



| | |
|------------------------------|--|
| Entscheidinstanz: | Steuerrekurskommissionen |
| Geschäftsnummer: | StRK_2ST.2004.238 |
| Datum des Entscheids: | 31. März 2005 |
| Rechtsgebiet: | Steuerrecht |
| Stichwort: | Verdeckte Gewinnausschüttung, Goodwill, Abschreibung Betriebsübernahme, Tochtergesellschaft, Unentgeltlichkeit |
| verwendete Erlasse: | § 62 Abs. 1 Ziff. 1 Steuergesetz § 62 Abs. 1 Ziff. 2 Steuergesetz |

Zusammenfassung:

Übernimmt eine AG den Geschäftsbetrieb ihrer Tochter-Aktiengesellschaft (namentlich deren Goodwill) ohne Entgelt, liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung, selbst wenn keine Aktiven transferiert werden. Der Wert des Goodwills hängt bei einer Gesellschaft, deren Aktien – wie hier – nicht kotiert oder sonst regelmässig gehandelt werden, namentlich auch vom Preis ab, welcher für die Beteiligung kurz zuvor bezahlt worden ist; vorbehalten bleiben wesentliche Veränderungen seit Erwerb wegen besonderer Umstände. Als Folge der verdeckten Gewinnausschüttung hat die Muttergesellschaft den Goodwill, da derivativ erworben, in der Steuerbilanz zu aktivieren und – im Regelfall – binnen fünf Jahren abzuschreiben.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

A. 1. Die A AG mit Sitz in Z (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt die Durchführung von Generalunternehmer-Aufträgen, die Beratung im Immobilienwesen, die Planung und Realisierung von Renovationen und Umbauten im Hochbau sowie das Halten und Verwalten, den Erwerb und den Verkauf von Beteiligungen an anderen Gesellschaften im In- und Ausland.

Am 31. Mai 1998 erwarb die Pflichtige von B 100 Namenaktien der B AG mit damaligem Sitz im Kanton Y. Den Kaufpreis legten die Parteien auf Fr. 850'000.- fest, wobei sie festhielten, der Preis basiere auf der Bewertung der Gesellschaft aufgrund von deren Jahresabschlüssen per 31.12.1995, per 31.12.1996, per 31.12.1997 sowie dem nicht revidierten Zwischenabschluss und der Übersicht der angefangenen Arbeiten per 31. Mai 1998. Ein Teilbetrag des Kaufpreises von Fr. 500'000.- war am 30. Juni 1998 zu bezahlen, der Restbetrag von Fr. 350'000.- am 31. Januar 1999. Die Zahlung des Restbetrages stand unter der ausdrücklichen Bedingung, dass der Käufer verschiedene Zusicherungen und Garantien einhalten würde, darunter insbesondere dass der bisherige Alleinaktionär der Gesellschaft, B, Mitglied des Verwaltungsrats bleiben und



der Gesellschaft bzw. der Pflichtigen als Käuferin auch nach dem Vollzug des Kaufvertrags weiterhin seine volle Arbeitskraft zur Verfügung stellen werde, und zwar mindestens bis zum 31. Dezember 2001. In einer «Zusatzbestimmung» vereinbarten die Parteien schliesslich das Folgende:

- «9.1 Die Anlagen 1 - 14 konnten auf den heutigen Tag nicht vollständig beigebracht werden. Insbesondere fehlt der nicht revidierte Zwischenabschluss der Gesellschaft per Stichtag (Anlage 5).
- 9.2 Somit vereinbaren die Parteien was folgt:
 - a) Dass der unterschriebene Vertrag unter der Bedingung steht und definitive Gültigkeit erlangt, wenn aufgrund des bis 19.06.1998 nachgelieferten nicht revidierten Zwischenabschlusses per Stichtag (Anlage 5) ersichtlich ist, dass sich der Geschäftsgang der Gesellschaft erwartungsgemäss entwickelt.
 - b) Wesentlich für diese Beurteilung ist, dass die gemeldeten Honorare gemäss Aufstellung vom 30.01.1998 (Anlage 14) in Höhe von CHF 1,1 Mio. realisiert werden können, dass die davon bereits per 31.12.1997 erfolgswirksam verbuchten Honorare in Höhe von CHF 239'200 im 1. Semester 1998 geldmässig bezogen werden und die budgetierten Betriebskosten für 1998 den Betrag von CHF 460'000 nicht überschreiten.
 - c) Die Herren C und D werden gemeinsam definitiv über die Erfüllung der in Ziff. 9.2a und 9.2b genannten Bedingungen und daher das Zustandekommen dieses Kaufvertrags entscheiden».

In einem von C und D unterzeichneten Dokument vom 22. Januar 1999 wird im Zusammenhang mit der soeben wiedergegebenen Bestimmung namentlich festgehalten:

«In Anbetracht der fälligen 2. Rate des Kaufpreises, den die Verkäuferin dem Käufer vertragsgemäss per 31. Januar 1999 überweisen muss, werden die obgenannten Gewährleistungen nochmals überprüft.

Dabei ist aufgrund der Abschlüsse per 30.9.1998 und 31.12.1998 sowie der aktualisierten Honorarliste per 30.9.1998 ersichtlich, dass die durch den Verkäufer gemachten Zusicherungen und Gewährleistungen gemäss Ziff. 9.2a und 9.2b erfüllt wurden.»

In der Folge wurde die 2. Kaufpreisrate von Fr. 350'000.- an B bezahlt.

Am 1. Juli 1998 hatte die Pflichtige überdies mit B einen Arbeitsvertrag abgeschlossen, der die Möglichkeit der Kündigung unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist auf Ende jeden Monats vorsah. Am 27. September 2001 kündigte dieser den Arbeitsvertrag und schied im Frühjahr 2002 aus den Diensten der Pflichtigen aus.

Per 1. Januar 1999 übernahm die Pflichtige die gesamte Geschäftstätigkeit der B AG (Übernahme des Personals, Übertragung der durch die Gesellschaft abgeschlossenen Generalunternehmer- bzw. Bauaufträge etc.). Die Pflichtige entrichtete dafür keine Entschädigung an die B AG.

- 2. In der Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode vom 1.1. - 31.12.1999, stellte sich der Steuerkommissär auf den Standpunkt, die Pflichtige habe mit der Übernahme der Geschäftstätigkeit den im Vorjahr erworbenen Goodwill der B AG ohne Gegenleistung übernommen, was eine verdeckte Gewinnausschüttung der B AG an sie darstelle. Der Steuerkommissär schätzte den unentgeltlich erworbenen



Goodwill auf Fr. 550'000.- und nahm eine entsprechende Aufrechnung im steuerbaren Gewinn vor. Gleichzeitig anerkannte er die Abschreibung von Fr. 300'000.-, welche die Pflichtige im Geschäftsjahr 1999 auf ihrer Beteiligung an der B AG vorgenommen hatte (Bilanzwert per 31.12.1998 Fr. 850'000.- bzw. per 31.12.1999 [nach Vornahme der Abschreibung von Fr. 300'000.-] Fr. 550'000.-). Ausserdem war der Steuerkommissär der Auffassung, der Bilanzwert von Fr. 550'000.- per 31.12.1999 sei unter Berücksichtigung der Entnahme des Goodwills zu hoch. Gestützt auf diese Argumentation zog er die im folgenden Geschäftsjahr 2000 auf der Beteiligung vorgenommene Abschreibung von Fr. 250'000.- unter Vornahme einer Bilanzberichtigung ins Geschäftsjahr 1999 vor und berücksichtigte sie dementsprechend steuermindernd (Nettoaufrechnung im Zusammenhang mit der Entnahme des Goodwills der B AG: Fr. 550'000.- abzüglich Fr. 250'000.- = Fr. 300'000.-). Bei der Berechnung des steuerbaren Kapitals berücksichtigte der Steuerkommissär die zusätzliche Abschreibung von Fr. 250'000.-, indem er sie vom steuerbaren Kapital laut Steuererklärung zum Abzug brachte.

- B. In ihrer Einsprache anerkannte die Pflichtige dem Grundsatz nach, dass die entschädigungslose Übernahme der gesamten Geschäftstätigkeit von ihrer Tochtergesellschaft B AG eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle. Sie vertrat indessen die Auffassung, die Schätzung des entnommenen Goodwills durch den Steuerkommissär sei zu hoch ausgefallen. Die Pflichtige habe für ihre Tochter einen überhöhten Kaufpreis bezahlt und hätte die Beteiligung daher bereits in der Bilanz per 31.12.1998 auf Fr. 440'000.- wertberichtigen müssen. Dementsprechend sei der entnommene Goodwill lediglich auf Fr. 140'000.- (Fr. 440'000.- abzüglich Fr. 140'000.- = Bilanzwert der Beteiligung von Fr. 300'000.- per 31.12.1999) zu veranschlagen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache ab.
- C. Mit Rekurs beantragte die Pflichtige unter Aufrechterhaltung ihrer bereits im Einspracheverfahren vertretenen Position, sie für 1999 mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 761'100.-/Fr. 1'436'600.- zu veranlagern. Die Festsetzung des steuerbaren Kapitals blieb unbestritten. Eventualiter beantragte sie, ihr steuermindernd eine zusätzliche Abschreibung auf «der für Steuerzwecke als Goodwill aktivierten geldwerten Leistung der Tochtergesellschaft B AG» zuzugestehen. Zur Begründung dieses (wiederum je nach Bewertung des übertragenen Goodwills und der vorgesehenen Abschreibedauer in zwei Eventualanträge zerfallenden) Antrags führte sie im Wesentlichen aus, wenn schon von einer Goodwillentnahme ausgegangen werde, so müsse der entnommene Goodwill zumindest in der Steuerbilanz aktiviert werden, laufe sie doch ansonsten Gefahr den bereits versteuerten Gewinn ein zweites Mal versteuern zu müssen, da sie keine (zumindest keine steuerwirksamen) Abschreibungen auf dem übernommenen Goodwill vornehmen könne.
- D. Die Rekurskommission hiess das Rechtsmittel mit folgender Begründung teilweise gut:

Erwägungen:

1. Nachdem die Pflichtige mit Kaufvertrag vom 30. Mai 1998 die B AG erworben hatte, übernahm sie von dieser deren gesamten Geschäftsbetrieb per 1. Januar 1999, und zwar ohne die B AG dafür zu entschädigen.



- a) Zwischen den Parteien ist nicht streitig, dass dieser Vorgang steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung der B AG an die Pflichtige zu qualifizieren ist. Ebenso besteht Einigkeit darüber, dass mit der Geschäftsübernahme per 1. Januar 1999 keine materiellen – sich in den Buchwerten der entsprechenden Aktiven der B AG widerspiegelnden – Vermögensgegenstände übernommen wurden, sondern allein der im Rahmen des Kaufs der B AG von der Pflichtigen derivativ erworbene Goodwill als Teil des Unternehmenswerts der B auf die Pflichtige transferiert wurde. Schliesslich sind sich die Parteien darüber einig, dass der per 1. Januar 1999 entnommene Goodwill jedenfalls nicht (mehr) höher als der vom kantonalen Steueramt geschätzte Betrag von Fr. 550'000.- war.
- b) Die Pflichtige ist hingegen der Auffassung, der im Zusammenhang mit der Geschäftsübernahme auf sie transferierte Goodwill sei erheblich niedriger als vom kantonalen Steueramt angenommen zu veranschlagen. Beim Erwerb der B AG habe sie nämlich einen über dem Verkehrswert dieses Unternehmens liegenden Preis bezahlt, so dass sich bereits direkt nach dem Beteiligungserwerb eine entsprechende Wertberichtigung aufgedrängt hätte (Unternehmenswert der Beteiligung gemäss Darlegungen der Pflichtigen lediglich rund Fr. 436'100.- statt des Kaufpreises von Fr. 850'000.-, d.h. Abschreibungsbedarf von Fr. 413'900.-). Die Pflichtige veranschlagt das buchmässige Eigenkapital der B AG per Datum des Beteiligungserwerbs auf rund Fr. 204'000.- und beziffert sodann den derivativ erworbenen Goodwill auf Fr. 232'100.- («richtiger» Unternehmenswert von Fr. 436'100.- abzüglich buchmässiges Eigenkapital von Fr. 204'000.-). Nach Darstellung der Pflichtigen sollen davon im Zeitraum zwischen Beteiligungserwerb und Geschäftsübernahme Fr. 37'784.- (= 7/43 von Fr. 232'100.-) verbraucht worden sein. Diese Verhältniszahl errechnet die Pflichtige zum einen aus der Anzahl der Monate zwischen Beteiligungserwerb und Bilanzstichtag und zum andern aus der Anzahl der Monate, die zwischen Beteiligungserwerb und dem 31. Dezember 2001 (als zeitlichem Endpunkt der Verpflichtung des Verkäufers, seine Arbeitskraft weiterhin der B AG bzw. der Pflichtigen zur Verfügung zu stellen) bereits verstrichen sind. Es ergebe sich daher im Zusammenhang mit der Geschäftsübernahme lediglich eine Entnahme von Fr. 194'316.-.
2. Zunächst ist zu beantworten, ob die Pflichtige, wie sie der Sache nach geltend macht, beim Erwerb der B AG einen erheblich über dem Marktwert liegenden Kaufpreis entrichtete und ob sie per 1. Januar 1999 (obwohl sie auf der Beteiligung bis zu diesem Zeitpunkt keine Abschreibung vorgenommen hatte) einen niedrigeren Goodwill entnahm als vom kantonalen Steueramt angenommen.
- a) aa) Bei der B AG handelt es sich um eine nichtkотиerte Gesellschaft, so dass für die Ermittlung des Verkehrswerts nicht auf aus einem regelmässigen Handel mit den Beteiligungspapieren stammende Werte abgestellt werden kann. Dennoch rechtfertigt es sich, für die Ermittlung des Verkehrswerts nicht auf die gerade bei einer kleinen, stark personenbezogenen Gesellschaft wie der B AG mit erheblichen Unsicherheiten behafteten Methoden der Unternehmensbewertung auszuweichen. Die im Zusammenhang mit einer Unternehmensbewertung angestellten Überlegungen und Berechnungen bleiben letztlich rein theoretisch, solange sie nicht durch einen ihnen entsprechenden tatsächlich für das Unternehmen bezahlten Preis bestätigt werden. Der tatsächlich bezahlte Preis hat gegenüber jeder Unternehmensbewertung den entscheidenden Vorteil,



dass er nicht aus verschiedenen – im Einzelfall durchaus diskutablen und mit erheblichen Unsicherheiten behafteten – Faktoren abgeleitet wird, sondern am Markt ausgehandelt worden ist. Mit dem kantonalen Steueramt ist daher davon auszugehen, dass der tatsächlich bezahlte Preis grundsätzlich am «objektivsten» dem Marktwert entspricht.

- bb) Dieser Konzeption folgt auch die Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Ausgabe 1995, der die kantonale Einschätzungspraxis bei der Verkehrswertschätzung nichtkotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer folgt (aZStB I A Nr. 22/44, nachfolgend Wegleitung; vgl. für die Vorgängerfassung, d.h. Ausgabe 1982, aZStB I A Nr. 22/43). Davon ist nach der Praxis des Verwaltungsgerichts nur dann abzuweichen, wenn eine bessere Erkenntnis des Verkehrswerts dies gebietet (StE 1999 B 52.41 Nr. 2; im Ergebnis ebenso das Bundesgericht in StE 1997 B 22.2 Nr. 13).

Gemäss Wegleitung Rz 2.3.b gilt bei nichtkотиerten Wertpapieren, für die keine vor- oder ausserbörslichen Kursnotierungen bekannt sind, wenn für solche Titel eine massgebliche Handänderung unter unabhängigen Dritten stattgefunden hat, der Kaufpreis als Verkehrswert. Dies gilt jedenfalls solange, als sich die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nicht wesentlich geändert hat.

Im vorliegenden Fall hat mit dem Kauf sämtlicher Aktien durch die Pflichtige eine massgebliche Handänderung stattgefunden, so dass – sofern der Vermögenssteuerwert der Aktien der B AG infrage stünde – ein Anknüpfen an den Verkaufspreis nicht zu beanstanden wäre. Es ist nicht einzusehen, warum die Gesichtspunkte, welche in der Einschätzungspraxis für die Bewertung des Verkehrswerts nichtkotierter Wertpapiere für die Bestimmungen des Vermögenssteuerwerts Gültigkeit besitzen, im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung gelangen sollten.

- cc) Ein Abweichen vom tatsächlich bezahlten Preis kann sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn der Steuerpflichtige zeigen kann, dass und aus welchen Gründen er mehr als den Marktpreis gezahlt hat (etwa weil er sich in einer Zwangslage befand; weil er sich über wesentliche Preisbildungsparameter in einem Irrtum befand o.ä.). Im vorliegenden Fall bedeutet dies, die Pflichtige müsste für den erfolgreichen Nachweis des von ihr behaupteten Minderwerts Umstände nennen und beweisen, die es als plausibel erscheinen lassen, dass der tatsächlich bezahlte Preis von Fr. 850'000.- für die B AG nicht dem Marktpreis entsprach.
- b) Die Pflichtige führt im Zusammenhang mit dem von ihr behaupteten Minderwert keine solchen Umstände an.
- aa) Die Pflichtige macht zunächst geltend, der Unternehmenswert der B AG habe im Zeitpunkt des Erwerbs, je nach angewandeter Berechnungsmethode, rund Fr. 562'000.- bis Fr. 623'000.- betragen. Als Beleg für diese Behauptung beruft sie sich auf ein im Hinblick auf die Kaufverhandlungen erstelltes, vom 10. März 1998 datiertes «Strategiepapier».

Das vorgelegte Dokument wurde (spätestens) über zwei Monate vor dem Abschluss des Kaufvertrags verfasst (Der Text lautet: «Dieser wird anlässlich eines Gesprächs bis ca. Ende Februar 1998 besprochen») deutet sogar darauf hin, dass das Dokument noch früher erstellt und allenfalls später nochmals überarbeitet wurde). Bei seiner Aus-



arbeitung lagen für das Geschäftsjahr 1997 der B AG lediglich die voraussichtliche Bilanz und Erfolgsrechnung 1997 vor und für das Geschäftsjahr 1998 wurde überdies nur auf das Grobbudget für 1998 abgestellt. Bereits diese Umstände schränken die Aussagekraft des «Strategiepapiers» erheblich ein. Eine noch wesentlichere Einschränkung des von der Pflichtigen behaupteten Beweiskraft des Dokuments ergibt sich indessen aus dessen Inhalt: Im «Strategiepapier» selbst wird einschränkend festgehalten, dass dieses «keiner umfassenden Unternehmensbewertung» entspreche und nur als Grundlage für eine Diskussion diene, ob ein Kauf der B AG für die Pflichtige bzw. ein Verkauf für B in Frage komme. Dazu kommt, dass für die Wertbestimmung erhebliches Gewicht auf die Auftragslage gelegt wird («Dabei gilt es vor allem auch den Auftragsbestand [Honorarvolumen] zu würdigen»), einen Parameter, der nicht Bestandteil der Berechnungen selbst bildet bzw. bei diesen höchstens grob abgeschätzt werden konnte. Angesichts dieser sehr beschränkten Aussagekraft des Strategiepapiers und insbesondere des zusätzlichen Umstands, dass keine weiteren Unterlagen betreffend die Preisfindung vorgelegt wurden, erweist es sich als wesentlich zuverlässiger auf den tatsächlich bezahlten Preis abzustellen.

- bb) Nichts anderes ergibt sich hinsichtlich der Ausführungen der Pflichtigen zu einem angeblichen Minderwert der Beteiligung wegen der Abhängigkeit der Gesellschaft vom Verkäufer als (damaligen) Alleinaktionär. Auch wenn es zutreffen mag, dass der Wert eines kleinen, personenbezogenen Unternehmens wie des von der B AG betriebenen ganz entscheidend von der Person des Unternehmers bzw. Alleinaktionärs abhängt, vermag dieser Umstand für sich allein genommen doch hier keineswegs einen Einschlag auf dem angenommenen Unternehmenswert zu rechtfertigen. Hätte die Pflichtige beim Kauf mit einem raschen Weggang von B gerechnet, ist zwar durchaus denkbar, dass sie nicht bereit gewesen wäre, den Kaufpreis von Fr. 850'000.- für die Gesellschaft zu bezahlen. Dass B sie in der Folge per Ende März 2002 verliess, kann indessen für die Bewertung der Gesellschaft im damaligen Zeitpunkt schon deshalb keine Rolle spielen, weil die Pflichtige selbst nicht einmal geltend macht, der Weggang habe sich damals bereits abgezeichnet. Eine Betrachtung aus heutiger Sicht, d.h. aus einer ex-post-Perspektive, fällt für die Bestimmung des Werts der Beteiligung ausser Betracht.
- c) Fraglich kann bei dieser Sachlage lediglich noch sein, ob der Wert der Beteiligung allenfalls per 31.12.1998 bereits derart abgenommen hatte, dass die Schätzung des Goodwills durch das kantonale Steueramt als überhöht erscheint.

Auch in diesem Zusammenhang bringt die Pflichtige indessen nichts vor, was eine Korrektur des angefochtenen Entscheids als geboten erscheinen liesse.

- aa) Sie selbst hat in der Jahresrechnung per 31.12.1998 keine Abschreibung auf der am 28./29. Mai 1998 erworbenen Beteiligung vorgenommen. Sie ging somit zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 1998 davon aus, dass der mit der Beteiligung erworbene Goodwill noch nicht – und zwar auch noch nicht teilweise – verbraucht war.
- bb) Mit dem korrespondiert, dass die Pflichtige bzw. die ihrem Verwaltungsrat angehörenden C und D am 22. Januar 1999 bescheinigten, dass «die durch den Verkäufer ge-



machten Zusicherungen und Gewährleistungen gemäss Ziff. 9.2a und 9.2b» des Kaufvertrags (d.h. hinsichtlich des erwarteten Geschäftsgangs der Gesellschaft und des Vorhandenseins und des Einzugs der im Rahmen der Kaufsverhandlungen mitgeteilten Honorare) «erfüllt wurden». In der Folge wurde denn auch der Restkaufpreis von Fr. 350'000.- an B ausgezahlt. Auf einen erheblichen Minderwert der Beteiligung per 31.12.1999 deuten diese Umstände jedenfalls nicht hin.

- cc) Die Pflichtige selbst geht in der Begründung ihres Eventualantrags (gestützt auf die Annahme, dass der Erwerbspreis von Fr. 850'000.- nicht überhöht war) vom Vorhandensein stiller Reserven bei der B AG im Zeitpunkt des Kaufs von Fr. 646'000.- aus. Wird unter Zugrundelegung dieser Betrachtungsweise der genannte Betrag mit dem übernommenen Goodwill gleichgesetzt und die übliche Abschreibungsdauer für Goodwill von fünf Jahren angenommen, so ergäbe sich per 31.12.1998 ein Abschreibungsbedarf von Fr. 75'367.-. Unter diesem Gesichtswinkel erweist sich die Annahme des kantonalen Steueramts, wonach im Zusammenhang mit der Geschäftsübernahme per 1. Januar 1999 Goodwill im Umfang von Fr. 550'000.- entnommen wurde, sogar noch als zurückhaltend (Fr. 646'000.- abzüglich Fr. 75'367.- = 570'633.-).
3. Eventualiter hat die Pflichtige im Rekursverfahren beantragt, dass der entnommene Goodwill in der Steuerbilanz zu aktivieren und ihr zu gestatten sei, diesen bis zum 31. Dezember 2001 bzw. (subeventualiter) bis zum 31. Dezember 2003 abzuschreiben.
- a) Zu Recht opponiert das kantonale Steueramt der Aktivierung des entnommenen Goodwills in der Steuerbilanz und dessen steuerwirksamer Abschreibung nicht. Die Nichtaktivierung würde dazu führen, dass die Pflichtige zwar die Goodwillentnahme als Ertrag (aus verdeckter Gewinnausschüttung der B AG an sie) versteuern, andererseits jedoch den entnommenen Goodwill nicht steuerwirksam abschreiben könnte. Die Pflichtige müsste damit mehr Gewinn versteuern, als wenn sie den Goodwillerwerb handelsrechtlich korrekt als Ertrag verbucht und anschliessend abgeschrieben hätte. Mit anderen Worten würde die Verweigerung der beantragten Aktivierung und Abschreibung des Goodwills im Ergebnis zu einer vom Gesetz nicht gedeckten Überbesteuerung führen. Dem Antrag der Pflichtigen ist daher jedenfalls im Grundsatz zu entsprechen.

