

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00030 vom 25. September 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00030

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00030 du 25 septembre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00030 del 25 settembre 2002

Regeste

Einschätzungen 1992-1995 | Handelsbilanz und Steuerbilanz Auswirkungen von entsprechenden Mängeln auf spätere Steuerjahre Die steuerrechtliche Gewinnermittlung knüpft dem Grundsatz nach an die kaufmännische Rechnungslegung an: Kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden entsprechenden Ausgangspunkt und Grundlage (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer im Verfahren eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung haben Steuerverwaltung und Steuerjustiz grosse Zurückhaltung zu üben; entsprechende Korrekturen sind auf ins Auge springende Verstösse gegen zwingendes Handelsrecht zu beschränken. Vorbehalten bleiben allerdings die verschiedenen Korrekturmöglichkeiten, die sich aufgrund der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben. Alle vorgenommenen Korrekturen finden Eingang in die sog. Steuerbilanz (E. 3a). Hat eine Handelsbilanz Grundlage einer rechtskräftigen Einschätzung gebildet und wird nachträglich entdeckt, dass sie handelsrechtswidrig ist oder einer steuerrechtlichen Korrektur bedurfte hätte, so kann der Mangel nur beseitigt werden, wenn die Rechtskraft aufgehoben wird. Ist dies mittels Revision oder Nachsteuer aber (aus formellen oder materiellen Gründen) nicht möglich, so kann der nicht beseitigte Fehler - wegen dem Grundsatz der "Bilanzidentität" - die Handels- bzw. Steuerbilanzen der späteren Geschäftsjahre beeinflussen, so dass auch diese mangelhaft sein können. Da sich die Rechtskraft von Veranlagungsentscheiden aber nur auf die Festsetzung der Steuerfaktoren, und nicht auf die der Einschätzung zu Grunde liegende Handels- und Steuerbilanz bezieht, erlangen diese keine Verbindlichkeit für die nachfolgenden Steuerperioden und können in diesen einer neuen Prüfung unterworfen werden (E. 3b und c). Ein Berichtigungsverbot von Handels- und Steuerbilanz, das sich höchstens aus dem Grundsatz der "Bilanzidentität" herleiten liesse, verträgt sich nicht mit dem Ziel der Einschätzung im Sinn des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, und ist daher abzulehnen; Abweisung der Beschwerde des kt. Steueramts (E. 3d). Bezüglich Simulation und geschäftsmässiger Begründetheit bleibt das Verwaltungsgericht bei seiner betreffend die Einschätzung der Pflichtigen für das Steuerjahr 1991 vertretenen und vom Bundesgericht als willkürfrei beurteilten Rechtsauffassung (vgl. SB.1997.00018) und weist die Beschwerde der Pflichtigen ab (E. 5).

Erwägungen

E. 2

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das

Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 3

Der steuerbare Ertrag einer Aktiengesellschaft berechnet sich nach dem gemäss § 269 Abs. 1 StG vorliegend noch anwendbaren § 45 Abs. 1 des früheren Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags aus dem Vorjahr (lit. a), erhöht (unter anderem) um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie verdeckte Gewinnausschüttungen (lit. b). a) Der Steuergesetzgeber knüpft die steuerrechtliche Gewinnermittlung dem Grundsatz nach an die kaufmännische Rechnungslegung an. Weil eigenständige steuerrechtliche Rechnungslegungsvorschriften fehlen, stützt sich die Steuergesetzgebung auf die kaufmännische Gewinnermittlungsmethode, wie sie im Wesentlichen in den Art. 957 - 964 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; mit Sonderbestimmungen für Aktiengesellschaften: Art. 662 - 670 OR) verankert ist (vgl. Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern 1993, § 4 Ziff. 3; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 58 DBG N. 9; Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brüschi, Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 1997, § 45 N. 4). Nach dem steuerrechtlichen Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bildet die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Massgeblich sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsmässig geführten Bücher (Cagianut/Höhn, § 4 Ziff. 3, 26 ff. und 55). Steuerrechtlich wird der wirtschaftliche Sachverhalt demnach so beurteilt, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss, und nicht so, wie er in einer konkreten Bilanz pflichtwidrig dargestellt worden ist (Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983, S. 41 ff.). Bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer im Verfahren eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung haben Steuerverwaltung und Steuerjustiz allerdings grosse Zurückhaltung zu üben. Es kann nicht Aufgabe der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sein, umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung vorfrageweise einer Lösung zuzuführen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln. Steuerrechtlich darf und muss deshalb lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von einer von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz – genauer: von der Bilanz und Erfolgsrechnung umfassenden Jahresrechnung – abgewichen werden (RB 1999 Nr. 38; Brülisauer/ Kuhn, Art. 58 DBG N. 36; kritisch hierzu: Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 [2001/02], 550 ff.). Vorbehalten bleiben freilich die verschiedenen Korrekturen, die sich aufgrund der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben (vgl. Brülisauer/Kuhn, Art. 58 DBG N. 32 ff.; Cagianut/Höhn, § 4 Ziff. 55 ff.). Rechtsgrund solcher Abweichungen bilden indessen nicht handelsrechtliche, sondern steuerrechtliche Regeln und Prinzipien. Wird im Rahmen der

