Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 655/2018

Urteil vom 22. August 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Harald von Seefried,

gegen

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

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom 20. Juli 2018 (SB.2018.00043 / SB.2018.00044).

Erwägungen:

1.

1.1. Die A._____ AG hat steuerrechtlichen Sitz in U._____/ZH. Am 31. Dezember 2012 führte sie in ihren Büchern eine Beteiligung an der B._____ GmbH & Co. KG mit Sitz in V._____ (DE), die einen Buchwert von Fr. 1'764'560.15.-- aufwies. Mit Wirkung per 1. Januar 2013 übertrug die Steuerpflichtige ihre Beteiligung schenkungsweise (und damit unentgeltlich) auf die Stiftung C._____, deren Sitz sich in W._____ (DE) befindet.

1.2. In der Steuererklärung 2013 vom 13. Dezember 2014 deklarierte die Steuerpflichtige zunächst einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- (Verlust von Fr. 9'754.--) und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 100'000.-- (Verlustvortrag von Fr. 1'070'425.--). Mit Rektifikat vom 20. April 2017 wies sie alsdann einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- (Verlust von Fr. 1'774'314.--) und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 100'000.-- (Verlustvortrag von Fr. 1'070'426.--) aus. Anlass der überarbeiteten Steuererklärung gab der Umstand, dass die Steuerpflichtige die Beteiligung von Fr. 1'764'560.15 im Jahr der Übertragung auf Fr. 0.-- abgeschrieben hatte. Das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH) mit Veranlagungsverfügungen vom 10. Mai 2017 und Einspracheentscheiden vom 5. September 2017 und das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheiden vom 29. März 2018 liessen die Abschreibung nicht zu und setzten den steuerbaren Gewinn für die Staats- und Gemeindesteuern wie für die direkte Bundessteuer auf Fr. 16'300.-- und das steuerbare Kapital für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 100'000.-- fest.

1.3. Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, das die Beschwerden mit Entscheiden SB.2018.00043 / SB.2018.00044 vom 20. Juli 2018 einzelrichterlich abwies. Das Verwaltungsgericht erkannte im Wesentlichen, eine Kapitalgesellschaft nehme keine Schenkungen vor. Selbst wenn die Beteiligung nicht werthaltig gewesen sein sollte, wäre in der streitbetroffenen Steuerperiode 2013 kein Aufwand zuzulassen, hätte doch diesfalls die Abschreibung schon zu einem früheren Zeitpunkt erfolgen müssen. Auch der Einwand, der aktivierten Beteiligung habe eine passivierte Schuldverpflichtung gegen die B._____ GmbH & Co. KG

gegenübergestanden, gehe fehl, denn Beteiligung und Schuld seien nicht miteinander verknüpft gewesen.

1.4. Mit Eingabe vom 14. August 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei ein ausserordentlicher Aufwand von Fr. 1'764'560.15 zuzulassen.

1.5. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]). Mit Blick auf die offensichtliche Unbegründetheit der Beschwerde kann die Angelegenheit im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 Abs. 2 lit. a BGG entschieden werden.

I. Prozessuales

2.

2.1. 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. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.12] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

2.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

2.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 2.3).

3.

3.1. Die Steuerpflichtige rügt zunächst, die Vorinstanz hätte nicht einzelrichterlich entscheiden dürfen, werde der kantonalrechtliche Grenzbetrag von Fr. 20'000.-- doch erheblich überschritten. Der Streitwert erreiche bei richtiger Betrachtung Fr. 1'764'560.--. Dem ist Folgendes entgegen zu halten: Der steuerbare Reingewinn der Steuerperiode 2013 beträgt nach Auffassung der Steuerpflichtigen Fr. 0.--, nach Auffassung der kantonalen Behörden Fr. 16'300.--. Streitwert ist die Steuer auf diesem Betrag, nicht der geltend gemachte Verlust, denn bei einer Nullveranlagung, wie die Steuerpfichtige sie anstrebt, wird über die Höhe des Verlusts nicht rechtskräftig entschieden (BGE 140 I 114 E. 2.4.1 S. 119 f.). Die einzelrichterliche Zuständigkeit ist daher nicht zu beanstanden.

3.2. Die Steuerpflichtige rügt, die Vorinstanz habe den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie den Zeugen Dr. D._____ trotz ordnungsgemässer Beweisofferte nicht angehört und die Akten des Steuerjahrs 2012 nicht beigezogen habe. Die Steuerpflichtige beruft sich sinngemäss auf Art. 29 BV bzw. den entsprechenden Anspruch des kantonalen Verfahrensrechts. Die Vorinstanz hat erwogen, es sei nicht ersichtlich, inwiefern der angebotene Zeuge und die Akten der das Steuerjahr 2012 betreffenden Verfahren Entscheidwesentliches zum Sachverhalt beitragen könnten. Sache der Steuerpflichtigen wäre es gewesen, im bundesgerichtlichen Verfahren aufzuzeigen, dass und inwiefern diese Beurteilung verfassungswidrig sei (vorne E. 2.3 und 2.4). Die Ausführungen der

Steuerpflichtigen enthalten dazu nichts. Namentlich ist der blosse Verweis auf die vor der Vorinstanz vorgetragenen Ausführungen keine genügende Verfassungsrüge. Die Rüge ist nicht zu hören.

II. Direkte Bundessteuer

4.

4.1. In der Sache selbst macht die Steuerpflichtige in kurzen Zügen geltend, es sei rechtsmissbräuchlich, ihr "das Recht auf Übertragung der Beteiligung an eine gemeinnützige Stiftung pauschal abzusprechen". Es sei ihr das Recht einzuräumen, die Abschreibung erfolgswirksam vorzunehmen. Hätte die empfangende Stiftung Sitz in der Schweiz gehabt, wäre der Vorgang als Spende zu qualifizieren gewesen.

4.2. Dies findet in der inländischen Gesetzgebung keine Stütze. Vorab trifft es nicht zu, dass die Schenkung an eine inländische Einrichtung ohne Weiteres zum Abzug berechtigt hätte. Gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG zählen freiwillige Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, soweit die Leistung den Grenzbetrag von 20 Prozent des Reingewinns nicht übersteigt. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz wies die Steuerpflichtige in ihrer Steuererklärung 2013 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- aus. Sie hätte keinen Abzug vornehmen können.

4.3. Alsdann hat die Vorinstanz in allen Teilen bundesrechtskonform dargelegt, dass eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich nichts schenkt. Ihre Leistungen erbringt sie aus wirtschaftlichen Gründen, nicht im Hinblick auf die Begünstigung einer Person (Urteil 2A.303/1994 vom 23. Dezember 1996 E. 3d, in: StE 1997 B 72.11 Nr. 5, StR 52/1997 S. 418). Folglich haben Rechtsgeschäfte, die sie mit nahestehenden Dritten eingeht, dem Drittvergleich ("dealing at arm's length") zu genügen (Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma vier DBG; BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92 f.; zum insofern gleichartigen Mehrwertsteuerrecht: Art. 24 Abs. 2 MWSTG 2009 und Urteil 2C 1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.5, in: ASA 85 S. 678). Wenn die Beteiligung bei Schenkung wertlos gewesen sein sollte, was die Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren nicht mehr ausdrücklich vorzutragen scheint, hätte am 31. Dezember 2012 ein Nonvaleur bestanden, der aufgrund des Periodizitätsprinzips spätestens zum Ende der Steuerperiode 2012 abzuschreiben gewesen wäre (BGE 137 II 353 E. 6.4.5 S. 365). Dies ist unterblieben.

4.4. Zusammenfassend gilt damit: Entweder bestand Ende 2012 ein Nonvaleur, sodass dieser (spätestens) in der Steuerperiode 2012 abzuschreiben gewesen wäre, oder die Beteiligung war werthaltig, weshalb sie grundsätzlich zum Verkehrswert übertragen werden musste. Eine gegenleistungslose und daher unentgeltliche Übertragung stellt keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Die Steuerpflichtige legt zu diesen Tatfragen im bundesgerichtlichen Verfahren nichts vor, was der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.4) genügen könnte. Die Vorinstanz hat daher willkürfrei erwogen, beim aktivierten Betrag von Fr. 1'764'560.15 habe es sich um den Verkehrswert gehandelt, weshalb die Abschreibung steuerrechtlich nicht zuzulassen und aufzurechnen sei.

4.5. Was schliesslich die Schuldverpflichtung gegenüber der B._____ GmbH & Co. KG betrifft, hat die Vorinstanz festgestellt, es habe sich dabei um ein unabhängig von der Beteiligung an der B._____ GmbH & Co. KG bestehendes Schuldverhältnis gehandelt, in das die Steuerpflichtigen im Rahmen eines Erbteilkaufvertrags vom 16. Dezember 2010 eingetreten sei. Dieses Schuldverhältnis habe unabhängig von der Gesellschafterstellung der Steuerpflichtigen bestanden. Beteiligungs- und Schuldverhältnis seien nicht derart eng miteinander verknüpft gewesen, dass die Empfängerin mit der Übernahme der Beteiligung auch die Schulden übernommen hätte. Diese Sachverhaltsfeststellungen werden von der Steuerpflichtigen nicht substanziiert bestritten und sind für das Bundesgericht verbindlich (vorne E. 2.4). Bei dieser Sachlage bestehen zwei Bilanzpositionen, die kein gemeinsames Schicksal teilen. Wird die aktivierte Beteiligung (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen, hat dies allein keinen Einfluss auf den Fortbestand der Schuldpflicht. Die vertragsgemässe Schuld besteht unvermindert weiter, soweit es nicht zur Amortisation, zur Schuldübernahme oder zum Erlass kommt. Umgekehrt ist nicht ersichtlich und wird von der Steuerpflichtigen
auch nicht dargelegt, inwiefern die Zahlung der Schuld Auswirkungen auf den Wert der Beteiligung haben soll.

4.6. Die Beschwerde erweist sich daher, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, als unbegründet.

Sie ist abzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich

5.
In den hier interessierenden Sachbereichen weisen das Recht der direkten Bundessteuer (Art. 59, besonders Abs. 1 lit. c DBG) und das harmonisierte Steuerrecht der Kantone und Gemeinden (Art. 25, besonders Abs. 1 lit. c StHG und § 65, besonders Abs. 1 lit. c StG/ZH) keinerlei Unterschiede auf. Es ist auf die Darlegungen zur direkten Bundessteuer zu verweisen. Die Beschwerde ist auch unter diesem Titel abzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

6.

6.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen.

6.2. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2013, wird abgewiesen.

3.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. August 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher