

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2023

Andreas Helbing / Marc Dietschi



*Dr. iur., LL.M. Taxation
(LSE), Advokat,
dipl. Steuerexperte,
ADB Altorfer Duss &
Beilstein AG, Zürich*



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

Inhalt

1	Einleitung	903
2	Wertberichtigung von Beteiligung und Darlehen	903

1. Einleitung

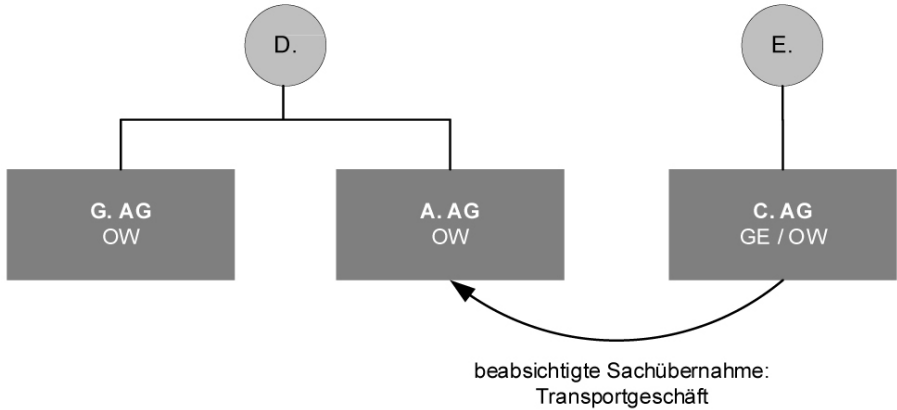
Vorliegender Beitrag befasst sich mit einem ausgewählten Urteil des Bundesgerichts, welches im zweiten Halbjahr 2023 zur Gewinn- und Kapitalbesteuerung juristischer Personen ergangen ist. Für Urteile zum interkantonalen und internationalen Steuerrecht sowie für solche mit hauptsächlich steuerverfahrensrechtlichen Aspekten wird auf die separaten ASA Rechtsprechungsübersichten verwiesen.

2. Wertberichtigung von Beteiligung und Darlehen

BGer 9C_261/2023 vom 3. August 2023 i.S. A. AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Schwyz betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schwyz und direkte Bundessteuer 2016.

a) Sachverhalt

Die A. AG wurde im Dezember 2013 im Kanton Obwalden gegründet und bezweckt u.a. die Erbringung von Logistiktätigkeiten. Anlässlich der Gründung wurde eine beabsichtigte Sachübernahme (Übernahme des Transportgeschäfts von der C. AG) im Handelsregister eingetragen. D. war Hauptaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der A. AG. Gleichzeitig war er Hauptaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der G. AG, welche ihren Sitz im Dezember 2013 in den Kanton Obwalden verlegte. Die G. AG bezweckte das Erbringen von Management-, Führungs- und Beratungsdienstleistungen aller Art (vgl. zum Sachverhalt nachfolgende vereinfachte grafische Darstellungen).



Im Oktober 2013 liess die C. AG bei der Steuerverwaltung Obwalden ein Steuerruling betreffend Nachfolgeplanung einreichen, welchem die Steuerverwaltung grundsätzlich zustimmte. Die C. AG verlegte ihren Sitz im November 2013 aus dem Kanton Genf in den Kanton Obwalden. In der Folge verkaufte E. 30% der Aktien der C. AG zum Preis von Fr. 9 Mio. an D. Zur Begleichung des Kaufpreises gewährte E. ein Darlehen über den Gesamtbetrag des Kaufpreises an D. Ausserdem erwarb die A. AG wie vorgesehen das Transportgeschäft von der C. AG zu einem Preis von Fr. 1.85 Mio. gegen ein Darlehen in Höhe des Kaufpreises. Zugleich kaufte die C. AG 30% der eigenen Aktien von D. für Fr. 1 zurück. Weiter schloss die C. AG mit der G. AG einen Vertrag zur Erbringung von Management-Dienstleistungen ab, welcher eine an G. AG zu entrichtende Vergütung von monatlich Fr. 50'000 vorsah.

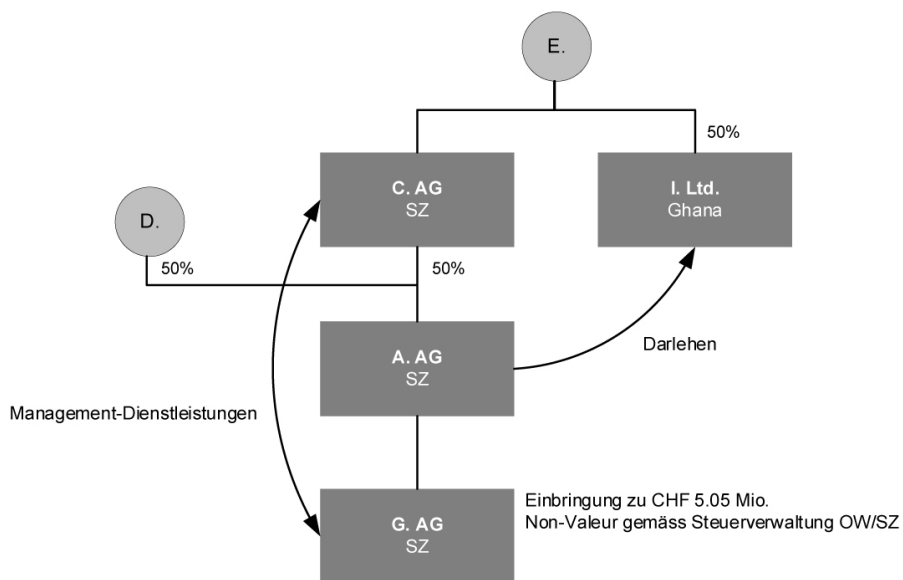
Im Dezember 2013 brachte D. seine Aktien an der G. AG zum Kaufpreis bzw. Einbringungswert von Fr. 5.05 Mio. – basierend auf einer Unternehmensbewertung nach der Discounted Cash Flow-Methode (DCF-Methode) – gegen Darlehensgewährung in die A. AG ein.

In der Veranlagungsverfügung 2013 der A. AG qualifizierte die Steuerverwaltung Obwalden das von D. gewährte Darlehen teilweise als verdecktes Eigenkapital. Gleichzeitig wies die Steuerverwaltung darauf hin, dass die Aktien an der G. AG im Wert von Fr. 5.05 Mio. (Verkehrswert Fr. 112'000) als Non-Valeur zu betrachten seien und allfällige Abschreibungen auf dieser Beteiligung sowohl bei der A. AG als auch bei D. aufgerechnet werden müssten. Weiter hielt die Steuerverwaltung fest, dass sie die vorgenommene Berechnung des Verkehrswertes der G. AG nicht teile.

Im Dezember 2014 verlegten die Gesellschaften A. AG, C. AG und G. AG ihren Sitz vom Kanton Obwalden in den Kanton Schwyz. Im November 2015 veräusserte D. 50% der

Aktien der A. AG zum Preis von Fr. 2.4 Mio. an die C. AG. Der Kaufpreis wurde durch Banküberweisung und durch Verrechnung mit der von E. gegenüber D. bestehenden Darlehensforderung beglichen. Sodann wurde die Darlehensforderung zusätzlich durch Abtretung des von D. an die A. AG gewährten Darlehens an E. und Darlehensverrechnung reduziert. Im Dezember 2015 wurde E. anstelle von D. sowohl bei der A. AG als auch der G. AG als einziges Verwaltungsratsmitglied eingetragen. Schliesslich wurde der Hauptzweck der G. AG im Handelsregister geändert in Grosshandel und Einzelhandel, Kauf und Verkauf von Edelmetallen und Industriemetallen (insbesondere Gold) in Form von Barren, Münzen, Granulaten und anderen Formen sowie die Vermittlung von Produktionsaufträgen im Edelmetallbereich.

E. hielt ausserdem 50% der im November 2014 gegründeten I. Ltd. mit Sitz in Ghana, welcher er ein Darlehen von Fr. 200'000 gewährt hatte. Die Gesellschaft verfügte über ein «stock capital» von US\$ 1. Im Jahr 2016 richtete die A. AG der I. Ltd. Zahlungen von Fr. 215'000 aus und verpflichtete sich zur finanziellen Unterstützung der I. Ltd. mit bis zu US\$ 0.5 Mio. in Form von Darlehen, Garantien, etc.



In der Steuererklärung 2016 deklarierte die A. AG einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 47'233 und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 271'057. In der als Beilage zur Steuer-

erklärung eingereichten Jahresrechnung nahm die A. AG Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens in der Höhe von insgesamt Fr. 5'378'699 vor.

In der Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2016 der A. AG rechnete die Steuerverwaltung Schwyz die Wertberichtigungen auf der Beteiligung G. AG und auf dem Darlehen an I. Ltd. auf; dies unter Verweis auf das bereits von der Steuerverwaltung Obwalden beanstandete Missverhältnis im Zusammenhang mit der Einbringung der Beteiligung G. AG. Im Zeitpunkt der Einbringung habe die G. AG ein Eigenkapital von Fr. 112'728 und eine sehr geringe Geschäftstätigkeit gehabt, weshalb der Einbringungspreis von Fr. 5'050'000 massiv überhöht gewesen sei. Die Differenz von rund Fr. 4'937'000 sei deshalb als Gewinnvorwegnahme aufzurechnen. Die Wertberichtigung auf dem an I. Ltd. gewährten Darlehen von Fr. 217'700 werde aufgerechnet, da dessen Bonität mangels eingereichter Bilanzen 2015–2017 der I. Ltd. nicht beurteilt werden könne.

Die Einsprache der A. AG wurde nach weiteren Schriftenwechsellern sowie einer mündlichen Anhörung mangels Einigung zur Behandlung an die Kantonale Steuerkommission überwiesen. Diese hiess die Einsprache mit Entscheid vom 19. Juli 2022 teilweise gut, indem sie den aus der Aufrechnung resultierenden Steueraufwand als gewinnmindernd respektive beim Eigenkapital als Minusreserve berücksichtigte. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit Entscheid vom 14. März 2023 ab.¹ Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht beantragt die A. AG, die Sache sei aufgrund einer Verletzung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen und eventualiter sei der steuerbare Gewinn gemäss Steuererklärung 2016 festzusetzen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde vollumfänglich ab und bestätigt den Entscheid der Vorinstanz.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Die *Rüge der Gehörsverletzung* wird vom Bundesgericht zurückgewiesen. Es sei vorliegend nicht erkennbar, dass die Beschwerdeführerin anlässlich der mündlichen Anhörung neue relevante Tatsachen vorgebracht hätte, die zur Wahrung ihrer Mitwirkungsrechte hätten protokolliert werden müssen. Man könne sich fragen, ob die Steuerverwaltung hinsichtlich einer Einspracheverhandlung im zweistufigen Schweizer Verfahren überhaupt je mehr protokollieren müsse als den Umstand, dass keine Einigung erzielt werden konnte. Hinzu komme, dass die Beschwerdeführerin ihr selbst erstelltes Protokoll zu den Akten habe geben können, sodass sich das Einspracheverfahren unter diesen Umständen nicht als verfassungswidrig bezeichnen lasse (E. 3.2.).

¹ Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 14. März 2023, Kammer II, Verfahrens-Nr. II 2022 68.

Hinsichtlich der *Aufrechnung der Wertberichtigung auf der Beteiligung G. AG* verweist das Bundesgericht zunächst auf das Vorsichtsprinzip und das Imparitätsprinzip des Handelsrechts, woraus folge, dass eine Pflicht zur umgehenden Anpassung des Buchwerts eines Aktivums nicht nur dann bestehe, wenn sein Wert im Verlaufe der Zeit unter die Anschaffungskosten falle, sondern auch dann, wenn der Wert von Beginn weg dauernd unter den Anschaffungskosten liege (sog. «*Non-Valeur*»). Wenn die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Wert nicht geschäftsmässig begründet sei, weil sie ohne entsprechende Gegenleistung einem Beteiligten oder einer diesem nahestehenden Person zugeflossen sei, dürfe die erforderliche Korrektur nicht der Erfolgsrechnung belastet, sondern müsse sie erfolgsneutral zulasten der Reserven verbucht werden. Abschreibungen oder Wertberichtigungen auf solchen *Non-Valeurs* zulasten der Erfolgsrechnung seien zu korrigieren, sei es, weil ihnen die geschäftsmässige Begründetheit fehle (Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma DBG) oder weil der Buchung eine verdeckte Gewinnausschüttung zugrunde liege (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG; E. 5.2.).

Vor dem Hintergrund der praxismässigen Zurückhaltung, welche sich das Bundesgericht bei der Überprüfung der von der Steuerverwaltung bzw. den gerichtlichen Vorinstanzen angewendeten Bewertungsmethode auferlegt, sei die Bewertung der Beteiligung G. AG nach der Substanzwertmethode nicht zu beanstanden. Denn die Gesellschaft habe vor Dezember 2013 einen völlig anderen Zweck verfolgt, eine Unterbilanz aufgewiesen und noch keine nennenswerten Erträge verzeichnet. Ihre Situation sei deshalb mit derjenigen einer neu gegründeten Gesellschaft vergleichbar gewesen. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte DCF-Methode basiere auf dem Management-Dienstleistungsvertrag zwischen der G. AG und der C. AG. Es sei notorisch, dass solche Dienstleistungsverträge unter unmittelbar oder mittelbar verbundenen Gesellschaften leicht angepasst und nötigenfalls kurzfristig oder sogar rückwirkend gekündigt werden könnten, was vorliegend schliesslich denn auch geschehen sei. Eine ertragswertbasierte Bewertung aufgrund der vertraglich versprochenen Zahlungen von Fr. 50'000 pro Monat sei deshalb nicht gerechtfertigt (E. 5.4.).

Da der aufgrund der Substanzwertmethode ermittelte Verkehrswert der Beteiligung G. AG Fr. 112'000 betrage, liege ein offensichtliches Missverhältnis zum vereinbarten Preis von Fr. 5'050'000 vor. Da nicht anzunehmen sei, dass die Beschwerdeführerin diesen Preis einer unabhängigen Drittperson bezahlt hätte, und da das Missverhältnis für die Organe der Beschwerdeführerin ohne Weiteres erkennbar gewesen sei, sei die Wertberichtigung auf der Beteiligung G. AG zu Recht steuerlich nicht anerkannt worden (E. 5.5.). An diesem Ergebnis könne das bei der Steuerverwaltung Obwalden eingeholte Steuerruling nichts ändern, habe die Steuerverwaltung doch eine vorgängige Fixierung der Bewertungsmethode im Rahmen der Rulinganfrage abgelehnt, sodass es bereits an einer Vertrauensgrundlage fehle (E. 5.6.).

Die steuerliche Abzugsfähigkeit der *Wertberichtigung auf dem von der Beschwerdeführerin an die I. Ltd. gewährten Darlehen* von Fr. 215'000 hat die Vorinstanz nach Auffassung des Bundesgerichts ebenfalls zu Recht verweigert. Da die I. Ltd. seit Februar 2016 erheblich überschuldet gewesen sei, wären die Zahlungen bzw. Darlehen von einer unabhängigen Drittperson unter den gleichen Umständen nicht gewährt worden. Spätestens mit der Wertberichtigung habe die Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, nicht auf einer Rückzahlung des Darlehens zu bestehen. Davon habe in erster Linie E. profitiert, dessen Aufgabe es als Aktionär der I. Ltd. gewesen wäre, diese Gesellschaft mit genügend Eigenmitteln auszustatten (E. 6.1.). Man könne sich zwar die Frage stellen, ob anstelle der von der Vorinstanz angenommenen *nachträglichen Simulation* nicht eher von einer ursprünglichen Simulation auszugehen wäre, da fraglich sei, ob angesichts der finanziellen Schwierigkeiten der Darlehensnehmerin überhaupt jemals eine Rückzahlung geplant gewesen sei. Die Unterscheidung zwischen ursprünglicher und nachträglicher Simulation spiele hier jedoch keine Rolle, weil die Wertberichtigung auf dem Darlehen so oder anders nicht anerkannt werden könne (E. 6.2.).

c) Kommentar

Der verfassungsrechtlich verankerte *Anspruch* der Steuerpflichtigen *auf rechtliches Gehör* dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass einer Entscheidung dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör wird die allgemeine *Aktenführungspflicht* der Behörden abgeleitet, als Gegenstück zum Akteneinsichts- und Beweisführungsrecht der Parteien. Dazu gehört die *Pflicht zur Protokollierung* entscheidungsrelevanter Abklärungen, Einvernahmen und Verhandlungen im Rechtsmittelverfahren.² So haben die Steuerbehörden im Kanton Zürich über die wesentlichen Amtshandlungen, die aktenmässig keinen anderweitigen Niederschlag finden, ein kurzes Protokoll zu erstellen; dieses ist unterschriftlich zu bestätigen, wenn Erklärungen des Steuerpflichtigen oder eines Dritten festgehalten werden (§ 4 StV ZH). Wird der Aktenführungspflicht nicht nachgelebt, stellt dies eine Gehörsverletzung dar, welche zur Folge hat, dass sich eine daraus resultierende Beweislosigkeit nicht zulasten der steuerpflichtigen Person auswirken darf.³

Auch das Steuerverfahrensrecht des Kantons Schwyz sieht eine analoge Vorschrift vor, welche jedoch im vorliegenden Verfahren vom Bundesgericht nicht zitiert wird und auch von der Vorinstanz nicht angerufen wurde (§ 37 Abs. 1 Vollzugsverordnung zum Steuergesetz SZ; §§ 134 f. StG SZ). Zwar ist das Einspracheverfahren im Kanton Schwyz zweistufig.

² Vgl. BGE 142 I 86 ff., E. 2.2. m.w.Hw.

³ Vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., § 125 N 45 m.w.Hw.

fig, weil der Behandlung einer Einsprache durch die Kantonale Steuerkommission eine Überprüfung der angefochtenen Verfügung durch die verfügende Abteilung der Steuerverwaltung und deren Leitung vorausgeht (sog. Vorverfahren, § 153 Abs. 1 StG SZ). Ein gesetzlicher Anspruch auf mündliche Anhörung besteht aber lediglich im Vorverfahren und nicht vor der Kantonalen Steuerkommission (§ 153 Abs. 2 StG SZ; VGer SZ, 14. März 2023, II 2022 68, E. 1.3 m.Hw.). Insofern ist es notwendig, dass das Gehörrecht in seiner kantonalrechtlichen Ausprägung diesbezüglich bereits im Vorverfahren gewahrt wird. Die blosser Protokollierung der fehlenden Einigung im Vorverfahren, wie dies vom Bundesgericht als möglicherweise generell ausreichend angesehen wird, erscheint vor diesem Hintergrund als ungenügend. Aus praktischer Sicht muss den Steuerpflichtigen deshalb namentlich bei Vorliegen entscheiderelevanten Aussagen geraten werden, ein selbst erstelltes Protokoll über die mündliche Verhandlung im Vorverfahren zu den Akten zu geben, wie dies im vorliegenden Verfahren offenbar auch geschehen ist.

Angesichts der Veränderung der Geschäftstätigkeit der G. AG und des Fehlens repräsentativer Geschäftsergebnisse ist der Anwendung der Substanzwertmethode für die Ermittlung der Höhe des vom Anteilinhaber übernommenen *Non-Valeurs* zuzustimmen. Die Beschwerdeführerin hätte die Differenz zum übersetzten Kaufpreis handelsrechtlich bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs zulasten der Reserven verbuchen müssen. Eine auf einen späteren Bilanzstichtag verbuchte Wertkorrektur wäre ebenfalls erfolgsneutral zulasten der Reserven vorzunehmen gewesen. Entsprechend war die zulasten des Aufwands vorgenommene Wertberichtigung als geschäftsmässig nicht begründet gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma beim steuerbaren Gewinn aufzurechnen.⁴

Den Erwägungen des Bundesgerichts betreffend das Vorliegen einer *nachträglich* bzw. sogar einer *ursprünglichen Simulation* hinsichtlich des von der Beschwerdeführerin an die I. Ltd. gewährten Darlehens ist zuzustimmen. Bei der vorliegenden Sachlage wäre es an E. als Aktionär gelegen, die I. Ltd. mit genügend Eigenmitteln auszustatten. Mit der Wertberichtigung auf den geleisteten Zahlungen bzw. Darlehensvergaben kam die Beschwerdeführerin nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendete ihre Mittel im Interesse von E. als Aktionär der I. Ltd. und ihrem eigenen (indirekten) Mitgesellschafter. Aufgrund der Wertberichtigung musste auf einen nicht mehr vorhandenen Rückzahlungswillen geschlossen werden, sodass das Schuldverhältnis in ein nachträglich simuliertes Darlehen mutierte. Hinzuweisen ist in Ergänzung zu den bundesgerichtlichen Erwägungen darauf, dass anders hätte entschieden werden müssen,

⁴ Vgl. zur verdeckten Gewinnausschüttung in Form der Belastung eines Bestandskontos bei Erwerb eines *Non-Valeurs* von Anteilinhabern oder nahestehenden Personen: OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. A., Basel 2022, Art. 58 DBG N 119.

wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt worden wäre, welche ausserhalb des Einflussbereichs des Aktionärs gelegen und die – nach Massgabe des Drittvergleichs – auch unter unabhängigen Dritten zu einer Wertberichtigung Anlass gegeben hätten.⁵ Nachdem die I. Ltd. lediglich mit einem «stock capital» von US\$ 1 ausgestattet war, seit Gründung im November 2014 ohne Unterbruch stets Verluste erwirtschaftete und ab Februar 2016 erheblich und zunehmend überschuldet war, sprach hier jedoch bereits die bilanzielle Situation der Darlehensschuldnerin gegen das Vorliegen solcher einen Drittvergleich stützenden Umstände.

⁵ Vgl. HELBING/DUSS/DUBACH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 3. A., Basel 2024, Art. 4 VStG N 154 m.w.Hw.; vgl. auch Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 14. März 2023, Kammer II, Verfahrens-Nr. II 2022 68, E. 4.3.