

**BStP | 2026 | Nr. 3**

Betreff:	Gewinnsteuer, geschäftsmässig begründeter Aufwand
Inстанz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	29. August 2024
Verfahrensnummer:	STRK.2024.16

Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn er aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheint. Eine Veranlagung vermag immer nur für die betreffende Steuerperiode in Rechtskraft zu erwachsen. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Steuerperiode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich. Steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen sind von den Steuerbehörden, steuermindernde Tatsachen von den steuerpflichtigen Personen nachzuweisen. Die steuerliche Geltendmachung eines Wertberichtigungs- oder Abschreibungsaufwands erfordert, dass der Verkehrswert des Vermögenswertes infolge Wertverlust unter den Buchwert zu liegen kommt. Grundvoraussetzung ist, dass das entsprechende Vermögen überhaupt einmal im Unternehmen verhaftet gewesen war. In casu war die Aktivierung der mit dem Zweck der Altersvorsorge für den Anteilsinhaber getätigten Investments in den Büchern der Rekurrentin von Beginn an aus handelsrechtlicher Sicht nicht angezeigt, weshalb deren Abschreibung auch nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert werden darf.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, die X. GmbH mit Sitz in Basel, deklarierte in der Steuererklärung vom 18. Januar 2023 für die Steuerperiode pro 2021 einen Reingewinn in der Höhe von CHF 27'133.00. Eine Rückfrage der Steuerverwaltung vom 10. Mai 2023 bezüglich vorgenommener Abschreibungen von CHF 109'990.00 und Kontendetails zu den Fremdleistungen von CHF 266'417.00 blieb unbeantwortet.

Mit Veranlagungsverfügung vom 20. September 2023 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Reingewinn auf CHF 137'100.00 und das steuerbare Kapital auf CHF 20'000.00 fest. Dabei rechnete sie steuerlich nicht zulässige Abschreibungen / Wertberichtigungen für Auslandprojekte im Umfang von CHF 109'990.00 auf.

B. Eine gegen diese Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache vom 20. Oktober 2023 wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 22. Januar 2024 ab.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 21. Februar 2024. Die Rekurrentin macht sinngemäss geltend, dass die Abschreibungen in der Höhe von CHF 109'990.00 auf den Finanzanlagen für das Jahr 2021 in vollem Umfang auch steuerlich anzuerkennen seien. Der steuerbare Reingewinn sei deklarationsgemäss auf CHF 27'133.00 festzusetzen.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 22. April 2024 die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses.

Ein zweiter Schriftenwechsel fand nicht statt. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrentin macht sinngemäss geltend, dass die Abschreibungen in der Höhe von CHF 109'990.00 auf den Finanzanlagen für das Jahr 2021 in vollem Umfang auch steuerlich anzuerkennen seien. Der steuerbare Reingewinn sei deklarationsgemäss auf CHF 27'133.00 festzusetzen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob sich die vorgenommenen Abschreibungen auf den Projekten im Ausland im Umfang von CHF 109'990.00 steuerlich als rechtmässig erweisen. Die Frage von allfälligen Fremdleistungen wurde von den Parteien weder im vorgelagerten Einsprache- noch im aktuellen Rekursverfahren von den Parteien weiter aufgegriffen und ist daher nicht Gegenstand der vorliegenden Beurteilung.

3. a) Gemäss § 68 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss § 69 Abs. 1 StG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (lit. b Ziffer 1), geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (lit. b Ziffer 2), Einlagen in die Reserven (lit. b Ziffer 3), Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen (lit. b Ziffer 4) und offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b, Ziffer 5).

b) aa) Gemäss § 70 Abs. 1 lit. e StG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand auch die geschäftsmässig begründeten buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen.

bb) Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn er aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheint. Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zum erzielten Ertrag besteht. Steuerlich ist demnach alles geschäftsmässig begründet, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Unkosten gerechnet werden kann (Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Auflage, Basel 2022, Art. 58 N 22 ff.).

c) aa) Gemäss § 153 Abs. 1 StG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Nach § 153 Abs. 2 StG muss sie auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

bb) Betreffend die Beweislast gilt entsprechend der allgemeinen Regel im Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsverfahren, dass steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen von den Steuerbehörden, steuermindernde Tatsachen hingegen von den steuerpflichtigen Personen nachzuweisen sind (vgl. Tarolli Schmidt/Steffen/Blank in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 158 N 18; Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 N 24 ff.; STRKE 2008-095 vom 19. März 2009, E. 3b, publ. in: BStPra 2/2010, S. 81 ff.).

4. Aus dem Handelsregister kann über die Rekurrentin entnommen werden, dass diese die Erbringung von Informatik-Dienstleistungen [...] bezweckt. Sie kann sich überdies an anderen Unternehmen beteiligen sowie Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten. Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung mit Einzelunterschrift ist Herr Y. mit einem Stammanteil von CHF 19'000.00, Gesellschafterin und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift ist Frau Z. mit einem Stammanteil von CHF 1'000.00.

5. Bezüglich der vorgenommenen Abschreibungen führt die Rekurrentin an, dass die Investments der Rekurrentin mit dem Zweck der Altersvorsorge für den Anteilsinhaber, Herr Y., getätigt wurden. Es sei eine strategische Entscheidung gewesen, dass mit einem Zeithorizont von 10 Jahren Investments in verschiedenen Ländern getätigt wurden und deren Rückflüsse als Altersvorsorge für den Anteilsinhaber vorgesehen waren. Aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit habe der Anteilsinhaber im Ausland viele persönliche Kontakte aufgebaut. Diese persönlichen Beziehungen habe er genutzt, um über die Rekurrentin soziale und nachhaltige Projekte zu fördern und zu finanzieren. Insgesamt seien in zehn Ländern Projekte, namentlich in den Ländern A., B., C., D., E., F., G, H., I. und J. Investments getätigt worden. Der Anteilsinhaber habe also von der Rekurrentin erarbeitetes Geld dafür genutzt, Projekte zu unterstützen, die sowohl einen sozialen Mehrwert generieren wie auch in der Zukunft einen Rückfluss dieser Investitionen ermöglichen sollten. Dieses Vorgehen würde gegen keine steuerliche Regelung verstossen und sei gleichzusetzen, wie wenn private Investments in Form von Aktien oder Obligationen getätigt würden. Seit über zehn Jahren würden diese privaten Investments so erfolgen und seien bisher in den vorangegangenen Steuerperioden nie beanstandet worden.

6. a) Zunächst ist den Ausführungen der Steuerverwaltung dahingehend zu folgen, wonach frühere Veranlagungen für die Beurteilung der aktuellen Steuerperiode keine präjudizierende Wirkung entfalten können. Nach ständiger Praxis und herrschender Lehre, vermag eine Veranlagung immer nur für die betreffende Steuerperiode in Rechtskraft zu erwachsen. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Steuerperiode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich. Die einmal für eine oder für mehrere frühere Steuerperioden von der Steuerverwaltung getroffene Beurteilung hat daher keine Zusicherungswirkung für die nachfolgenden Steuerperioden. Die Steuerverwaltung kann demzufolge in späteren Steuerperioden aufgrund einer erneuten Prüfung zu einem anderen Ergebnis gelangen (Urteil des Bundesgerichts 2C_197/2017 vom 15. Juni 2018, E. 2.2.1 m.w.H.; statt vieler: Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Hand-Kommentar zum DBG, 4. Auflage, Zürich 2023, Art. 131 N 6 m.w.H.). Somit kann die Rekurrentin mit dem Verweis auf eine andere steuerliche Beurteilung der Investments in früheren Steuerperioden nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der Steuerverwaltung steht daher das Recht zu, die aktuelle Steuerperiode neu und ohne präjudizierende Wirkung von früheren Perioden zu beurteilen.

b) Bezüglich der Investments im Ausland lässt sich grundsätzlich sagen, dass es sich im Wesentlichen um Privatentnahmen durch den Anteilsinhaber der Rekurrentin handelt. Dafür spricht auch die von der Rekurrentin vorgebrachte Schilderung. Aufgrund der vorliegenden Darstellung und der Aktenlage liegen weder Nachweise vor noch wurden solche glaubhaft gemacht, dass Gewinne aus diesen Investments an die Rekurrentin zurückgeflossen sind oder künftig solche zurückfliessen werden.

c) aa) Die vorliegend strittigen Abschreibungen im Umfang von CHF 109'990.00 betreffen Investments in C., D. und G. Zu diesen Investments liegen keine Unterlagen wie bspw. schriftliche Verträge, Überweisungsbelege oder Korrespondenz, etc. vor, welche belegen würden, dass die Investments keinen Wert mehr haben und die Abschreibungen zu Recht vorgenommen würden. Es existieren insbesondere keine Angaben zu den Empfängern der Gelder, zu der zu erwartenden Rendite, zu allfälligen Sicherheiten, zu Verzinslichkeiten oder Rückzahlungsverpflichtungen. Mangels Belegen ist zudem nicht nachgewiesen, dass über die Investments überhaupt je Geschäfte durch die Rekurrentin abgewickelt wurden. Im Rahmen des Rekurses hat die Rekurrentin einzig Kontodetails zu sämtlichen Auslands-Investments für die Vorperioden pro 2011 bis 2020 eingereicht. Insgesamt ist damit festzustellen, dass für die fraglichen Positionen keinerlei Unterlagen ins Recht gelegt wurden. Die Geltendmachung von Abschreibungen stellt eine steuermindernde Tatsache dar, welche nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen ist (s.o. E. 3. c) bb)). Die Rekurrentin hat vorliegend keine entsprechenden Nachweise für die geschäftsmässige Begründung der vorgenommenen Abschreibungen erbracht, weshalb sie auch deren Folgen zu tragen hat.

bb) Die Auslandsinvestments im Allgemeinen wie auch die strittigen Investments in C., D. und G. im Konkreten entsprechen in keiner Weise dem statutarischen und unternehmerischen Zweck der Rekurrentin. Die Rekurrentin erbringt Dienstleistungen im Bereich Informatik und Management in der Schweiz (s.o. E. 4.). Die besagten Investments fanden im Bereich des Früchtehandels, der Fischzucht und im Bereich von Internetcafes im Ausland statt. Da diese somit nicht in deren geschäftlichen Bereich fallen, können sie auch nicht geschäftlich begründet sein, und darauf vorgenommene Abschreibungen kommen von vornherein nicht in Betracht.

cc) Um einen Wertberichtigungs- oder Abschreibungsaufwand steuerlich geltend zu machen, muss der Verkehrswert des Vermögenswertes infolge Wertverlust unter den Buchwert zu liegen kommen. Der Wertverlust muss nicht zwingend in der laufenden Periode eingetreten sein. Grundvoraussetzung ist jedoch, dass das entsprechende Vermögen überhaupt einmal im Unternehmen verhaftet gewesen war. Aufgrund der Aktenlage und der Darstellung der Rekurrentin war der Anlass für die vorliegend strittige Wertberichtigung die vom Anteilsinhaber getätigten Privatentnahmen. Wie die Rekurrentin ausführt, dienten die Investments einzig dem Zweck der persönlichen Altersvorsorge des Anteilsinhabers. Jedoch stellen die Rekurrentin auf der einen Seite und der Anteilsinhaber auf der anderen Seite zwei eigene Steuersubjekte dar. Zudem deckt sich der statutarische und wirtschaftliche Zweck der Rekurrentin offensichtlich nicht mit den persönlichen Interessen des Anteilsinhabers nach einer privaten Altersvorsorge. Ebenso wenig ist nachgewiesen, dass über die Investments überhaupt je Geschäfte durch die Rekurrentin abgewickelt wurden. Somit war die Aktivierung der Investments in den Büchern der Rekurrentin von Beginn an aus handelsrechtlicher Sicht nicht angezeigt, weshalb deren Abschreibung auch nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert werden darf. Die Steuerverwaltung hat daher die Aufrechnung im Umfang von CHF 109'990.00 zu Recht vorgenommen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die in der Steuerperiode 2021 geltend gemachten Abschreibungen der Investments in C., D. und G. die geschäftsmässige Begründung nicht gegeben und die Aufrechnung zu Recht erfolgt ist. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

8. [Kosten]

Beschluss:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2.-3. [...]