Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu juristischen Personen in Steuerangelegenheiten aus dem Jahr 2017 und dem ersten Halbjahr 2018

Marco Greter / Marc Dietschi

Dr. iur., Partner, ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

M.A. HSG, dipl. Steuerexperte, ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Inhalt

1 Subjektive Steuerpflicht und Steuerbefreiung 334
1.1 Aufhebung der subjektiven Steuerbefreiung 334
1.2 Teilweise Steuerpflicht einer Kirchgemeinde 336
1.3 Steuerbefreiung von Sportverbänden 337
2 Gewinnsteuerobjekt und Bemessung 339
2.1 Mitgliederbeiträge beim Verein 339
2.2 Gewinnsteuerfreie Erbschaft und Steuerabzug 340
2.3 Zeitliche Bemessung und überjähriges Verlustjahr 342
2.4 Gewinnsteuerliche Verlustverrechnung bei Objektsteuer 344
3 Wertberichtigungen und Abschreibungen 345
3.1 Aktivierte Kosten als Nonvaleur 345
3.2 Abschreibung eines Nonvaleurs 346

1. Subjektive Steuerpflicht und Steuerbefreiung

1.1. Aufhebung der subjektiven Steuerbefreiung

BGer 2C_835/2016 vom 21. März 2017 i.S. Verein A. gegen Departement für Finanzen und Soziales des Kantons Thurgau betreffend Aufhebung der Steuerbefreiung für die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer = StE 2017 B 71.63 Nr. 29 = StR 2017 S. 590.

1.1.1. Sachverhalt

Das zuständige Departement gewährte dem Verein A. mit dem Zweck, Menschen in Not beizustehen, am 15. April 2014 subjektive Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Zweckverfolgung, nachdem bereits am 17. Januar 2013 eine befristete Befreiung gewährt worden war. Die Verfügung hielt fest, dass jeweils bis spätestens neun Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres die Jahresrechnung der Finanzbehörde einzureichen sei, damit die Steuerbefreiung überprüft werden könne.

Anlässlich der Überprüfung der Jahresrechnungen 2013 und 2014 hatte sich ergeben, dass die Einkünfte neben Spenden im Wesentlichen aus Erträgen eines Mehrfamilienhauses bestanden. Der Liegenschaftenkauf wurde durch ein mit 10% verzinstes Darlehen ermöglicht, das von einer offenbar den Vereinsgründern nahestehenden Person gewährt wurde. Der Verein hatte Zuwendungen an fünf jüdische bzw. israelische Institutionen im Ausland getätigt, die sich z.T. auch der religiösen Erziehung widmeten und deren Mittelverwendung unklar war. Aufgrund dieser Feststellungen wurde die Steuerbefreiung mit Verfügung vom 4. März 2016 mit Wirkung auf den 31. Dezember 2013 aufgehoben. Das Bundesgericht wies die gegen den abweisenden Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts erhobene Beschwerde für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer ab.

1.1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht fasste zunächst die bekannten, kumulativ zu erfüllenden allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zusammen, nämlich die ausschliessliche Ausrichtung auf die öffentliche oder gemeinnützige Aufgabe, die Unwiderruflichkeit der Mittelverwendung für den steuerbefreiten Zweck sowie die tatsächliche Verfolgung des statuarischen Zwecks (E. 2.1).[1] Die Gemeinnützigkeit erfordert eine dauerhafte Tätigkeit im Allgemeininteresse, wobei letzteres nur angenommen wird, wenn der Kreis der De-

[1] KS ESTV Nr. 12 vom 8. Juli 1994 betr. Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, Ziff. 3; vgl. dazu Marco Greter/Alexander Greter, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 56 DBG N 27 m.w.Hw.

stinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein zu enger Destinatärkreis schliesst die Steuerbefreiung aus (E. 2.2.2).

Das Bundesgericht stellte fest, dass es in casu am notwendigen Allgemeininteresse fehle, weil die ausbezahlten Mittel nur an einen sehr eng begrenzten Destinatärkreis von Institutionen derselben religiösen Zugehörigkeit gingen (E. 3.3.1). Die effektive Gemeinnützigkeit sei zudem nicht genügend belegt, was bei Weiterleitung an andere Institutionen auch die Klärung voraussetze, dass sie von da aus tatsächlich zweckbestimmt verwendet wurden (E. 3.3.2). Ein Verstoss gegen das Rückwirkungsverbot wurde verneint (E. 3.5.3).

1.1.3. Kommentar

Wenn sich Einzelne oder Gruppen mit der Errichtung einer gemeinnützigen Institution befassen, kann ein mehr oder weniger ausgeprägtes persönliches Motiv oder eine Gruppeninteressenlage vorliegen, was einen Konflikt mit dem Allgemeininteresse ergibt. Die Voraussetzungen des Allgemeininteresses und der Uneigennützigkeit bedürfen daher der Abgrenzung, was sich im Fall exemplarisch zeigt. Ein Einzelinteresse könnte in der 10-prozentigen Darlehensverzinsung liegen, wobei dies für das Bundesgericht noch kein ausschlaggebendes Indiz war. Problematisch war zunächst die Beschränkung auf einen eng begrenzten Destinatärkreis von Institutionen derselben Religionszugehörigkeit (E. 3.3.1). Hier geht es um eine schwierige Abgrenzung, denn der Destinatärkreis ist oft durch gewisse Attribute beschränkt, seien es Krankheiten (Sehbehinderte, Krebskranke etc.) oder andere subjektive Eigenschaften, was an sich nicht gegen das Allgemeininteresse spricht. Die Einschränkung des Destinatärkreises auf eine bestimmte Religionszugehörigkeit ist jedoch heikel und kann nicht mit dem Allgemeininteresse gerechtfertigt werden, weil zwischen Religion und Hilfs- oder Unterstützungsbedürftigkeit kein innerer Zusammenhang besteht. Auch das Argument des Bundesgerichts bezüglich Relevanz der effektiven Mittelverwendung im Sinne des statutarischen Zwecks bei mittelbarer Tätigkeit ist zutreffend. Wenn nicht Einzelpersonen direkt unterstützt werden, sondern eine Weiterleitung an andere (insbesondere ausländische) Institutionen erfolgt, obliegt es der steuerbefreiten Institution, die zweckgemässe Mittelverwendung nachzuweisen. Zuzustimmen ist – in Anbetracht der Auflage, die Jahresrechnung jährlich zur Überprüfung einzureichen – auch dem Schluss, dass keine Verletzung des Rückwirkungsverbots vorliegt.

1.2. Teilweise Steuerpflicht einer Kirchgemeinde

BGer 2C_564/2016 vom 8. Mai 2017 i.S. Kath. Kirchgemeinde Luzern gegen Dienststelle Steuern des Kantons Luzern betr. Steuerpflicht für die Staats- und Gemeindesteuern (Feststellungsentscheid) = StR 2018 S. 712.

1.2.1. Sachverhalt

Die katholische Kirchgemeinde Luzern realisierte ein Überbauungsprojekt mit zehn Mehrfamilienhäusern und einem Investitionsvolumen von Fr. 58 Mio. Die Hälfte der Wohneinheiten wurden im Stockwerkeigentum verkauft und der Rest vermietet. Die zuständige Dienststelle verfügte in einem Feststellungsentscheid die Erfassung der Verkaufsgewinne mit der Gewinnsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern sowie des entsprechenden Reinvermögens als steuerbares Eigenkapital. Das Bundesgericht wies die gegen das gleichlautende Urteil des Kantonsgerichts gerichtete Beschwerde ab.

1.2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht trat auf die Beschwerde ein, weil mit dem vorinstanzlichen Feststellungsentscheid ein selbständiges Verfahren abgeschlossen worden war (E. 1.1). Nach kantonalem Recht sind die Kirchgemeinden den Einwohnergemeinden gleichgestellt, aber im Gegensatz zu Art. 56 lit. c DBG nicht generell steuerbefreit. Steuerbefreiung besteht nur objektbezogen, soweit ihr Vermögen und Einkommen kirchlichen Zwecken dient (E.2.1.3).

Für die Prüfung, ob das Einkommen und Vermögen kirchlichen Zwecken dient, stellte das Bundesgericht auf die Verwendung der erwirtschafteten Mittel ab (E. 2.1.4). Liegenschaften können unmittelbar oder mittelbar kirchlichen Zwecken dienen, letzteres z.B. als Kapitalanlage unter Verwendung der Erträge für die kirchliche Zweckverfolgung. Die Kapitalanlage und Vermögensverwaltung ist deshalb nicht per se ausgeschlossen. Darüber hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeiten und Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögen des steuerpflichtigen Bereichs sind jedoch (im Kanton Luzern) nicht steuerbefreit. Reingewinne und Reinvermögen von gewerblichen und industriellen Tätigkeiten fallen nicht unter die steuerbefreiten kirchlichen Zwecke, was u.a. der Wettbewerbsgleichheit dient (E. 2.1.5 ff.). Das Bundesgericht bestätigte die Beurteilung des Kantonsgerichts, dass unter Berücksichtigung des Investitionsvolumens, der hohen Fremdfinanzierung und der eingegangenen Risiken eine wirtschaftliche Tätigkeit vorlag und die Grenzen einer blossen Vermögensverwaltung überschritten waren.

1.2.3. Kommentar

Interessant ist, dass ohne Angabe einer gesetzlichen Grundlage ein vom Veranlagungsverfahren getrenntes Feststellungsverfahren durchgeführt wurde.[2] Aus verfahrensökonomischer Sicht war dies wohl ein sinnvolles Vorgehen.

Weil kantonale Steuerbefreiungen manchmal enger formuliert sind als diejenigen für die direkte Bundessteuer, können sich diesbezüglich Unterschiede ergeben. Im Bereich des kantonalen Gestaltungsbereichs beschränkt sich das Bundesgericht stets – wie hier – auf eine Willkürprüfung. Im Lichte der Rechtsprechung zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel wäre wohl auch bei freier Kognition von einer gewerbsmässigen, wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen, weshalb dem Ergebnis zuzustimmen ist.

1.3. Steuerbefreiung von Sportverbänden

BGer 2C_314/2016, 2C_315/2016 vom 17. Juli 2017 i.S. Schweizerischer Verband für Pferdesport (SVPS), gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern, betreffend Steuerbefreiung für die Kantonssteuern und die direkte Bundessteuer.

1.3.1. Sachverhalt

Der Schweizerische Verband für Pferdesport (SVPS) beantragte für die Steuerperioden 2002 – 2009 subjektive Steuerbefreiung wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke, was sowohl von der Steuerverwaltung als auch vom kantonalen Verwaltungsgericht verweigert wurde. Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ab.