Steuerveranlagung wegen offenkundiger Verstösse gegen zwingende handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften oder gestützt auf steuerrechtliche Korrekturvorschriften von der Handelsbilanz der steuerpflichtigen Person abgewichen und werden dabei Bilanzwerte höher oder niedriger festgelegt, so klaffen (handelsrechtlicher) Buchwert und Ertragssteuerwert (Gewinnsteuerwert) auseinander. Diese Abweichungen finden in die sog. Steuerbilanz Eingang und werden in der Regel für künftige Steuerveranlagungen in einer Korrekturaufstellung festgehalten (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, 9. A. Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz 20).

b) Hat eine Handelsbilanz Grundlage einer rechtskräftigen Einschätzung gebildet und wird erst nachträglich entdeckt, dass sie handelsrechtswidrig ist oder einer steuerrechtlichen Korrektur bedurft hätte, so kann der Mangel nur beseitigt werden, wenn die Rechtskraft aufgehoben wird, das heisst lediglich unter den gesetzlichen Voraussetzungen einer Revision (§ 155 StG) bzw. einer Nachsteuer (§ 160 StG; Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, ASA 37 [1968/69], 144; Danielle Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977, 377). Dasselbe muss für fehlerhafte handels- und steuerrechtliche Korrekturen der Handelsbilanz gelten, die ihren Niederschlag in der Steuerbilanz gefunden haben und Grundlage einer rechtskräftigen Einschätzung geworden sind.

c) Ist die Behebung des Mangels mittels Revision oder Nachsteuer aber aus formellen oder materiellen Gründen nicht möglich, so kann der nicht beseitigte Fehler - wegen der nach dem Grundsatz der Bilanzkontinuität (bzw. des "Bilanzzusammenhangs"; vgl. Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000, S. 151) gebotenen Identität von Schlussbilanz und Anfangsbilanz des Folgejahrs ("Bilanzidentität") - die Handels- bzw. Steuerbilanzen der späteren Geschäftsjahre beeinflussen, so dass auch diese mangelhaft sein können. Es stellt sich die Frage, ob in den darauf folgenden Steuerperioden fehlerhafte Bilanzen hinsichtlich derartiger Mängel berichtigt werden können. Nach ständiger Rechtsprechung können Veranlagungsentscheide nur mit Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren (vgl. § 139 Abs. 1 StG) - bei juristischen Personen also des steuerbaren Ertrags (bzw. des steuerbaren Reingewinns) und des steuerbaren Kapitals - (im sog. Dispositiv des Entscheids) rechtskräftig werden. Demgegenüber nehmen die Motive eines Entscheids nicht an der Rechtskraft teil (vgl. RB 2001 Nr. 106, 1996 Nr. 44 je mit Verweisungen; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 140 N. 12 ff. und § 147 N. 8). In materielle Rechtskraft erwachsen kann somit bloss die Festlegung der aus dem konkreten Steuerrechtsverhältnis fliessenden Steuerfaktoren bzw. der Steuerforderung, nicht hingegen die diesem Rechtsverhältnis zu Grunde liegende Tatsachen- oder Rechtslage. Bei periodisch zu erhebenden Steuern wird das Steuerrechtsverhältnis zeitlich begrenzt durch die einzelnen Steuerperioden. Im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode kann daher sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüft und, sofern erforderlich, abweichend gewürdigt werden (vgl. BGE 121 II 273 E. 1a = StE 1997 B 93.4 Nr. 3; BGr, 17. Juli 1996, StE 1997 B 93.4 Nr. 4 mit Hinweisen; BGr, 4. Oktober 1967, ASA 37 [1968/69] S. 71). Dem steht auch das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 19. April 1998 [BV]) grundsätzlich nicht entgegen (BGr, 3. Mai 1999, StE A 21.14 Nr. 13). Daraus folgt, dass sich die Rechtskraft einer Einschätzung nicht auf die ihr zu Grunde liegende Handels- und Steuerbilanz erstreckt. Diese erlangt insoweit keine Verbindlichkeit für die nachfolgenden Steuerperioden und kann, falls sie Auswirkungen auf die Folgebilanzen hat, in den späteren

Steuerperioden neuer Prüfung unterworfen werden. Wenn aber die Rechtskraft einer Überprüfung solcher "verschleppter" Bilanzierungsfehler (Berger, S. 557 ff.) von Handels- und Steuerbilanz nicht entgegensteht, könnte ein Berichtigungsverbot höchstens aus dem vorerwähnten materiellrechtlichen Grundsatz der Bilanzkontinuität abgeleitet werden. d) Oberstes Ziel der Einschätzung ist nach Gesetz und Verfassung die "vollständige und gerechte Besteuerung" (§ 71 aStG) im Sinn des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 19 Abs. 1 der Kantonsverfassung vom 18. April 1869, Art. 127 Abs. 2 BV). Weil die Einschätzung die Feststellung der Steuerfaktoren für eine bestimmte Steuerperiode zum Gegenstand hat, fordert das Gesetz die steuerperiodenbezogene materiell richtige und gerechte Besteuerung der Steuerpflichtigen. Lediglich bei rechtskräftig gewordenen Einschätzungen misst es der Rechtssicherheit – in den Schranken von Revision und Nachsteuer – eine höhere Bedeutung zu. Mit diesen Wertungen des Gesetzgebers verträgt es sich nicht, dem Grundsatz der Bilanzkontinuität einen höheren Stellenwert einzuräumen und auf eine Handels- bzw. Steuerbilanz abzustellen, die ihrerseits infolge fehlerhafter früherer Festsetzung der Buch- bzw. Ertragssteuerwerte handels- bzw. steuerrechtswidrig ist. Demzufolge ist für jede Steuerperiode der handels- und steuerrechtskonforme Unternehmensgewinn festzusetzen und sind dementsprechend "verschleppte" Bilanzierungsfehler in den Folgejahren richtigzustellen. In derartigen Fällen fragt es sich aber, ob aus dem gesamten gesetzlichen System der Gewinnbesteuerung gegebenenfalls ein auf das Willkürverbot von Art. 9 BV gestützter besonderer Revisionsgrund zu Gunsten und zu Lasten der steuerpflichtigen Person abgeleitet werden könnte, der es erlaubte, mit dem Ziel der Herstellung der Bilanzkontinuität auch rechtskräftige Einschätzungen abzuändern und diesen zu Grunde liegende Handels- und Steuerbilanzen zu berichtigen, sofern sie Quelle von berichtigten "verschleppten" Bilanzierungsfehlern sind. Das Gericht braucht jedoch diese Frage vorliegend weder zu beantworten noch hat es einer Antwort darauf vorzugreifen.

E. 4

Das kantonale Steueramt beantragt mit seiner Beschwerde die Wiederherstellung seines Einspracheentscheids hinsichtlich der Festsetzung des steuerbaren Kapitals für die Steuerjahre 1992 bis 1995 einzig mit der von ihm vertretenen, in den vorstehenden Erwägungen aber verworfenen Bindungswirkung der Steuerbilanz, die der rechtskräftigen Einschätzung 1991 zu Grunde gelegt wurde. Die Erwägungen, welche die Rekurskommission zur Korrektur der Steuerbilanz mit Bezug auf die Beteiligung der Pflichtigen an der E AG bewogen hat, ficht das Steueramt dagegen nicht an. Im Übrigen kann insoweit auf die zutreffende vorinstanzliche Begründung verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]). Somit ist die Beschwerde des kantonalen Steueramts abzuweisen.

E. 5

In ihrer Beschwerde stellt sich die Pflichtige auf den Standpunkt, die Darlehen, die sie der E AG zur Finanzierung des Spielfilms "M" gewährt habe, seien nicht simuliert gewesen, so dass die in den Geschäftsjahren 1991/92, 1992/93 und 1993/94 erfolgswirksam verbuchten Abschreibungen von Fr. 1'115'375.-, Fr. 1'100'000.- bzw. Fr. 1'080'133.- auf den betreffenden Darlehen bzw. auf den von ihr erworbenen Nutzungsrechten geschäftsmässig begründet seien. Das Verwaltungsgericht sieht sich indessen auch im vorliegenden Verfahren nicht veranlasst, von seiner im Beschwerdeentscheid vom 28. Januar 1998 betreffend die Einschätzung der Pflichtigen für das Steuerjahr 1991 vertretenen und vom

Bundesgericht als willkürfrei beurteilten Rechtsauffassung abzuweichen, die fraglichen Darlehen seien simuliert und daher als verdeckte Gewinnausschüttungen der Pflichtigen an ihren Hauptaktionär C zu würdigen. Das Gericht verweist zum einen auf die Begründung seines Beschwerdeentscheids sowie des damaligen Rekursentscheids vom 6. März 1997, zum andern auf die einlässlichen und zutreffenden Erwägungen der Rekurskommission im angefochtenen Rekursentscheid, denen es vollumfänglich beitrifft (vgl. § 161 GVG). All diese tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe brauchen hier nicht wiedergegeben zu werden, zumal sich die Pflichtige in der Beschwerdeschrift im Kern in der Wiederholung von Argumenten erschöpft, die bereits in den erwähnten Entscheiden entkräftet worden sind. Hervorzuheben ist abschliessend einzig die Feststellung, dass der Umstand, dass die Abschreibungen nicht mehr auf der simulierten Darlehensforderung selber, sondern auf den in Verrechnung mit dieser Forderung am 30. Oktober 1990 erworbenen Nutzungsrechte vorgenommen wurden, nichts an der Würdigung ändert, dass die Abschreibungen geschäftsmässig nicht begründet gewesen sind. Wie die Rekurskommission zutreffend dargelegt hat, war nämlich der Erwerb der Nutzungsrechte bereits in der Darlehensvereinbarung vom 29. Juni 1989 vorgesehen und sind diese Rechte lediglich an die Stelle der Darlehensforderung getreten. Das Argument der Pflichtigen, wenn es sich beim Filmprojekt um ein potentiell lukratives Geschäft mit entsprechenden Gewinnchancen gehandelt habe, was die Rekurskommission zugestehen, dann müsse dessen Finanzierung ebenfalls "geschäftlichen" Charakter haben, trifft nicht zu, wenn wie vorliegend wiederholt von den Vorinstanzen und dem Verwaltungsgericht festgestellt worden ist, die Finanzierung des Geschäfts dem Drittvergleich nicht standhält und daher dem Aktionär und nicht der Gesellschaft zugerechnet werden muss. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Da die Pflichtige hinsichtlich der steueramtlichen Beschwerde obsiegt, ist ihr insoweit eine Parteientschädigung zuzusprechen. Demgegenüber unterliegt sie mit ihrer eigenen Beschwerde, so dass ihr diesbezüglich die geforderte Entschädigung versagt bleiben muss (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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