

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 886/2018

Urteil vom 24. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz, Bahnhofstrasse 15, 6430 Schwyz.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Schwyz und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz,  
Kammer II, vom 20. August 2018 (II 2017 111).

Sachverhalt:

A.

Die am 28. Oktober 2010 gegründete A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat zivil- und steuerrechtlichen Sitz in U. \_\_\_\_\_/SZ. B. \_\_\_\_\_ hält 48 Prozent des Aktienkapitals, er ist Hauptaktionär und wirkt gleichzeitig als einzeln zeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident. Mit Kaufvertrag vom 28. Juli 2011 erwarb die Steuerpflichtige von einer Drittperson das Motorboot C. \_\_\_\_\_, Jahrgang 2007, zum Preis von Fr. 265'000.-- (inkl. MWST). Noch im selben Jahr investierte sie Fr. 32'812.40 (inkl. MWST) in die elektrischen Installationen des Bootes. Am 15. Januar 2013 veräusserte die Steuerpflichtige das Boot zum Preis von Fr. 175'000.-- (inkl. MWST) an B. \_\_\_\_\_.

B.

Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz (KSTV/SZ) rechnete in den Veranlagungsverfügungen zur Steuerperiode 2013 vom 14. Juli 2015 ermessensweise einen nicht verbuchten Gewinnanteil von Fr. 50'000.-- auf. Sie begründete dies damit, dass der Verkauf an den Hauptaktionär unterpreisig erfolgt sei und in diesem Umfang eine geldwerte Leistung an den Hauptaktionär vorliege. Der Neupreis des Bootes im Mai 2007 habe, so die KSTV/SZ, ungefähr Fr. 440'000.-- betragen. Im streitbetroffenen Veräusserungszeitpunkt (Januar 2013) sei von einem Verkehrswert von Fr. 225'000.-- auszugehen. Gemäss "Merkblatt A 1995 - Schifffahrt" der Eidgenössischen Steuerverwaltung könne für die 17-monatige Haltedauer zwischen August 2011 und Januar 2013 eine lineare Abschreibung von 1,0 Prozent pro Monat, insgesamt 17,0 Prozent, vorgenommen werden. Ausgehend von den verbuchten Gestehungskosten (Fr. 297'812.--) ergebe dies bis dahin eine ordentliche Abschreibung von Fr. 50'628.-- bzw. einen Wert von Fr. 247'184.--. Zugunsten der Steuerpflichtigen erscheine eine zusätzliche Abschreibung von Fr. 22'184.-- gerechtfertigt, womit sich ein Wert von noch Fr. 225'000.-- ergebe. Soweit weitergehend - namentlich auch im Sinne einer Sofortabschreibung der gesamten Investition in die elektrischen Installationen - fehle es an der geschäftsmässigen Begründetheit. Nichts daran ändere, dass die vom neuen Halter (B. \_\_\_\_\_) abgeschlossene Versicherungspolice einen Wert von Fr. 250'000.-- ausweise.

## C.

Dagegen erhob die Steuerpflichtige Einsprache, welche die Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz (StK/VdBSt/SZ) mit Einspracheentscheiden vom 24. November 2017 sowohl hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schwyz als auch der direkten Bundessteuer abwies.

## D.

Die Steuerpflichtige gelangte dagegen an das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Sie machte hauptsächlich geltend, das Boot sei (nach der streitbetroffenen Handänderung) massiv überversichert gewesen. Im Jahr 2015 hätten die Vergleichspreise zwischen EUR 85'000.-- und EUR 150'000.-- gelegen. Im Jahr 2017 hätten sie sich zwischen EUR 99'500.-- und EUR 112'950.-- bewegt. Das Verwaltungsgericht, Kammer II, wies die Beschwerden mit Entscheid II 2017 111 vom 20. August 2018 ab. Es erkannte, es sei der Steuerpflichtigen insoweit zuzustimmen, als der Verkehrswert an sich nicht bloss durch Vornahme der "zulässigen (planmässigen) Abschreibungen" erhoben werden könne. Ebenso wenig liessen sich alleine aus der Versicherungspolice zuverlässige Schlüsse ziehen. Abschreibungssätze und Versicherungspolice bildeten aber dienliche Hilfsinstrumente. Ob die angeblichen Vergleichspreise realistisch seien, sei ungewiss. Ohnehin wären, so das Verwaltungsgericht, der entsprechende Wechselkurs heranzuziehen und die Kosten der Einfuhr (Verzollung, Transport, Mehrwertsteuer, Homologation, Zulassung usw.) sowie der erneuerten Elektro-Installationen von Fr. 32'812.-- aufzurechnen. So oder anders sei der Kaufpreis vom 15. Januar 2013 (Fr. 175'000.--