Anzumerken bleibt, dass die betreffende Korrektur – obwohl sich dies angesichts des (aus steuerlicher Sicht) negativen Eigenkapitals der Pflichtigen zurzeit nicht auswirkt – auch auf der Passivseite der Steuerbilanz nachzutragen ist (so offenbar auch das kantonale Steueramt in seiner Stellungnahme zum Rekurs).

- b) Hinsichtlich der verlangten Abschreibung des aktivierten Goodwills macht die Pflichtige geltend, dieser sei ganz wesentlich mit der Mitarbeit von B verknüpft. Da dieser das Unternehmen gemäss der vertraglichen Vereinbarung im Kaufvertrag bereits frühestens per 31. Dezember 2001 hätte verlassen können, müsse ihr gestattet werden, den Goodwill bis zu diesem Zeitpunkt statt innerhalb des üblichen Fünfjahreszeitraums ganz abzuschreiben.
- aa) Wird der Goodwill aktiviert, so ist er handelsrechtlich zwingend abzuschreiben. In Übereinstimmung mit der Bilanzrichtlinie der europäischen Gemeinschaft (vgl. Art. 37 Abs. 2 i.V.m. Art. 34 Abs. 1 lit. a der vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsfor-



men vom 25. Juli 1978 [78/660/EWG], Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften [Luxemburg] Nr. L 222 vom 14. August 1978, 11 [BilR]) wird dabei auch in der schweizerischen Buchhaltungspraxis als Regel davon ausgegangen, dass Goodwill über einen Zeitraum von fünf Jahren abzuschreiben ist, was auch der Praxis des kantonalen Steueramts entspricht (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], 1998, Bd. 3, S. 73; die Möglichkeit einer längeren Abschreibungsdauer – bis 20 Jahre – war in den International Accounting Standards (IAS) vorgesehen; vgl. PETER BÖCKLI, Einführung in die IAS, 2000, S. 121 f.; siehe auch Art. 37 Abs. 2 BilR; ebenfalls maximal 20 Jahre gemäss FER 2003 Nr. 9 Ziff. 8. Neuerdings sehen IFRS [International Financial Reporting Standards] 3 vor, dass der Akquisitionsgoodwill nicht mehr abgeschrieben werden darf [vgl. dazu PETER BÖCKLI, Einführung in die IFRS/IAS, 2. Aufl., 2005, S. 201 f. sowie PAUL J. HEUSER, CARSTEN THEILE, IAS-Handbuch, 2003, S. 173 f.]. Diese Neuentwicklung – Beschränkung auf Wertbeeinträchtigungsprüfung [impairment test] – kann, jedenfalls aus steuerlicher Perspektive, noch nicht als Bestandteil der Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung angesehen werden).

- bb) Auch wenn es zutrifft, dass B die Pflichtige frühestens per Ende 2001 verlassen konnte, ging sie doch im Jahr 1999 offenbar noch nicht davon aus, dass er dies auch tun würde, sondern nahm vielmehr an, dass er längerfristig für sie arbeiten würde. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich unabhängig davon, dass keine entsprechende Verpflichtung von B bestand, nicht ohne weiteres, vom Normalabschreibungssatz für Goodwill abzuweichen. Dafür hätte die Pflichtige mindestens eine gewisse Wahrscheinlichkeit für einen raschen Weggang von B behaupten und auch nachweisen müssen. Da sie dies nicht getan hat, kann daher nur der Normalabschreibungssatz zur Anwendung gebracht und entsprechend dem zweiten Eventualantrag eine steuerwirksame Abschreibung von Fr. 110'000.- zugelassen werden. Dabei kann offen bleiben, ob sich allenfalls nach dem Weggang von B ein höherer Abschreibungsrhythmus rechtfertigen liesse.
- c) Die Pflichtige macht geltend, das kantonale Steueramt hätte bereits im Einsprache- und Veranlagungsverfahren von Amtes wegen die beantragte Änderung von Steuerbilanz und steuerlicher Erfolgsrechnung vornehmen müssen. Selbst wenn es sich so verhielte, könnte sich ein entsprechendes Versäumnis nur hinsichtlich der Kosten- und Entschädigungsfolgen auswirken. Da die Pflichtige ohnehin keinen Anspruch auf Zusprechung einer Parteientschädigung hat (vgl. E. 4), braucht die Frage nicht beantwortet zu werden.