1.3.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hatte bereits am 28. Dezember 2010 eine frühere Beschwerde des Verbands SVPS abgewiesen (2C_383/2010, ASA 80 S. 207), im Wesentlichen wegen der überwiegenden Verfolgung von Erwerbs- und Selbsthilfezwecken. Neu war nun der Umstand, dass der Bundesrat am 5. Dezember 2008 einen Beschluss betreffend die «Besteuerung internationaler Sportverbände mit Sitz in der Schweiz» erlassen hatte und die ESTV darauf gestützt am 12. Dezember 2008 ein Rundschreiben zur Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden veröffentlichte. Darin wurde festgehalten, dass die in der Schweiz domizilierten und dem Internationalen Olympischen Komitee (IOC) angeschlossenen internationalen Sportverbände nach Art. 56 lit. g DBG von der direkten Bundessteuer befreit sind.

[2] Vgl. zur Feststellungsverfügung: Adrian Muster/Christian Haldimann, Rechtsschutzlücken bei der Kontrolle von Praxisfestlegungen im Steuerrecht, ASA 82, 349; zum Rechtsschutzinteresse BGE 137 II 419 = StE 2012 B 93.1 Nr. 9 = StR 2011 S. 959.

Nach den Feststellungen des Bundesgerichts sind sowohl der Beschluss des Bundesrats als auch das Rundschreiben der ESTV bundesrechtskonform (E. 2.2.3). Diese in der Lehre umstrittene Auffassung (vgl. unten Ziff. 3.3) begründete das Bundesgericht hauptsächlich damit, dass sich die Vorinstanz zu Recht auf die Gesichtspunkte einerseits der Friedensförderung und Völkerverständigung und anderseits der Durchsetzung von Werten wie Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung usw. abgestützt habe. Erforderlich sei, dass beiden Gesichtspunkten – zusammen betrachtet – ein hinreichend vorrangiges Gewicht zukomme, insbesondere gegenüber wirtschaftlichen und sonstigen Selbstinteressen, um eine unterschiedliche Behandlung gegenüber nationalen Verbänden im Rahmen von Art. 56 lit. g DBG zu rechtfertigen (E. 2.2.3 letzter Abschnitt).

1.3.3. Kommentar

Der Beschluss des Bundesrats stellte einen aussergewöhnlichen Eingriff in die Auslegung des Steuerrechts dar, wohl in der Absicht, mit der grosszügigen Geste den Entzug von bereits gewährten Steuerbefreiungen (und entsprechendes öffentliches Aufsehen) zu vermeiden.[3] Auch der zweite Versuch des SVPS, eine Gleichbehandlung mit internationalen Verbänden zu erwirken, scheiterte.

Die in den Erwägungen zum Ausdruck kommende Hilflosigkeit des Bundesgerichts ist – mit Verlaub – mit den Händen zu greifen. Dass die Regelung bundesrechtskonform sei, wird zwar behauptet, aber nicht begründet. Auf die sich aus der gesetzlichen Grundlage ergebenden, kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen, die in den beiden vorerwähnten Urteilen ausführlich abgehandelt wurden, ging das Bundesgericht mit keinem Wort ein. Nur das Argument des Standortwettbewerbs erachtete es nicht als ausreichend und meinte, es wäre allenfalls zu fragen, ob nicht ein Gesetz notwendig sein könnte, um eine Befreiung (nur) auf dieser Grundlage zu rechtfertigen. Letztlich konzentriert sich das Gericht nicht auf die Auslegung der Gesetzesgrundlage, sondern untersucht lediglich, ob es genügend Gründe für eine unterschiedliche Behandlung von nationalen und internationalen Sportverbänden gibt. Dass sich auch nationale Verbände um Werte wie Völkerverständigung und Fairplay kümmern, macht es nicht einfacher. Letztlich zielt die Begründung ohne juristische Stringenz wohl auf das Ziel ab, den ungewöhnlichen Schritt des Bundesrats zu schützen und die verbreiteten Zweifel an der Gesetz- und Verfassungsmässigkeit endgültig zu beenden.

[3] Vgl. Marco Greter/Alexander Greter, in: Zweifel/Beusch (Fn. 1), Art. 56 DBG N 32b, m.w.Hw.

2. Gewinnsteuerobjekt und Bemessung

2.1. Mitgliederbeiträge beim Verein

BGer 2C_571/2016, 2C_572/2016 vom 24. Oktober 2017 i.S. Paritätische Kommission der zahntechnischen Laboratorien der Schweiz gegen Kantonales Steueramt Zürich, betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer = BGE 143 II 685 = StE 2018 B 72.18 Nr. 4 = StR 2018 S. 212.

2.1.1. Sachverhalt

Zwischen dem Verband zahntechnischer Laboratorien der Schweiz (VZLS) und der Schweizerischen Zahntechniker-Vereinigung (SZV) besteht ein vom Bundesrat als allgemeinverbindlich erklärter Gesamtarbeitsvertrag (GAV). Der GAV sieht vor, dass die unterstellten Arbeitnehmer und Arbeitgeber monatliche Vollzugskostenbeiträge zu leisten haben und eine paritätisch zusammengesetzte Kommission die Einhaltung der GAV-Bestimmungen in den Betrieben kontrolliert. Diese Funktion übernimmt die als Verein organisierte Beschwerdeführerin (kurz: PK Zahntechnik). Die zugeflossenen Vollzugskostenbeiträge deklarierte die PK Zahntechnik als gewinnsteuerneutrale Mitgliederbeiträge, was vom kantonalen Steueramt nicht zugestanden wurde. Das Steuerrekursgericht gab der PK Zahntechnik recht, wogegen das kantonale Verwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerverwaltung guthiess. Das Bundesgericht hiess die dagegen erhobene Beschwerde der PK Zahntechnik hingegen gut und ordnete die Vollzugskostenbeiträge den steuerfreien Mitgliederbeiträgen zu.

2.1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Gericht stellte fest, dass es sich bei Mitgliederbeiträgen gemäss Art. 66 DBG (als echte erfolgsneutrale Zuflüsse) um das Pendant zu den Kapitalzuschüssen bei Kapitalgesellschaften handle (E. 3.1). Dabei handle es sich um geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder (E. 3.2).

Bei den in einem GAV vorgesehenen paritätischen Kommissionen in Vereinsform sind allerdings nur die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerverbände Mitglieder, nicht aber die in diesen Verbänden organisierten Arbeitnehmer und Arbeitgeber, die letztlich zur Leistung der Vollzugskostenbeiträge verpflichtet sind. Bei einem allgemeinverbindlichen GAV sind überdies auch nicht organisierte Branchenangehörige zur Beitragsleistung verpflichtet.

Das Bundesgericht behalf sich mit der Feststellung, dass die Erhebung der Mitgliederbeiträge an sich auch anders gestaltet werden könnte, nämlich mittels Bezugs durch SZV und VZLS und Weiterleitung an die PK Zahntechnik. Dies sei aber nach den Weisun-

gen des SECO zur Allgemeinverbindlichkeitserklärung organisatorisch nicht möglich. Ihrer Funktion nach seien aber die Zahlungen der Mitglieder der Verbände gleichwohl Kapitalzuschüsse der Mitglieder zur Deckung der laufenden Aufwendungen, nur dass der Vollzug an einen übergeordneten Verein übertragen worden sei. Die Mitglieder der beiden Verbände seien aus steuerrechtlicher Sicht «faktisch» auch Mitglieder der PK Zahntechnik (E. 4.2.4). Weil infolge der Allgemeinverbindlichkeit auch Nichtmitglieder in gleicher Weise wie Mitglieder der Verbände Vollzugskostenbeiträge zu leisten hätten, seien sie aufgrund des hoheitlichen Beschlusses ebenfalls als «indirekte Mitglieder» der Beschwerdeführerin zu betrachten, weil der Begriff «Mitgliedschaft» in steuerrechtlicher Hinsicht umfassender sei als im Zivilrecht (E. 5.2).

2.1.3. Kommentar

Das Urteil betrifft Dutzende von paritätischen Berufskommissionen mit Einnahmen aus Vollzugskostenbeiträgen von insgesamt über Fr. 140 Mio., die nun von der Gewinnsteuer ausgenommen sind.[4] Weil jedoch die Vollzugskosten bisher schon als Aufwand in Abzug kamen, dürfte sich der Steuerausfall in Grenzen halten.

Das Gericht begründet den Entscheid mit der Einheit der Rechtsordnung, löst sich aber gleichzeitig mit der Figur des «faktischen» Mitglieds vom Mitgliederbegriff des ZGB, was weniger überzeugt. In der Tat wäre es stossend, wenn der Staat die staatlich verordneten Zwangsbeiträge wie einen Ertrag aus Geschäftstätigkeit behandeln würde, was für die Gleichstellung mit den Mitgliederbeiträgen spricht. Dem Ergebnis können wir zustimmen, jedenfalls solange die bestimmungsgemässe Verwendung der Beiträge gewährleistet ist. Allerdings ist die Begründung ziemlich gesucht und zeigt, dass sich das Vereinsrecht wohl eher schlecht als Rechtsform für paritätische Berufskommissionen eignet.

2.2. Gewinnsteuerfreie Erbschaft und Steuerabzug

BGer 2C_1135/2016, 2C_1136/2016 vom 30. November 2017 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt Zürich, betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer = BGE 143 II 674 = StR 2018 S. 163 = ZStP 2018 S. 63.

2.2.1. Sachverhalt

Die A AG erbte im Jahr 2012 von ihrer verstorbenen Aktionärin Liegenschaften im Wert von rund Fr. 51,5 Mio., was abzüglich Hypotheken einen ausserordentlichen Ertrag in Höhe von rund Fr. 50 Mio. ergab. Nach Abzug der Rückstellung für Erbschaftssteuern in Höhe von rund Fr. 18 Mio. resultierte ein Reingewinn von rund Fr. 31,9 Mio. Diesen kürzte

[4] Der Bundesrat bezifferte die Einnahmen in der Antwort vom 6. November 2013 zur Interpellation Mörgeli auf rund Fr. 140 Mio. (vgl. www.parlament.ch, Interpellation 13.3939 vom 27. September 2013).

die A AG in der Steuererklärung 2012 um den Nettobetrag der erhaltenen Liegenschaften und wies einen (steuerlichen) Verlust von rund Fr. 18 Mio. aus. Diesen Verlustvortrag verrechnete sie in der Steuerperiode 2013 mit dem deklarierten Reingewinn von rund Fr. 2,4 Mio. Das kantonale Steueramt und die kantonalen Gerichte verweigerten die Verlustverrechnung mit der Begründung, die Erbschaftssteuern stünden nicht im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und gälten deshalb nicht als abzugsfähiger Aufwand[5]. Das Bundesgericht wies die Beschwerde ab, allerdings mit einer anderen Begründung.

2.2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht stellte zunächst fest, dass gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG alle inländischen Steuern – auch Erbschaftssteuern – geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (E. 3.4.2 ff.). Weiter befasste es sich mit Art. 60 lit. c DBG und hielt fest, dass der Begriff des Kapitalzuwachses aus Erbschaft als Nettogrösse abzüglich Erbschaftssteuer zu verstehen sei (E. 4.1). Der Erbgang sei gewinnsteuerlich erfolgsneutral abzuwickeln (E. 4.3 ff.). Demgemäss müsse einerseits zwar die Rückstellung für die Erbschaftssteuer als Aufwand zum Abzug zugelassen werden, anderseits hätte aber nur der Netto-Kapitalzuwachs nach Erbschaftssteuer von rund Fr. 32 Mio. gemäss Art. 60 lit. c DBG zum Abzug zugelassen werden dürfen, was zum gleichen steuerbaren Gewinn führe, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hatte.

2.2.3. Kommentar

Dem Urteil ist insoweit zuzustimmen, als es die Erbschaftssteuern als abzugsfähigen Steueraufwand einstuft. Es ist zudem nicht offensichtlich unhaltbar, den Begriff «Kapitalzuwachs aus Erbschaft» als Nettogrösse zu verstehen. Allerdings hätte u.E. im vorliegenden Fall auch der Begriff der Kapitaleinlage gemäss Art. 60 lit. c DBG in die Auslegung einbezogen werden sollen. Immerhin handelte es sich um eine Zuwendung der Aktionärin per Todestag, die sie durchaus auch früher als Kapitaleinlage – die ebenfalls einen Kapitalzuwachs bewirkt – hätte leisten können; die Willensäusserung und die Rechtsgrundlage für den Zuschuss hatte die Aktionärin noch zu Lebzeiten in der letztwilligen Verfügung niedergelegt. Eine erfolgsneutrale Verbuchung der übertragenen Immobilien als Kapitalreserve analog einer Kapitaleinlage wäre u.E. handelsrechtlich zulässig gewesen. Obwohl Kapitaleinlagen von Aktionären grundsätzlich gemäss Art. 60 lit. a DBG keinen steuerbaren Gewinn darstellen, kommen die Emissionsabgabe und weitere mit der Einlage zusammenhängende Kosten nach herrschender Praxis als geschäftsmässig begründeter Aufwand beim steuerbaren Reingewinn zum Abzug. Insofern behandelt das Bundesgericht die beiden vergleichbaren Vorgänge ohne Begründung unterschiedlich, was u.E. nicht gerechtfertigt ist.

[5] Vgl. VGr. ZH 26.10.2016, SB.2016.00075.

Interessant ist die vom Bundesgericht nicht zu entscheidende Frage, ob ein derartiger Zufluss aus dem Nachlass der Aktionärin in die Kapitaleinlagereserve gemäss Art. 20 DBG und Art. 5 Abs. 1bis VStG erfolgt, sofern er entsprechend verbucht wird. Es handelt sich schliesslich nicht um einen Leistungsaustausch, sondern um eine freiwillige Kapitaleinlage, die von der Aktionärin letztwillig veranlasst und von den Erben, die durch Universalsukzession auch in die Aktionärsstellung eingetreten sind, vollzogen wird. U.E. wäre deshalb eine Bilanzierung als Reserve aus Kapitaleinlagen mit den entsprechenden Steuerkonsequenzen möglich[6]. Allerdings wäre wohl eher zu einem Zuschuss zu Lebzeiten zu raten, um die erheblichen Erbschaftssteuerfolgen zu vermeiden.

2.3. Zeitliche Bemessung und überjähriges Verlustjahr

BGer 2C_514/2017 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie direkte Bundessteuer, 1. Januar 2010 bis 31. März 2011 (Langjahr) = StR 2018 S. 356 ff.

2.3.1. Sachverhalt

Im Mai 2010 erwarb die B. Ltd die Aktienmehrheit an der A. AG. Zwecks Angleichung des Bilanzstichtags (neu: 31. März) schaltete letztere im Jahr der Übernahme einmalig ein verlängertes Geschäftsjahr von 15 Monaten ein, um die Berichtsperiode derjenigen des Konzerns anzugleichen. Während die Steuererklärung 2010/2011 15 Monate abdeckte, entsprach diejenige der Periode 2011/2012 dadurch den Konzernvorgaben. In beiden Geschäftsjahren war kein steuerbarer Gewinn angefallen.

Im Rahmen einer Buchprüfung forderte das Kantonale Steueramt die Steuerpflichtige auf, das Langjahr 2010/2011 in ein ordentliches sowie ein Kurzjahr aufzuteilen. Die Steuerpflichtige kam dieser Aufforderung nicht nach, weshalb das Steueramt die Aufteilung in je zwei Veranlagungsverfügungen vornahm. Veranlagt wurde sowohl für die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuer je ein steuerbarer Gewinn von Fr. 0. Die dagegen gerichteten Einsprachen und die Rechtsmittel an das Steuerrekursgericht blieben erfolglos. Das kantonale Verwaltungsgericht wies die Beschwerden ab, soweit es darauf eintrat. Deshalb erhob die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde mit dem Ziel, die Veranlagung für 15 Monate vorzunehmen. Auf die Beschwerde wurde mangels eines aktuellen Rechtsschutzinteresses jedoch nicht eingetreten.

2.3.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hatte sich zum ersten Mal unter dem geltenden Recht mit der Frage zu befassen, ob das Steuerrecht unter den gegebenen Umständen ein Langjahr zu-

[6] Aufgrund der unterschiedlichen Steuerhoheiten kommt es zur Kumulation von zwei Rechtsverkehrssteuern, nämlich Erbschaftssteuer und Emissionsabgabe.

lässt. Von praktischer Bedeutung war die Rechtsfrage für die Steuerpflichtige im Hinblick auf die künftige Verlustverrechnung, da die Aufteilung in zwei Veranlagungen im Hinblick auf die Dauer der Verlustverrechnungsmöglichkeit zu einem abweichenden Resultat führt. Vorfrageweise war jedoch zu klären, ob überhaupt ein Rechtsschutzinteresse bestand (E. 2.2.2).

Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass es der Steuerpflichtigen aufgrund der Nullveranlagung an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse fehle, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte.[7] Die Frage, in welchem Jahr die Verluste des Jahres 2010/2011 verrechnet werden können, sei erst in dem Zeitpunkt zu beantworten, in welchem erstmals ein steuerbarer Reingewinn eintrete, welcher zu einer Verlustverrechnung führe.[8] Entsprechend entfalte der angefochtene Entscheid materielle Rechtskraft nur insoweit, als festgehalten wird, dass in den 15 Monaten insgesamt kein steuerbarer Reingewinn angefallen ist (E 2.3.3).

2.3.3. Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist – zumindest formal und inhaltlich – grundsätzlich nachvollziehbar.[9] Leider ist jedoch dadurch die (vertiefte) Auseinandersetzung mit der Thematik verlängerter Geschäftsjahre ausgeblieben. Insbesondere beim Vorliegen von Verlusten wäre die Beantwortung der Rechtsfrage wünschenswert gewesen.

Art. 79 Abs. 3 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG sehen vor, dass – abgesehen vom Gründungsjahr – in jedem Kalenderjahr ein Abschluss erstellt werden muss. Hierbei handelt es sich um eine rein steuerrechtliche Vorschrift, welche handelsrechtlich nicht vorgesehen ist. Hintergrund der Bestimmung war die Eingrenzung von willkürlichen Verkürzungen oder Verlängerungen eines Geschäftsjahres zur Erzielung von steuerlichen Vorteilen. Die Relevanz solcher Massnahmen dürfte jedoch seit Einführung der proportionalen Gewinnbesteuerung ohnehin stark gesunken sein.[10] Die Regelung kann als Grundsatz und Ordnungsvorschrift dahingehend verstanden werden, dass juristische Personen *üblicherweise* einmal pro Jahr einen Abschluss zu erstellen haben und veranlagt werden.[11] Unbestritten ist indessen, dass eine Steuerperiode nie länger als 24 Monate dauert.[12]

7 Vgl. BGE 140 I 114, E 2.4.1 zum fehlenden Rechtsschutzinteresse bei einer Nullveranlagung.
8 Vgl. statt vieler: BGE 140 I 114, E 3.2.2.
9 Vgl. auch ZStP 1/2018, S. 78 f.
10 Vgl. auch Daniel Schär, in: Zweifel/Beusch (Fn. 1), Art. 79 N 6.
11 Daniel Schär (Fn. 10), Art. 79 N 4.
12 Markus Reich, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Bern 1997, 338.

Gewisse kantonale Steuergesetze (bspw. Kanton Aargau[13]) halten explizit fest, dass ein Geschäftsjahr *in der Regel zwölf Monate dauert*. Mit anderen Worten können in Ausnahmefällen – wie bspw. der Verlegung des Geschäftsabschlusses aus wichtigem Grund – unter- oder überjährige Geschäftsabschlüsse akzeptiert werden.[14]

Die erwünschte Auseinandersetzung mit der Zulässigkeit eines Langjahres (und den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen) ist vorliegend leider ausgeblieben. Folglich blieb die eigentliche Frage, bis wann die Vorjahresverluste im konkreten Fall verrechnet werden können, unbeantwortet. Wenn jedoch – wie im vorliegenden Sachverhalt – eine Anpassung des Abschlussstichtags zweifelsohne nicht aus steuerlichen Motiven vorgenommen wird, ist nicht ersichtlich, was gegen eine einmalige Verlängerung eines Geschäftsjahres spricht. Deshalb wird dies u.E. zu Recht in einigen Kantonen zugelassen. Die Durchsetzung des Zwangs zum Abschluss in jedem Kalenderjahr führt zudem zum zweifelhaften Ergebnis, dass zwar eine Verlängerung eines Geschäftsjahres bspw. zum Jahresende steuerlich zulässig ist, während ein Langjahr über das Jahresende hinaus steuerlich nicht akzeptiert wird.

2.4. Gewinnsteuerliche Verlustverrechnung bei Objektsteuer

BGer 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gegen X. AG, betreffend Staats- und Gemeindesteuern = StR 2018 S. 606.

2.4.1. Sachverhalt

Die Steuerpflichtige veräusserte im Jahr 2012 zwei Grundstücke, die sie mehr als zwanzig Jahre gehalten hatte. Für die Gewinnsteuer wurde sie nach Ausklammerung des der Grundstückgewinnsteuer unterstehenden Wertzuwachsgewinns mit einem Reingewinn von Fr. 0 eingeschätzt. In der Steuerperiode 2013 wollte sie den steuerlichen Verlustvortrag von rund Fr. 4,6 Mio. zur Verrechnung bringen, was von der Steuerverwaltung verweigert, von den kantonalen Steuergerichten hingegen gewährt wurde. Das Bundesgericht hiess die von der Steuerverwaltung erhobene Beschwerde gut.

2.4.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Der Kanton Basel-Landschaft folgt dem monistischen System. Bei über zwanzigjähriger Besitzesdauer kann für die Bestimmung der Anlagekosten auf den Verkehrswert vor 20 Jahren als Ersatzwert für den Erwerbspreis abgestellt werden. Der Wertzuwachsgewinn bis zu diesem Betrag wird demzufolge von der Objektsteuer nicht erfasst. Die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstückgewinn ist dem Wesen der Objekt-

[13] Steuergesetz (StG) des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998, § 91 Abs. 2.

[14] Dave Siegrist, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/Bern 2015, § 91 N 4.

steuer grundsätzlich fremd. Deshalb erachtete es das Bundesgericht nicht als sachgerecht, nach Teilverrechnung mit dem Grundstückgewinn für die Ermittlung des noch nicht vollständig verrechneten Verlustanteils in nachfolgenden Gewinnsteuerperioden darauf abzustellen, wie die Berechnung bei der Grundstückgewinnsteuer vorgenommen wurde (E. 2.4). Der Verlustvortrag ist demzufolge mit dem nach gewinnsteuerlichen Regeln ermittelten Grundstückgewinn zu verrechnen (E. 2.4.2). Daraus resultiert bei über zwanzigjähriger Besitzesdauer eine Verrechnung auch mit dem bei der Objektsteuer steuerfreien Anteil des Wertzuwachsgewinns.

2.4.3. Kommentar

Das Bundesgericht anerkennt den kantonalen Gestaltungsspielraum von Art. 12 Abs. 4 StHG bei der Ermittlung des Grundstückgewinns, indem anstelle der tatsächlichen Anlagekosten – insbesondere aus praktischen Gründen – auf einen Ersatzwert abgestellt werden darf. Damit werden die Gestehungskosten zu einem vom kantonalen Gesetzgeber festzulegenden Zeitpunkt gesetzlich fingiert. Es ist zu begrüssen, dass hier auf die kantonalen Besonderheiten Rücksicht genommen wird. Dass demgegenüber bei der in Art. 25 Abs. 2 StHG geregelten Verlustverrechnung für alle Kantone eine einheitliche Regelung gelten soll, die auch die Verrechnung mit Grundstückgewinnen betrifft, ist sachgerecht. Dies ist insbesondere auch mit Blick auf interkantonale Verhältnisse erforderlich. Dem kaum überraschenden Ergebnis ist deshalb zuzustimmen.

3. Wertberichtigungen und Abschreibungen

3.1. Aktivierte Kosten als Nonvaleur

BGer 2C_385/2017, 2C_386/2017 vom 7. September 2017 i.S. A AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Thurgau betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau sowie direkte Bundessteuer Steuerperiode = StE 2017 B 72.14.2 Nr. 49.

3.1.1. Sachverhalt

Die kantonale Steuerverwaltung hatte u.a. Abschreibungen auf (an einer Geschäftsliegenschaft vorgenommenen) aktivierten Malerarbeiten dem steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet mit der Begründung, bei der Bilanzposition handle es sich teilweise um einen Nonvaleur. Entsprechend reduzierte sie auch das steuerbare Kapital um den Betrag der Überbewertung, indem sie eine sog. Minusreserve in Abzug brachte. Die kantonale Steuerrekurskommission, das Verwaltungsgericht sowie das Bundesgericht wiesen die dagegen erhobenen Rechtsmittel ab.

3.1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht hielt zunächst fest, die Überbilanzierung von Aktiven verstosse gegen das handelsrechtliche Anschaffungswertprinzip. Steuerrechtlich seien Abschreibungen

auf fiktiven Aktiven (wertlose oder überbewertete Aktiven) unzulässig und demzufolge als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand dem Gewinn hinzuzurechnen (E. 2.2). Der Steuerpflichtigen war der Nachweis nicht gelungen, dass die aktivierten Leistungen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten. Das Bundesgericht schloss sich deshalb der Vorinstanz an und betrachtete die aktivierten Aufwendungen als weder aktivierbaren noch abschreibbaren Nonvaleur (E. 5.1). Das Urteil steht im gleichen Kontext wie der nachfolgend kommentierte Entscheid.

3.2. Abschreibung eines Nonvaleurs

BGer 2C_318/2018 vom 7. Mai 2018 i.S. A. AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Thurgau und Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau sowie direkte Bundessteuer.

3.2.1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende A. AG mit Sitz im Kanton Thurgau hatte mit Fusionsvertrag vom 26. September 2011 die D. AG mit Sitz im Kanton St. Gallen rückwirkend auf den 31. März 2011 übernommen.