) deutlich zu gering ausgefallen. Schliesslich frage sich, ob das Boot tatsächlich (nur) zu geschäftlichen Zwecken verwendet worden sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe jedenfalls für mehrwertsteuerliche Zwecke die Vorsteuer gekürzt.

## E.

Mit Eingabe vom 1. Oktober 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und von der Aufrechnung von Fr. 50'000.-- sei abzusehen. Sie macht geltend, der eigentliche Kaufpreis vom 28. Juli 2011 habe sich auf Fr. 250'000.-- (statt Fr. 265'000.--) belaufen, da Nebenleistungen von Fr. 15'000.-- (Zubehör, Hafentplatz, Versicherungsprämie, "Wassersteuer", Überholung des Motors) eingeschlossen gewesen seien. Der Versicherungswert von Fr. 250'000.-- (ab 13. Dezember 2013) bzw. rund Fr. 206'000.-- (ab 1. Januar 2015) sage über den Verkehrswert wenig aus. Der Versicherungswert werde erfahrungsgemäss "immer überhöht, da dies prämiemässig nicht viel ausmacht". Die Boote derselben Bauart seien im Jahr 2015 für Fr. 146'000.-- und im Jahr 2017 für Fr. 128'000.-- (je durchschnittlich und gerundet) angeboten worden. Auf das Jahr 2013 zurückgerechnet, führe dies zu einem Ansatz von Fr. 164'000.--. Unter Berücksichtigung eines Zuschlags von ca. zwölf Prozent (Zoll, Transport und Mehrwertsteuer) führe dies rechnerisch zu rund Fr. 186'000.--. Der Kaufpreis von Fr. 175'000.-- sei mithin realistisch.

Der Abteilungspräsident hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]).

Erwägungen:

## I. Prozessuales

## 1.

1.1. Die Voraussetzungen 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 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.2. 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). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; BGE 142 V 395 E. 3.1 S. 397), aber nur die geltend gemachten Rügen (BGE 142 V 2 E. 2 S. 5), es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 142 I 99 E. 1.7.1 S. 106).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) 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).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 144 V 173 E. 1.2 S. 175). 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. 1.3).

## II. Direkte Bundessteuer

### 2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist, ob der von der Steuerpflichtigen anlässlich des Verkaufs vom 15. Januar 2013 erzielte Erlös von Fr. 175'000.-- dem Drittvergleich genügt. Wäre dies der Fall, wie die Steuerpflichtige vorbringt, bliebe für eine Aufrechnung kein Raum. Andernfalls müsste die getätigte Abschreibung im nicht gerechtfertigten Umfang aufgerechnet werden.

### 2.2.

2.2.1. Rechtsgeschäfte zwischen der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einerseits und den Anteilsinhabern andererseits haben in jedem Fall dem Drittvergleich ("dealing at arm's length"; Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 4 DBG) zu genügen (dazu zuletzt Urteile 2C 852/2018 vom 8. Oktober 2018 E. 3.3; 2C 814/2017 vom 17. September 2018 E. 8.1.1; BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92 f.). Fehlt es daran, liegt - aus der Optik des begünstigten Anteilnehmers - eine geldwerte Leistung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vor (BGE 143 IV 228 E. 4.1 S. 230 f.). Aus Optik der begünstigenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft muss in einem Fall wie dem vorliegenden, der zu einer überhöhten Abschreibung geführt hatte, die Abschreibung im entsprechenden Umfang aufgerechnet werden (auch dazu Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 4 DBG).

2.2.2. Die KSTV/SZ hat vorliegend im Veranlagungsverfahren einen Ermessenszuschlag von Fr. 50'000.-- vorgenommen. Für die Zwecke der Kognition bedeutet dies folgendes: Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zulässt. Trifft dies zu, ist zu klären, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Auch dies ist eine Rechtsfrage. Sachgerecht ist ein Vorgehen, das nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört hingegen zu den Tatfragen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (Urteil 2C 852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.2 und 2.3 mit Hinweisen).

