

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.42 + 43 vom 31. Oktober 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-10-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.42 + 43](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.42+43)

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.42 + 43 du 31 octobre 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.42 + 43 del 31 ottobre 2014

Regeste

Sitz einer juristischen Person. Der neue, 2006 begründete statutarische Sitz in Engelberg erweist sich als bloss formell, weshalb auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung abzustellen ist. Dieser liegt am Wohnsitz des Hauptaktionärs in Luxemburg, weshalb dem Kanton Zürich die Steuerhoheit nicht zusteht; dies ändert sich erst mit der Annahme des Wohnsitzes des Hauptaktionärs ab 2008. Soweit dieser Wohnsitz ab 2010 noch nicht geklärt ist, ist die Beanspruchung der Steuerhoheit über die Gesellschaft verfrüht und deshalb diesbezüglich das Verfahren zur weiteren Untersuchung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Rückstellung für Prozessrisiken. Auch im Wegzugsjahr 2006 kann das kantonale Steueramt 2006 eine Untersuchung über die neue gebildete Rückstellung durchführen. Letztere erweist sich als nicht geschäftsmässig begründet.

Erwägungen

E. 1

ST.2014.42 + 43

- 4 - grund eines an sich vorrangigen, aber erst ungebührlich spät erhobenen Steueranspruchs des anderen Kantons zurückerstatten zu müssen. Deshalb kann die Verwirkung auch nur durch den anderen Kanton und nicht durch die steuerpflichtige Person geltend gemacht werden. b) Auf die Verwirkungseinrede der Pflichtigen ist damit nicht einzutreten. Diese räumt denn auch ein, dass sie selber zur Einrede nicht berechtigt sei, gibt aber zu bedenken, dass aufgrund der zu erwartenden Einrede des Kantons OW ein verfahrensmässiger Leerlauf vermieden werden könne. Dem ist entgegen zu halten, dass der Kanton OW gegenüber dem kantonalen Steueramt Zürich auf die Verwirkungseinrede verzichtet hat.

E. 1.1

31.12.2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 266'400.- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 1'284'000.-. Mit Bezug auf die Steuerhoheit 1.1.2007 bis 31.12.2011 wies es die Einsprache in einem separaten Entscheid ab. C. Mit Rekurs vom 24. Februar 2014 liess die Pflichtige die Einspracheanträge wiederholen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das kantonale Steueramt schloss am 4. April 2014 auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Pflichtige hielt mit Replik vom 30. Juni 2014 und das kantonale Steueramt in der Duplik vom 24. Juli 2014 an den Anträgen fest. Die Kammer zieht in Erwägung:

E. 2

a) aa) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 des Steuergesetzes

vom 8. Juni 1997, StG). Die Steuerpflicht endet u.a. mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton (§ 59 Abs. 2 StG). Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach diesem, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,

E. 3

Streitig ist mit Bezug auf die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 die Bildung einer Rückstellung für Prozessrisiken von Fr. 250'000.-. a) Verlegt eine juristische Person während der Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen, so ist sie in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig. Veranlagungsbehörde ist diejenige des Kantons des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode (Art. 22 Abs. 1 StHG; Grundsatz der Einheit der Steuerperiode). Der Gewinn und das Kapital werden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden (Abs. 3). Bei Wechsel der unbeschränkten Steuer- 1 ST.2014.42 + 43

- 11 - pflicht bedeutet dies, dass der in der fraglichen Steuerperiode erzielte Gewinn bzw. das steuerbare Kapital zwischen dem Weg- und Zuzugskanton in der Regel pro rata temporis ausgeschieden wird. Die Ermächtigung des Sitzkantons am Ende der Periode zur Vornahme der Einschätzung nimmt dem Wegzugskanton aber nicht das Recht, ebenfalls die Einschätzung für die Periode vorzunehmen und hierzu die erforderlichen Untersuchungen durchzuführen (vgl. Ziff. 22 des Kreisschreibens der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 zur Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; Botschaft des Bundesrats zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis vom 24. Mai 2000, S. 3908, www.admin.ch). Mit Mitteilung vom 4. Februar 2010 hat das kantonale Steueramt H die Aus-scheidung vorgenommen. Darin hat es die vorliegend streitige Rückstellung nicht aufgerechnet. Nach dem Gesagten ist indessen das kantonale Steueramt Zürich nicht daran gebunden, sondern steht es ihm frei, Korrekturen vorzunehmen. b) Gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Das Steuergesetz verweist damit ausdrücklich auf den handelsrechtlichen Erfolgsausweis. Aus dieser expliziten Anknüpfung wird der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz abgeleitet. Dieses sogenannte Massgeblichkeitsprinzip gilt jedoch nur dann, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz; BGr, 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1; BGr, 13. September 2011, 2C_515/2010; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 7 StG). Rückstellungen sind neu in Art. 960e Abs. 3 OR (in der Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit 1. Januar 2013) definiert, welcher aber für das vorliegende Jahr 2006 noch nicht zur Anwendung gelangt. Nach früherer Praxis und Rechtsprechung werden Rückstellungen gebildet für Verluste oder für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe noch unbestimmt sind (BGr, 15. Januar 2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, mit zahlreichen Hinweisen, auch zum Folgenden). Sie müssen gemäss Art.

669 Abs. 1 OR insbesondere 1 ST.2014.42 + 43

- 12 - vorgenommen werden, um ungewisse Verpflichtungen oder um drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken. Ungewisse Verpflichtungen sind solche, deren Bestand noch fraglich oder bei denen Höhe und Zeitpunkt der Fälligkeit noch unklar ist; mit der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wird nach dem Imparitätsprinzip eine Verschlechterung im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt. Es ist aber nicht zulässig, eine Pauschalrückstellung für drohende Verluste aus allgemeinem Unternehmerrisiko zu bilden, weil damit eine fiktive Verpflichtung in die Bilanz aufgenommen würde. Für die Beurteilung, ob eine verbuchte Rückstellung bzw. Wertberichtigung im Einzelfall geschäftsmässig begründet ist, sind grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend (Art. 958 Abs. 1 i.V.m. Art. 960 Abs. 2 OR, in der bis am 31. Dezember 2012 geltenden Fassung). Indessen können alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in der Jahresrechnung verwendet werden, sofern dadurch Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden (Karl Käfer, in: Berner Kommentar, 1981, Art. 960 N 328 f, auch zum Folgenden; RB 1986 Nr. 41). Die Entscheidung darüber, ob ein nachträgliches Ereignis rückwirkend den Abschluss per Bilanzstichtag beeinflusst, hängt von der am Bilanzstichtag bestehenden Datenlage und den damit verknüpften Auswirkungen auf die künftigen Ereignisse ab. Das nachträgliche Ereignis ist zu berücksichtigen, wenn und soweit die Verhältnisse am Bilanzstichtag adäquate Ursache dafür waren. Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (RB 1975 Nr. 55). Dieser ist gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zu Grunde liegenden Tatsachen mitzuwirken (vgl. RB 1987 Nr. 35). c) aa) Gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen steht die streitige Rückstellung im Zusammenhang mit einem Engagement bei der O AG in den Jahren 2003 und 2004. Diese beabsichtigte, im nahen Ausland eine Altersresidenz zu erstellen. Die Pflichtige nahm durch F Einsitz in deren Verwaltungsrat. Für dessen Tätigkeiten wurde sie von der O AG entschädigt, darunter ein Vermittlungshonorar von Fr. 500'000.- für ein Grundstück sowie Entschädigungen für Verwaltungsrats-/Managementstätigkeit von insgesamt rund Fr. 350'000.-. Die Pflichtige hat alle diese Beträge als Ertrag verbucht. Die für das Bauprojekt benötigten Darlehen von Dritten wurden durch eine Bürgschaft der P abgesichert. Das Projekt kam indessen nicht zur Ausführung, worauf 1 ST.2014.42 + 43

- 13 - ein Anleger erfolglos einen Forderungsprozess gegen die O AG führte. Mit Schreiben vom 23. Januar 2007 forderte er darauf die P auf, ihrer Bürgschaftsgarantie nachzukommen. Im folgenden Forderungsprozess gegen die P trat F als Nebenintervenient auf. Der Sachverhalt geht in den Grundzügen aus dem Entscheid BGr, 4. Februar 2010, 4A_423/2009 hervor, worin die P zur Bezahlung der Bürgschaftssumme verpflichtet wurde, sowie aus einem Zirkulationsbeschluss des Kassationsgerichts vom 29. Juni 2009 in derselben Streitsache. Die Pflichtige begründet die Rückstellung damit, dass bei dieser Situation damit habe gerechnet werden müssen, dass zivilrechtliche Ansprüche gegen sie selbst geltend gemacht würden und sie das Vermittlungshonorar von Fr. 500'000.- sowie die Entschädigungen für Verwaltungsrats-/Managementstätigkeit von insgesamt rund Fr. 350'000.- wieder zurückzahlen müsse. bb) Entscheidend ist bei dieser Sachlage, ob am Bilanzstichtag 31. Dezember 2006 mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Rückleistung der Kommissionen bzw. Verwaltungsratshonorare hat gerechnet werden müssen, wobei bis zur Erstellung der Bilanz eingetretene Tatsachen zu berücksichtigen sind, soweit sie die

Umstände am Bilanzstichtag lediglich weiter erhellen. Wann der Jahresabschluss 2006 erstellt wurde, geht aus den Akten nicht hervor, da er nicht datiert (und auch nicht unterzeichnet) wurde, indessen wurde er zusammen mit der am 4. Dezember 2007 datierten Steuererklärung eingereicht, weshalb er spätestens zu diesem Zeitpunkt erstellt wurde. Unstreitig ist, dass die einer allfälligen Rückleistung zugrunde liegenden Handlungen bereits in den Jahren 2003/4 erfolgt waren; indessen ist unklar, ob per 31. Dezember 2006 ernsthaft mit einer entsprechenden Klage zu rechnen war. Hierzu ist vorab festzuhalten, dass gegen die Pflichtige selber nie eine Forderungsklage eingereicht wurde; nicht einmal ein an sie adressiertes Schreiben, in welchem gegen sie konkrete Rückforderungsansprüche gestellt wurden, ist aktenkundig. Mithin wurde sie bisher nie schriftlich um Rückzahlung angegangen. Aber auch aus den weiteren Umständen ergeben sich keine klaren Hinweise, dass gegen sie begründete Ansprüche gestellt worden sind. Zwar trifft es zu, dass zwischen Anleger, O AG und P bereits 2006 rechtliche Auseinandersetzungen im Gang waren. Gemäss dem von der Pflichtigen vorgelegten Artikel aus dem Tages-Anzeiger wurden die Anleger von der O AG im Herbst 2006 darüber informiert, dass sich die 1 ST.2014.42 + 43

- 14 - Realisierung des Projekt verzögere, weshalb die Ausfallbürgschaft zum Tragen komme. Gleichzeitig seien die O AG-Aktien an die P übertragen worden und seien die Verwaltungsräte zurückgetreten. Aus dem allein ergibt sich indessen kein Anhaltspunkt für eine drohende Rückleistung von Kommissionen und Honoraren durch die Pflichtige, war sie doch in diese Auseinandersetzungen nicht direkt, d.h. im eigenen Namen, involviert. Die Pflichtige macht weiter geltend, dass die P im November 2006 sich mit dem Argument geweigert habe, ihre Bürgschaftsverpflichtung zu erfüllen, dass die Honorare für Vermittlungen zu hoch gewesen seien, und sie die Rückführung von Kommissionen und ähnlichen Bezügen seitens der Verantwortlichen in das Vermögen der O AG verlangt habe. Als Beweis legt sie einen Brief der P an die Darlehensgeber vor. Indessen verweist sie sogar darauf, dass sie nicht Adressatin des Schreibens war. Ob gegen sie ernsthaft solche Forderungen gestellt wurden, ist mit dem Schreiben nicht bewiesen. Zudem werden im Schreiben der P mit keinem Wort rechtliche Schritte gegen die Pflichtige angedroht; vielmehr stellte die P darin zwei Lösungsvorschläge für die Entschädigung der Investoren zur Diskussion und formulierte Bedingungen, darunter die "Rückführung von Kommissionen und ähnlichen Bezügen seitens der Verantwortlichen in das Vermögen der O AG (...), insbesondere, wenn sich solche generell oder im Einzelnen und im Verhältnis zur erbrachten Gegenleistung als nicht gerechtfertigt erweisen sollten. (...) nicht honoriert werden sollten dagegen Entgelte an Verwaltungsräte, Vermittlung von Investoren, etc.". Das Aufstellen von Bedingungen durch den Bürgen vor Erfüllung seiner Bürgschaftsverpflichtung vermag für sich allein noch keinen Rückstellungsbedarf zu begründen. Weiter liegt bei den Akten eine "Aktivitätenliste" vom 19. Oktober 2006 auf Briefpapier der O AG. Gemäss dieser sei im Zusammenhang mit "Anzahlungen ETW's" als "Vorschlag" die "Rückführung Verkaufskomm. ETW" diskutiert worden. Unklar ist, was unter ETW zu verstehen ist. Selbst wenn damit die von der Pflichtigen vereinbarten Leistungen gemeint waren, sind aus dem Papier keinerlei nachteilige Folgen zu Lasten der Pflichtigen ersichtlich, geht doch daraus nicht hervor, was konkret beschlossen wurde. Die Pflichtige macht weiter geltend, es seien mündliche Drohungen auf Haftung und strafrechtliche Verfolgung bereits Mitte 2006 ausgesprochen worden (R-act. 15 S. 6). Solche – zudem nur mündlich vorgetragene – Äusserungen allein reichen indessen nicht aus, um eine Rückzahlung als ernsthaft erscheinen zu lassen. Hierzu ist vielmehr zu

verlangen, dass die Drohungen auch mit einer rechtlichen 1 ST.2014.42 + 43

- 15 - Grundlage unterlegt werden und dadurch ein gewisser Druck auf Bezahlung besteht. Solche Umstände hat die Pflichtige indessen nicht dargetan. 2007 führte ein Anleger gegen die P im Zusammenhang mit der Bürgschaftsgarantie einen Prozess, welcher mit Klage vor dem Handelsgericht Zürich vom ... 2007 eingeleitet wurde. Die P verkündete am ... 2007 F den Streit, worauf dieser am ... 2008 als Nebenintervenient auf der Seite der P in den Prozess eintrat. Auch in diesem Zusammenhang sind aber keine Folgen für die Pflichtige ersichtlich, wurde doch der Streit eben gerade nicht ihr verkündet. Damit ist aber nicht erkennbar, inwiefern die Nebenintervention von F persönlich die Pflichtige betroffen haben soll. Sie selbst war am Prozess nicht beteiligt. Schliesslich verweist die Pflichtige auf das gegen F eingeleitete Strafverfahren. Hierzu liegt ein Einvernahmeprotokoll vom ... 2012 vor. Gemäss diesem wird F beschuldigt, als Vertreter der O AG in Zusammenarbeit mit Vertretern der P in der Zeit von Dezember 2003 bis November 2005 zum Nachteil von mehreren Darlehensgebern insgesamt über EUR 6 Mio. unter Vorspiegelung falscher Tatsachen erhältlich gemacht zu haben, um so in den Besitz von angeblichen Versicherungsprämien bzw. Kommissionen zu gelangen. Daraus lässt sich aber noch kein Rückstellungsbedarf per 31. Dezember 2006 der Pflichtigen begründen. Über den Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens macht die Pflichtige zwar keine Angaben; gemäss dem Tages-Anzeiger wurde nach Anzeige wegen Verdachts auf Betrug Ende September 2007 ein entsprechendes Strafverfahren eröffnet; indessen war F – soweit aus dem Artikel erkennbar – damals noch nicht betroffen, aber dafür der andere Verwaltungsrat. Damit stellte die Einleitung des Strafverfahrens ein nachträgliches Ereignis dar und muss von vornherein ausser Acht bleiben. d) Somit ist die getroffene Rückstellung geschäftsmässig nicht begründet und hat die Vorinstanz diese zu Recht aufgerechnet. Dies führt für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 zu folgender Einschätzung: Total E (OW) D (ZH) Anzahl Tage 365 80 285 100% 21,9% 78,1% Kapital Fr. Fr. Fr. 1 ST.2014.42 + 43

- 16 - 1'284'928.- 281'399.- 1'003'528.- gerundet 1'284'000.- 281'000.- 1'003'000.-
Reingewinn 266'409.- 58'343.- 208'065.- gerundet 266'400.- 58'300.- 208'000.-

E. 4

Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem im Ergebnis ausgeglichenem Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht der Pflichtigen keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997, VRG). Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i. V. m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

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