

BGer 9C_203/2025 vom 6. März 2026

Bundesgericht, 2026-03-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_203_2025

FR: TF 9C_203/2025 du 6 mars 2026

IT: TF 9C_203/2025 del 6 marzo 2026

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14] und Art. 146 DBG [SR 642.11], Art. 90 und 100 Abs. 1 BGG) sind erfüllt. Auf die Beschwerde ist grundsätzlich (vgl. E. 1.3 hiernach) einzutreten.

E. 1.2

Die Beschwerdeschrift hat unter anderem ein Rechtsbegehren zu enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), darf sich diese grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung bzw. Rückweisung des angefochtenen Urteils zu beantragen. Grundsätzlich ist ein materieller Antrag erforderlich, damit die Beschwerde zulässig ist, ausser wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte (BGE 137 II 313 E. 1.3; 136 V 131 E. 1.2). Rechtsbegehren sind nach Treu und Glauben auszulegen, insbesondere im Lichte der dazu gegebenen Begründung (BGE 123 IV 125 E. 1). Es genügt, wenn der Beschwerde insgesamt entnommen werden kann, was die beschwerdeführende Person verlangt (Urteil 9C_234/2024 vom 12. August 2024 E. 1.1). Indem die Beschwerdeführerin beantragt, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben, stellt sie einen grundsätzlich unzulässigen, rein kassatorischen Antrag. Aus ihrer Begründung ergibt sich indes, dass sich die Beschwerde gegen bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns 2016 nicht als Aufwand berücksichtigte Personalkosten und somit gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer für das Jahr 2016 richtet.

E. 1.3

Soweit die Beschwerdeführerin darüber hinaus beantragt, für den Fall des Unterliegens sei es ihr zu gestatten, "den ermittelten Betrag in Monatsraten zahlen zu dürfen", betrifft dieser Antrag die Zahlungsmodalitäten und damit ausserhalb des Streitgegenstandes Liegendes, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

E. 2.1

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann deren Sachverhaltsfeststellung berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG).

E. 2.2

Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden: Es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann sie mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Grundsätzlich prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Pflicht zur Begründung der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), aber nur die geltend gemachten Rügen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 147 I 73 E. 2.1; 145 V 57 E. 4.2).

E. 3

Streitgegenstand bildet die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern wie auch der direkten Bundessteuer für das Jahr 2016. Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzte, als sie in Bestätigung der Auffassung von Unterinstanz und Verwaltung für die Festlegung des steuerbaren Reingewinns 2016 nicht auf den 2022 eingereichten, korrigierten Jahresabschluss abstellte, sondern einzig den ursprünglich eingereichten Jahresabschluss berücksichtigte.

E. 4.1

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG unter anderem zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b). Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist somit vom Handelsrecht auszugehen (Massgeblichkeitsprinzip), namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR). Die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung bildet den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Vorbehalten bleiben Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 147 II 209 E. 3.1.1; 141 II 83 E. 3.1).

E. 4.2

In Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird.

Bilanzberichtigungen können - solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen - immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (BGE 141 II 83 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2).

Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. "Bilanzberichtigungen" aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2).

E. 5.1

Das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen unterliegt grundsätzlich der Untersuchungsmaxime (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG ; BGE 148 II 285 E. 3.1.1).

E. 5.2

Wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1).

E. 6.1

Das Kantonale Steueramt rechnete dem steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin für 2016 unter anderem geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen für Garantiarbeiten in der Höhe von Fr. 239'062.- hinzu (vgl. Einspracheentscheid vom 10. März 2023). Dabei stützte es sich auf den im Jahr 2019 zusammen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresabschluss. Den im Laufe des Einspracheverfahrens im Dezember 2022 neu eingereichten Jahresabschluss 2016 qualifizierte es demgegenüber als unzulässige Bilanzänderung. Dieses Vorgehen wurde von der Vorinstanz geschützt.

E. 6.2.1

Die Beschwerdeführerin stellt zu Recht nicht in Abrede, dass die in der Steuerperiode 2016 erfolgswirksam verbuchten Rückstellungen für Garantiarbeiten geschäftsmässig nicht begründet gewesen seien (vgl. vorinstanzliche Erwägung 4.3.1). Sie bringt jedoch vor, sie habe Löhne der bei der B. _____ AG beschäftigten Mitarbeiter bezahlt. Da der ursprüngliche Jahresabschluss 2016 keine Lohnbuchungen für diese Mitarbeiter enthalten

habe resp. diese nicht korrekt ausgewiesen worden seien, sei 2022 ein neuer Jahresabschluss eingereicht worden, welcher diese Zahlungen berücksichtige. Es handle sich folglich um eine zulässige Bilanzberichtigung.

E. 6.2.2

Die Vorinstanz qualifizierte das Vorgehen der Beschwerdeführerin - in Bestätigung der Beurteilung von Unterinstanz und Verwaltung - als unzulässige Bilanzänderung. Zur Begründung erwoh sie im Wesentlichen, den Akten lasse sich nicht entnehmen, auf welcher vertraglichen Grundlage die Beschwerdeführerin der B. _____ AG Entschädigungen für den Personaleinsatz in der nachträglich verbuchten Höhe geschuldet habe. Aus der von der Beschwerdeführerin nachgereichten Aufstellung des Personalaufwands ergäbe sich eine Summe von Fr. 328'667.-. Weitere Detailangaben (z.B. Lohnausweise) und Belege (z.B. Arbeitsverträge) hierzu lägen nicht vor. Als Folge lasse sich der von der Beschwerdeführerin für 2016 verbuchte Personalaufwand nicht im Einzelnen nachweisen. Insbesondere könne weder anhand der eingereichten Buchungsunterlagen noch mit den übrigen Akten der Beweis als erbracht gelten, dass durch die nachträglichen Buchungen ein handelsrechtswidriger Zustand beseitigt worden wäre. Im Übrigen könne auch nicht von einem für eine (zulässige) Bilanzänderung vorausgesetzten entschuldbaren Irrtum über die steuerrechtlichen Folgen von bestimmten Buchungen ausgegangen werden, zumal die Beschwerdeführerin sich die Handlungen des von ihr beauftragten Treuhandbüros anrechnen lassen müsse.

E. 6.2.3

Die Beschwerdeführerin macht auch letztinstanzlich geltend, dass die 2016 an die B. _____ AG bezahlten Löhne "im Detail nachgewiesen" seien, ohne indes die diesbezügliche vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellungen und Beweiswürdigung substantiiert zu bestreiten. Soweit sie darüber hinaus vorbringt, es wäre "ein Leichtes gewesen", dem Steuerkommissär Bankbelege und Arbeitsverträge zu überlassen, dieser habe die entsprechenden Unterlagen jedoch nicht angefordert, ist sie auf ihre Mitwirkungspflicht hinzuweisen. Es wäre an der Beschwerdeführerin gewesen, den von ihr geltend gemachten Personalaufwand substantiiert darzulegen und zu beweisen (vgl. E. 5.1 f.). Vor diesem Hintergrund durfte die Vorinstanz willkürfrei schliessen, der von der Beschwerdeführerin behauptete Personalaufwand lasse sich im Einzelnen nicht nachvollziehen. Folglich verletzte die Vorinstanz auch kein Bundesrecht, als sie den Beweis, dass durch die nachträglichen Buchungen ein handelsrechtswidriger Zustand beseitigt worden sei, als nicht erbracht erachtete.

E. 7.1

Weiter beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Vertrauensschutz, indem sie geltend macht, der zuständige Steuerkommissär sei mit der Korrektur der Bilanz einverstanden gewesen.

E. 7.2

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes und das Verbot widersprüchlichen Verhaltens bilden Ausprägungen des in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV verankerten Gebots von Treu und Glauben. Dieses verleiht der rechtsuchenden Person unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Der Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind

dabei allein jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, die rechtsuchende Person berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die die rechtsuchende Person aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die bei den Rechtsunterworfenen Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn die rechtsuchende Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und sie im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die sie nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 151 II 364 E. 5.1.1 mit Hinweisen; BGE 150 I 1 E. 4.1).

E. 7.3.1

Die Vorinstanz ging davon aus, dass seitens des Kantonalen Steueramts keine Zusicherung vorliege und es damit an einer für die Bejahung des Vertrauensschutzprinzips notwendigen Vertrauensgrundlage fehle. Insbesondere liesse sich entsprechendes nicht aus den E-Mails des Steuerkommissärs an den von der Beschwerdeführerin beigezogenen Rechtsanwalt C._____ vom 22. August 2022 und 12. Januar 2023 ableiten. Da sich eine Zusage des Steuerkommissärs auch mit der beschwerdeweise beantragten Befragung von Rechtsanwalt C._____ nicht belegen liesse, sei in antizipierter Beweiswürdigung darauf zu verzichten.

E. 7.3.2

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt. Anlässlich der Sitzung vom 17. Juni 2022, an welcher der zuständige Steuerkommissär, die Verwaltungsrätin D._____ und Rechtsanwalt C._____ anwesend gewesen seien, sei man in Bezug auf die "vergessenen Lohnbuchungen" überein gekommen, dass der einzig richtige Weg es sei, die Buchhaltung völlig neu von einem Treuhänder berichtigen zu lassen. Der Steuerkommissär habe dieser Vorgehensweise ausdrücklich zugestimmt. Die Vorinstanz habe den Untersuchungsgrundsatz verletzt, indem sie auf die beantragte Zeugenbefragung verzichtet habe.

E. 7.4

Ob eine Vertrauensgrundlage vorlag, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, erscheint zweifelhaft, braucht indes nicht abschliessend geprüft zu werden. Die Berufung auf den Vertrauensschutz setzt neben dem Vorliegen einer Vertrauensgrundlage unter anderem auch voraus, dass die rechtsuchende Person im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die sie nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann (vgl. E. 7.2). Inwiefern solche - für das vorliegende steuerrechtliche Verfahren relevante - Dispositionen getroffen wurden, legt die Beschwerdeführerin weder dar, noch sind solche ersichtlich.

Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass selbst wenn sich der Sachverhalt so zugetragen haben sollte, wie von der Beschwerdeführerin geschildert (vgl. E. 7.3.2), dies nichts daran ändert, dass es im Zeitpunkt der geltend gemachten Zusicherung im Jahr 2022 keine Möglichkeit mehr gab, die gemäss vorinstanzlichen Erwägungen (vgl. E. 6.2.3 vorne) handelsrechtlich korrekt erstellte erste Bilanz zu korrigieren. Der von der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016 geltend gemachte Personalaufwand ist gemäss den verbindlichen Ausführungen der Vorinstanz nicht nachgewiesen, weshalb die im neu

eingereichten Jahresabschluss verbuchten Löhne so oder anders nicht berücksichtigt werden konnten. Vor diesem Hintergrund stellt der vorinstanzliche Verzicht auf weitere Abklärungen, namentlich auf die beantragte Zeugeneinvernahme, im Ergebnis auch keine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes dar (antizipierte Beweiswürdigung; BGE 144 V 361 E. 6.5).

E. 8

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen. Mit diesem Urteil wird das Gesuch um aufschiebende Wirkung der Beschwerde gegenstandslos.

E. 9

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.