### 2.3.

2.3.1. Nach den für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz, welche die Steuerpflichtige insofern nicht bestreitet (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4), erreichte der Neupreis des streitbetreffenen Bootes im Mai 2007 den Betrag von ca. Fr. 440'000.-- (Sachverhalt, lit. B). Die Steuerpflichtige konnte das Boot im August 2011 für Fr. 265'000.-- (inkl. MWST) erwerben, worauf sie rund Fr. 33'000.-- in die Installationen investierte. Im Januar 2013 veräusserte sie das Objekt für Fr. 175'000.-- (inkl. MWST) an den Hauptaktionär. Ebenso unstrittig hielt dieser in der streitbetreffenden Steuerperiode 2013 ein Aktienpaket von 48 Prozent und fungierte er als einzeln zeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident (Sachverhalt, lit. A).

2.3.2. Die Vorinstanz hat zutreffend erwogen, der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehende Verkehrswert eines Vermögenswertes könne grundsätzlich nicht lediglich durch Vornahme der "zulässigen (planmässigen) Abschreibungen" erhoben werden (Sachverhalt, lit. D). Dessen ungeachtet ist zumindest in einer ersten Phase von den einschlägigen Abschreibungsregeln auszugehen, um zu prüfen, ob überhaupt Raum für eine Aufrechnung besteht. Das Merkblatt A 1995 - Schifffahrt ("Abschreibungen auf Schiffen und Schifffahrtsanlagen") sieht im Bereich der Binnenschifffahrt für die Kategorie "Personendampfschiffe, Personenmotorschiffe, Schwimmdocks"

einen Normalsatz von 6,0 Prozent (bezogen auf den Anschaffungswert) oder 12,0 Prozent (bezogen auf den Buchwert) vor. Die KSTV/SZ hat einen Abschreibungssatz von 1,0 Prozent pro Monat für gegeben erachtet und ist damit grundsätzlich der degressiven Abschreibungsmethode gefolgt. Wendet man diese Methode an, ergab sich am 1. August 2011 ein Restwert von rund Fr. 260'000.--. Im Jahr 2011 kamen Investitionen von ca. Fr. 33'000.-- hinzu, was per 1. Januar 2012 zu einem Buchwert von Fr. 278'000.-- und per 1. Januar 2013 von Fr. 244'000.-- führte. Die KSTV/SZ liess auf den elektrischen Installationen eine weitergehende Abschreibung zu und gelangte auf diese Weise zu einem Restwert von Fr. 225'000.--.

2.3.3. Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zulässt (vorne E. 2.2.2). Mit Blick auf den Abschreibungssatz von 12,0 Prozent, wie er sich bei jährlicher degressiver Abschreibung ergibt, zeigt sich, dass zwischen dem rechnerischen Wert (Fr. 244'000.--) und dem vereinbarten Kaufpreis von Fr. 175'000.-- eine spürbare, ungeklärte Differenz besteht. Dieser Fehlbetrag erlaubt es, einen Ermessenszuschlag vorzunehmen, soweit keine stichfesten Argumente dagegen sprechen. Beweiswürdigend ist die Vorinstanz mit ihren beiden Vorinstanzen zum Schluss gelangt, ein Ansatz von Fr. 225'000.-- sei gerechtfertigt. Dabei berücksichtigte sie namentlich den Umstand, dass die elektrischen Installationen von geringerer Werthaltigkeit als das Boot sind.

2.3.4. Will die Steuerpflichtige mit ihrer Einrede durchdringen, der Verkehrswert habe sich bei zutreffender Betrachtung auf lediglich Fr. 175'000.-- belaufen, hat sie ihre Beschwerde in einer Weise zu formulieren, die der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügt (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3). Ihre Aufgabe hätte mithin darin bestanden, in detaillierter Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen darzulegen, dass und inwiefern die Bewertung verfassungsrechtlich unhaltbar, namentlich willkürlich (Art. 9 BV), ausgefallen sei. Ihre Kritik genügt den gesetzlichen Anforderungen nicht, bleibt sie doch im Appellatorischen verhaftet (Sachverhalt, lit. E) und lässt sie die Verfassungsfrage ausser Acht. Die Beanstandungen fallen höchst allgemein aus, indem die Steuerpflichtige sich darauf beruft, dass es "prämiemässig" nicht viel ausmache, ob der Versicherungswert "überhöht" werde, weshalb der Versicherungswert für die Zwecke der Bewertung nicht repräsentativ sei. Abgesehen davon, dass diese Sichtweise zivil- und strafrechtliche Fragen aufwirft, lässt sich daraus für den konkreten Einzelfall nichts ableiten.

2.3.5. Ebenso wenig behilflich sind die Ausführungen zur Zusammensetzung des Kaufpreises vom 28. Juli 2011. Zumindest dem angefochtenen Entscheid lässt sich zu den Nebenpositionen (Zubehör, Hafentplatz, Versicherungsprämie, "Wassersteuer", Überholung des Motors usw.; Sachverhalt, lit. E) nichts entnehmen. Wie die Steuerpflichtige darlegt, handelte es sich dabei ohnehin nur um einen Betrag von etwa Fr. 15'000.--, was die Bewertung weder in der einen noch der anderen Richtung entscheidend beeinflussen kann. Schliesslich vermag auch der Hinweis auf die angeblichen Vergleichspreise in den Jahren 2015 und 2017, welche die Steuerpflichtige anführt, nichts zu ihren Gunsten zu bewirken. Hieb- und stichfestes Vergleichsobjekt könnte ein Rechtsgeschäft unter denselben Umständen bilden, wie sie hier streitbetroffen sind. Dies heisst, dass es sich möglichst um den Verkauf eines auf einem inländischen Binnengewässer stationierten, gleichaltrigen und gleich ausgestatteten Bootes handeln müsste.

2.3.6. Dies fällt freilich nicht leicht, da das Boot der streitbetroffenen Ausführung im Inland wohl eher selten anzutreffen sein wird. Der inländische Markt dürfte sehr überschaubar sein, anders als etwa im Bereich der Autos. Ein direkter Vergleich scheidet damit aus, zumal die Steuerpflichtige auch kein solches Rechtsgeschäft heranzieht. Auch im Bereich der Luftfahrt sind lineare Abschreibungen denkbar (siehe etwa Urteil 2C 25/2017 vom 17. September 2018 E. 5). Folglich darf bzw. muss auch für die Zwecke der Bewertung eines Bootes auf Erfahrungswerte abgestellt werden. Solche kommen insbesondere in den Normalsätzen gemäss dem Merkblatt A 1995 - Schifffahrt zum Ausdruck. Dabei ist zu berücksichtigen, dass dort unter dem Titel "Binnenschifffahrt" von der Kategorie "Personendampfschiffe, Personenmotorschiffe, Schwimmdocks" die Rede ist. Ob eine Yacht mit Platz für rund ein Dutzend Personen nach denselben Regeln zu bewerten ist wie ein Personendampfschiff, ein Personenmotorschiff oder ein Schwimmdock, darf mit Fug bezweifelt werden. Dennoch wird es nicht völlig falsch sein, von einer wirtschaftlichen Lebensdauer von 16 Jahren auszugehen, wie dies einer linearen Abschreibung von 6,0 Prozent pro Jahr, bezogen auf den Anschaffungswert, entspricht. Ein solches Vorgehen ist nachvollziehbar, plausibel, anerkannt, es findet in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung und dürfte allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt sein wie andere Methoden.

2.3.7. Ein geschätzter Verkehrswert von Fr. 225'000.-- wird dem individuell-konkreten Fall gerecht und hält vor Bundesgesetzesrecht und Verfassungsrecht stand. Entsprechend ist die überzogene Abschreibung, die aufgrund des verlusttragenden Verkaufs vorzunehmen war, im entsprechenden Umfang zu berichtigen (Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 4 DBG). Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schwyz

3.

3.1. Die dargelegten Rechtssätze zur direkten Bundessteuer finden ihr Gegenstück namentlich in Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG. Der Kanton Schwyz hat das hier massgebende Harmonisierungsrecht in allen Teilen in das Steuergesetz (des Kantons Schwyz) vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200) überführt. Es kann daher auf das Gesagte verwiesen werden.

3.2. Die Beschwerde ist auch kantonrechtlich unbegründet und abzuweisen.

### IV. Kosten und Entschädigung

4.

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

4.2. Dem Kanton Schwyz, 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 Schwyz, 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 Schwyz, Kammer II, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. Oktober 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher