie Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 384'200.--, und zwar unter Verweigerung der Wertberichtigung der Beteiligung an der D. _____ in der Höhe von Fr. 500'000.--. Zur Begründung führte es aus, dass ein unabhängiger Dritter sich aufgrund der Überschuldung der D. _____ nicht an der Kapitalerhöhung beteiligt hätte.

B. Auf eine Einsprache der Steuerpflichtigen hin reduzierte das kantonale Steueramt am 3. Januar 2019 den steuerbaren Reingewinn 2014 (direkte Bundessteuer und Staats- sowie Gemeindesteuern) auf Fr. 317'300.--. Ausschlaggebend dafür war, dass die vorgenommene Aufrechnung nach Ansicht des kantonalen Steueramtes eine Erhöhung einer Steuerrückstellung rechtfertigte. Die nachfolgenden von den Steuerpflichtigen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Rekurs- und Beschwerdeentscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 11. November 2019; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich [nachfolgend: Verwaltungsgericht] vom 29. April 2020).

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 23. Juni 2020 beantragt die Steuerpflichtige, sie sei für die direkte Bundessteuer und die Staats- sowie Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Gewinn von (je) Fr. 0.-- zu veranlagern und eventualiter sei die Sache zwecks Ergänzung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt in Bezug auf die direkte Bundessteuer, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern verzichtet sie darauf, einen Antrag zu stellen. Die Beschwerdeführerin hält mit Eingabe vom 22. September 2020 an ihrem Rechtsmittel fest.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich einerseits und zur direkten Bundessteuer andererseits ein gemeinsames Urteil erlassen, was zulässig ist, soweit die streitigen Rechtsfragen übereinstimmend geregelt sind. Dies trifft hier zu. Die Steuerpflichtige ficht dieses Urteil ebenso zulässigerweise mit einer einzigen Beschwerdeschrift an (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296; Urteil 2C_972/2018 vom 2. Oktober 2019 E. 1.1).

1.2. Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 45 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 BGG, Art. 146 Satz 1 DBG [SR 642.11] bzw. Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 144 III 462** E. 3.2.3 S. 465) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 142 I 177** E. 2 S. 180). Dies trifft auch auf das harmonisierte kantonale und kommunale Steuerrecht zu. Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder gar keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG). In einem solchen Fall beschränkt sich die Kognition auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV; **BGE 144 II 313** E. 5.3 S. 319; **134 II 207** E. 2 S. 209 f.; Urteile 2C_300/2018 vom 6. Februar 2019 E. 1.4; 2C_516/2019 vom 5. Juni 2019 E. 3).

1.4. Der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; **BGE 144 II 313** E. 5.1 S. 319).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann deren Sachverhaltsfeststellung nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 BGG). Eine Sachverhaltsfeststellung ist nur dann offensichtlich unrichtig, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (**BGE 132 I 42** E. 3.1 S. 44). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115** E. 2 S. 117; **135 III 397** E. 1.5).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG u.a. zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b). Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011 [nachfolgend: OR 2011], in Kraft seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]). Das Massgeblichkeitsprinzip (principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination; **BGE 143 II 8** E. 7.1 S. 21 f.) findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR 2011) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (**BGE 141 II 83** E. 3.2 S. 86; Urteil 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3). Vorbehalten bleiben Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (**BGE 141 II 83** E. 3.1 S. 85; vgl. zum Ganzen Urteil 2C_972/2018 vom 2. Oktober 2019 E. 4.3).

Art. 62 Abs. 4 DBG sieht vor, dass Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, die für den Beteiligungsabzug qualifizieren (Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG), dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie "nicht mehr begründet" sind. Insoweit wird das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz durchbrochen und herrscht ein steuerrechtlicher "Aufwertungszwang" (Urteil 2C_132/2020 vom 26. November 2020 E. 10.1; Urteil 2C_309/2013 / 2C_310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.4.1 = StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42).

2.2. Erwirbt eine Gesellschaft von einem Anteilsinhaber oder einer nahestehenden Person einen Vermögensgegenstand oder eine Forderung zu einem Preis, der offensichtlich über dem wirklichen Wert (d.h. dem im Drittvergleich ermittelten Verkehrswert) liegt, wird durch die Verbuchung zum Erwerbspreis ein "Nonvaleur" bilanziert, was schon handelsrechtlich unzulässig ist (vgl. dazu Art. 960a Abs. 1 OR, wonach Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden dürfen. Siehe dazu ferner Urteil 2A.458/2002 / 2A.460/2002 vom 15. Oktober 2004 E. 4.2, wonach für die Ermittlung der Anschaffungskosten im Sinne der - dieser Vorschrift entsprechenden - Bestimmung von aArt. 665 OR in der vom 1. Juli 1992 bis zum 31. Dezember 2012 gültig gewesenem Fassung [AS 1992 733] bei Geschäften, die nicht zu Marktbedingungen abgewickelt worden sind, hilfsweise auf den Verkehrswert abzustellen ist). Diesfalls erfolgt im Zeitpunkt der entsprechenden Abschreibung oder Wertberichtigung eine steuerliche Gewinnberichtigung (Aufrechnung der geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibung oder Wertberichtigung; vgl. Urteil 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 5.2 mit Hinweis auf RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 147, 158 f., 173 und 276 ff.).

3.

3.1. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die D. _____ als eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person zu betrachten ist, weil die Beschwerdeführerin direkt und die D. _____ bis zur Kapitalerhöhung im Jahr 2013 indirekt ausschliesslich vom Ehepaar B. _____ gehalten wurden. Anlässlich der Kapitalerhöhung der D. _____ im Jahr 2013 erfolgte bei dieser eine Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital, indem eine Forderung der Beschwerdeführerin gegen die D. _____ von Fr. 2'071'216.-- gegen die Einräumung der Beteiligung von 88,16 % an der Schuldnergesellschaft in diese eingebracht wurde und als Folge davon die Forderung erlosch bzw. eine Liberierung durch Wandlung erfolgte. Die Beschwerdeführerin aktivierte die Beteiligung per Ende 2013 mit einem dem Betrag der eingebrachten Forderung entsprechenden Beteiligungsbuchwert.

Handelsrechtlich durfte die Beschwerdeführerin die Beteiligung bei ihrem Erwerb, da eine Transaktion unter nahestehenden Personen bzw. verbundenen Unternehmen vorlag, höchstens zum Verkehrswert bewerten bzw. verbuchen. Wäre die Beteiligung per Ende 2013 bei der Beschwerdeführerin mit der Aktivierung zum

Betrag von Fr. 2'071'216.-- offensichtlich sowie im Umfang von mindestens Fr. 500'000.-- über dem Verkehrswert nach Drittvergleichsgrundsätzen verbucht worden, wäre folglich entsprechend dem hiervor Ausgeführten in der Steuerperiode 2014 eine steuerliche Gewinnberichtigung vorzunehmen und die Wertberichtigung von Fr. 500'000.-- in dieser Steuerperiode steuerlich nicht zu anerkennen (vgl. E. 2.2).

3.2. Nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG) wäre die D. _____ ohne die Wandlung der Forderung von Fr. 2'071'216.-- in Eigenkapital per Ende 2013 überschuldet gewesen (vgl. E. 4.4 des angefochtenen Urteils), was bedeutet, dass deren Fremdkapital nicht mehr vollständig durch Aktiven (Vermögenswerte) gedeckt gewesen wäre. Unter diesen Umständen erweist es sich, dass der wirtschaftliche Wert der eingebrachten Forderung von Fr. 2'071'216.-- unter deren Nominalwert lag resp. diese Forderung vor der Liberierung - jedenfalls partiell - nicht (mehr) werthaltig war und die Liberierung eine Sanierungsmassnahme bildete (vgl. PETER FORSTMOSER/HANS-UELI VOGT, Liberierung durch Verrechnung mit einer nicht werthaltigen Forderung: eine zulässige Form der Sanierung einer überschuldeten Gesellschaft?, in: ZSR NF 122 / I. Hb., S. 531 ff., insbesondere S. 533 Fn. 8). Unklar ist aber jedenfalls, welcher Wert denn der richtige gewesen wäre.

Richtigerweise hätte die Vorinstanz den für den vorzunehmenden Vergleich mit dem Buchwert massgebenden Verkehrswert der Beteiligung an der D. _____ per Ende 2013 losgelöst von der vorangegangenen Liberierung und unabhängig von der Frage der Werthaltigkeit der früheren Forderung gegen diese Gesellschaft von Fr. 2'071'216.-- ermitteln müssen, und zwar unter Heranziehung der grundsätzlich für die Bewertung von Beteiligungen geltenden Regeln (vgl. zu den Methoden der Bewertung von Beteiligungen [reine Ertragswertmethode einschliesslich Discounted-cash-flow-Methode, reine Substanzwertmethode, Mittelwert- oder Praktikermethode] Urteile 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4; 2C_1168/2013 / 2C_1169/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.5).

3.3. Die weiteren Ausführungen im angefochtenen Urteil können nichts am hier gezogenen Schluss ändern:

Die Vorinstanz führte zwar auch aus, eine Wertberichtigung auf der Forderung im Jahr 2013 hätte als geschäftsmässig nicht begründet qualifiziert werden müssen, weil ein unabhängiger Dritter der D. _____ zu den vorliegenden Konditionen keine Mittel zur Verfügung gestellt hätte und nicht die Beschwerdeführerin, sondern die C. _____ AG als Muttergesellschaft die D. _____ mit genügenden Eigenmitteln hätte ausstatten müssen (E. 3 des angefochtenen Urteils). Selbst wenn es sich so verhalten hätte und obschon davon auszugehen ist, dass die zum Nominalwert der Forderung aktivierte Beteiligung an die Stelle der Forderung getreten ist, folgt daraus aber entgegen dem angefochtenen Urteil nicht, dass für die vorliegend tatsächlich vorgenommene Wertberichtigung auf der Beteiligung das Gleiche zu gelten hat wie für eine hypothetische Wertberichtigung auf der Forderung im Jahr 2013. Die Frage des Verkehrswertes der Beteiligung per Ende 2013 lässt sich nicht gleichsetzen mit der Frage nach der Werthaltigkeit der zur Liberierung verwendeten Forderung.

Da - soweit hier interessierend - die Forderung und die Beteiligung auseinanderzuhalten sind, lässt sich anders als nach Auffassung der Vorinstanz auch nicht argumentieren, der streitbetroffenen Wertberichtigung in der Steuerperiode 2014 stehe zusätzlich das Periodizitätsprinzip entgegen, weil der Verlust des ursprünglichen Werts der Forderung schon zuvor (spätestens in der Steuerperiode 2013) eingetreten sei und es an einem hinreichenden Zusammenhang zwischen diesem Wertverlust und der Wertberichtigung auf der Beteiligung fehle (vgl. dazu E. 4 des angefochtenen Urteils). Soweit die Vorinstanz im Übrigen geltend macht, die Beschwerdeführerin hätte spätestens in der Steuerperiode 2013 mindestens einen Teil der Forderung gegenüber der D. _____ wertberichtigen müssen, ist ihr zudem entgegenzuhalten, dass trotz des Periodizitätsprinzips aufgrund des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) eine ausserordentliche Wertberichtigung nicht allein deshalb unbeachtlich ist, weil es die Steuerpflichtige (allenfalls) unterliess, eine Wertberichtigung schon im Zeitpunkt vorzunehmen, als die Einbringlichkeit der Forderung erst zweifelhaft erschien (in diesem Sinne zu ausserordentlichen Abschreibungen **BGE 137 II 353** E. 6.4.5 und E. 6.4.6).

3.4. Die für eine Verkehrswertermittlung der in E. 3.2 hiervor genannten, vorliegend gebotenen Art erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen fehlen im angefochtenen Urteil. Das Bundesgericht könnte den Sachverhalt zwar von Amtes wegen aufgrund der Akten ergänzen (Art. 105 Abs. 2 BGG; E. 1.5 hiervor). Dies soll jedoch die Ausnahme bleiben und vor allem bei untergeordneten Unvollständigkeiten erfolgen (**BGE 142 II 243** E. 2.4 S. 249). In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist der angefochtene Entscheid daher aufzuheben und die Angelegenheit zur Ergänzung des Sachverhalts sowie neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 107 Abs. 1 BGG).

Es erübrigt sich unter diesen Umständen, auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten zur direkten Bundessteuer einzugehen.

III. Staats- und Gemeindesteuern

4.

Soweit hier interessierend entspricht das massgebende kantonale Gewinnsteuerrecht des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundesgesetzgebers und deckt sich die entsprechende Regelung mit derjenigen der direkten Bundessteuer (vgl. § 64 Abs. 1 StG/ZH, Art. 24 Abs. 1 StHG und Art. 58 Abs. 1 DBG). Daher kann hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auf das hiervor Ausgeführte verwiesen werden. Auch bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Angelegenheit zur Sachverhaltsergänzung sowie neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 107 Abs. 1 BGG).

IV. Kosten- und Entschädigung

5.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind dem Kanton Zürich, der Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin zudem eine Parteientschädigung auszurichten (vgl. Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 29. April 2020 aufgehoben.
- 2.**
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 29. April 2020 aufgehoben.
- 3.**
Die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen zur Ergänzung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen.
- 4.**
Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Kanton Zürich auferlegt.
- 5.**
Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 3'500.-- auszurichten.
- 6.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. November 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: König