Die D. AG wies per Stichtag ein Warenlager von insgesamt Fr. 497'000 aus, welches zum Buchwert übernommen wurde. Die übernehmende A. AG bildete in den folgenden Steuerperioden Warenlagerreserven in Höhe von Fr. 178'000. Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2011 taxierte die Steuerverwaltung Thurgau den Warenbestand insgesamt als nicht werthaltig. Dies, weil unter anderem ordnungsmässige Inventare fehlten und der Mietaufwand zur Unterbringung dieser Waren lediglich Fr. 2'000 pro Jahr betragen hatte. Als Konsequenz wurden die Abschreibungen auf den als Nonvaleur betrachteten Positionen in vollem Umfang aufgerechnet.

Im Einspracheverfahren wurden die Veranlagungsverfügungen bestätigt, unter Gewährung zusätzlicher Steuerrückstellungen. Sowohl die kantonale Steuerrekurskommission als auch das Verwaltungsgericht wiesen die nachfolgenden Rechtsmittel ab. Das Verwaltungsgericht bemängelte ebenso, dass keine ordnungsmässigen Inventare vorgelegt werden konnten und die vorgelegten «äusserst rudimentären» Dokumente keinen Rückschluss auf die tatsächlichen Vorräte zugelassen hätten. Die Steuerpflichtige erhob in der Folge beim Bundesgericht Beschwerde, welche abgewiesen wurde.

3.2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht wies in seinem Urteil auf die Geltung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Buchführung und Rechnungslegung hin. Insbesondere thematisierte es die Inventarpflicht gemäss Art. 958c Abs. 2 OR, nach welcher der Bestand für einzelne Positionen in der Bilanz oder im Anhang durch ein Inventar oder auf andere Weise

nachzuweisen ist (E. 2). Auch das Bundesgericht kam zum Schluss, dass die vorgelegten Aufzeichnungen den Anforderungen der Inventarpflicht nicht zu genügen vermöchten, resp. dass kein Nachweis vorliege, der als Inventar dienen könnte (E. 3.2.2). In der Konsequenz wurde das Warenlager als Nonvaleur taxiert.

Ungeachtet dessen würde der Nachweis von Abschreibungen auf dem Warenlager als steuermindernde Tatsache grundsätzlich ohnehin der A. AG obliegen.[15] Folglich kam auch das Bundesgericht zum Schluss, die Steuerpflichtige hätte, wie bereits vorinstanzlich festgehalten, elementar gegen die Inventarpflicht verstossen und den ihr obliegenden Beweis auch nicht auf andere Weise erbringen können, weshalb die Abschreibungen aufzurechnen seien (E. 3.2.4 f.).

3.2.3. Kommentar

Dem Urteil des Bundesgerichts ist beizupflichten. Vorliegend hat es die Steuerpflichtige versäumt, der Pflicht zur Erstellung eines ordnungsmässigen Inventars nachzukommen. Misslingt der Nachweis des Bestands einzelner Bilanzpositionen, sind – im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und als Folge der handelsrechtlichen Unzulässigkeit der Aktivierung – auch die Abschreibungen auf diesen fiktiven Aktiven unzulässig und entsprechend aufzurechnen.[16]

Ebenso entschied das Bundesgericht im thematisch ähnlich gelagerten vorgenannten Fall (vgl. Abschnitt 3.1). Auch hier wurden die geltend gemachten Investitionen u.E. zu Recht als Nonvaleur taxiert, weil für die getätigten Arbeiten weder Werkverträge noch Abrechnungen vorgelegt werden konnten. Ein Augenschein hinsichtlich der Malerarbeiten war nicht erforderlich, weil die Malerarbeiten, welche einen Grossteil der Investitionen ausmachten, bereits mehrere Jahre zurücklagen und eine Expertise keine Rückschlüsse auf den Wert der Leistungen zugelassen hätte. Auch hier waren die Abschreibungen aufzurechnen, da der Steuerpflichtigen der Nachweis der aktivierbaren Investitionen misslungen war.

Beide Fälle zeigen auf, dass der Bestand einzelner Bilanzpositionen durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen ist. Ein handelsrechtskonformer Bestandesnachweis bzw. ein Inventar gilt als unerlässliche Voraussetzung einer Aktivierung, ist jährlich und zeitnah nach dem Bilanzstichtag zu erstellen und hat den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung zu genügen. Diese Aufgabe sollten Steuerpflichtige nicht auf die leichte Schulter nehmen. Die nachträgliche Aufbereitung solcher Nachweise kann sich Jahre später überaus schwierig gestalten, wenn nicht gar unmöglich sein (wie bspw. nach einer

[15] Vgl. BGE 142 II 48, E. 3.8.2.
[16] Vgl. BGer 2C_386/2012 vom 16. November 2012.

Umstrukturierung). Die Thematik ist nicht nur bei Vorräten (und insb. bei aktivierten Eigenleistungen), sondern auch bei verschiedenen andern Aktiven von Relevanz.

Werden in der Folge Abschreibungen auf diesen Bilanzpositionen vorgenommen, ist nach der Normentheorie zu beachten, dass der Nachweis steuermindernder Tatsachen dem Steuerpflichtigen obliegt. Können die erforderlichen Beweismittel im Veranlagungsverfahren nicht rechtzeitig vorgelegt werden, können Gewinnaufrechnungen aufgrund der Beweislastverteilung u.U. nicht verhindert werden, selbst wenn die Abschreibungen materiell begründet gewesen wären.