

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00059 vom 18. Dezember 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00059

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00059 du 18 décembre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00059 del 18 dicembre 2002

Regeste

Einschätzung 1998 | Aufrechnung von Rückstellungen Eine Rückstellung für Forderungen gegen sich selbst bzw. gegen eigene Einzelfirma ist nicht zulässig. Wegen des provisorischen Charakters von Rückstellungen ist deren Aufrechnung im Entdeckungszeitpunkt aber zulässig, auch wenn diese in einer früheren Steuerperiode gebildet worden ist (E. 3c/bb).

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 Sachverhaltes 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 Verwaltungsgerichtes erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitungen und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 3

Gemäss dem nach § 269 Abs. 1 StG vorliegend noch anwendbaren § 19 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) sind die gesamten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. a) aa) Unter einer auch bei der selbständigen Erwerbstätigkeit steuermindernd zu berücksichtigenden Abschreibung ist die Herabsetzung des Steuerwertes eines Aktivums auf den massgeblichen Bilanzwert zu verstehen (vgl. RB 1986 Nr. 40 und 41). Voraussetzung für die Zulässigkeit von Abschreibungen ist die Aktivierungsfähigkeit der betreffenden Güter in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht (Jürg B. Altorfer, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerrechtlicher Sicht, Zürich 1992, S. 77). Sachanlagegüter werden dabei nach dem so genannten Fortführungswert bilanziert. Die ertragsmindernd zu berücksichtigende Abschreibung ergibt sich aus der Differenz zwischen Buch- und Fortführungswert am Bilanzstichtag (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 64 N. 40 f.). bb) Hinsichtlich der Liegenschaft L-Strasse in X hat die Vorinstanz unwidersprochen ausgeführt, dass diese seit 1980 geschäftlich genutzt

werde. Bereits 1984 sei im Rahmen einer Bücherrevision festgestellt worden, dass die Liegenschaft Geschäftsvermögen darstelle, damals ausgehend von aktivierungsfähigen Gesteungskosten von Fr. ... Von diesen gesamten Gesteungskosten seien 1984 Fr. ... unter verschiedenen Titeln bereits in der Buchhaltung des Betriebs Q des Pflichtigen aktiviert gewesen, sodass der Steuerbilanzwert der Liegenschaft noch Fr. ... betragen habe. In der Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht wenden sich die Pflichtigen nicht gegen diese Feststellungen. Sie führen im Gegenteil aus, dass sie – als der Revisor 1984 darauf bestanden habe, dass diese Liegenschaft Geschäftsvermögen bilde – die Sache auf sich belassen hätten. Ebenfalls zu Recht unwidersprochen geblieben sind sodann die weiteren Feststellungen der Vorinstanz hinsichtlich der Behandlung der Liegenschaft durch die Steuerbehörden in den folgenden Jahren, insbesondere etwa der Umstand, dass – wiederum folgerichtig für eine Geschäftsvermögen bildende Liegenschaft – 1994 und 1995 der Abzug für Unterhaltskosten trotz anders lautendem Begehren der Pflichtigen nicht in Form einer Pauschale bewilligt worden sei, sondern nur für die effektiven Kosten. Ausführlich hat die Vorinstanz sodann begründet, weswegen der steuerlich massgebende Buchwert der Liegenschaft per 31.12.1995 Fr. ... betragen hat. Diesen seitens der Pflichtigen nicht im Einzelnen bestrittenen Ausführungen tritt das Verwaltungsgericht vollumfänglich bei. Von diesem Buchwert ausgehend hat die Vorinstanz zu Recht 3 % als Abschreibungen oder gerundet Fr. ... steuermindernd zugelassen, wobei es angesichts des geschilderten Sachverhalts auch sein Bewenden haben muss. An dieser Beurteilung vermag insbesondere der Umstand nichts zu ändern, dass der Pflichtige nach 1984 die Liegenschaft noch nicht in die Buchhaltung seines Betriebs Q aufgenommen hat bzw. diese erst 1995 zu einem "damaligen Verkehrswert" von Fr. ... in die Buchhaltung überführte. Ebenso wenig kann es auf die von ihm anlässlich seiner Deklarationen weiter verfochtene Wertzerlegung ankommen, hat er sich doch mit der anderen Behandlung durch die Steuerbehörden 1984 und in den Folgejahren jeweils abgefunden. Die Pflichtigen hätten – zur erfolgreichen Verfechtung ihres Standpunkts – vielmehr die steuerliche Überführung der Liegenschaft ins Geschäftsvermögen anlässlich der Bücherrevision 1984 nicht "auf sich beruhen lassen" dürfen. b) aa) Mit einer Wertberichtigung auf Debitoren werden Verlustrisiken für Forderungen des Umlaufvermögens steuermindernd berücksichtigt. Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigung richtet sich nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderung, wobei aus verfahrensökonomischen Gründen Pauschalsätze zur Anwendung gelangen. Dabei steht es dem Unternehmer offen, für bestimmte Forderungen ein grösseres Verlustrisiko nachzuweisen (vgl. Markus Reich/Marina Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 29 DBG N. 32 mit Hinweisen). Die Vorinstanz hat die weiteren Grundsätze der steuerlichen Beurteilung einer vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Wertberichtigung von Debitoren richtig dargelegt. Hierauf ist unter analoger Anwendung von § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 zu verweisen. bb) Das Ausmass der notwendigen und steuerlich zulässigen Wertberichtigung der Forderung "D" ist durch die Vorinstanz zu Recht überprüft worden. Dabei hat sie durchaus taugliche und zutreffende Kriterien angewandt: So hat sie etwa die abgeschlossene Ratenzahlungsvereinbarung berücksichtigt sowie auch den Eingang der ersten, darauf basierenden Zahlungen. Weiter weist die Rekurskommission zu Recht darauf hin, dass während des gesamten Kalenderjahrs 1997 noch Zahlungen seitens des Debtors geleistet worden sind. Wenn die Vorinstanz angesichts dieser Umstände im Sinn einer Schätzung die Wertberichtigung auf dem fraglichen Debitor auf 50 % des dem Pflichtigen zustehenden Restbetrags von Fr. ...

festgelegt hat, ist dies ein vertretbarer und im Beschwerdeverfahren nicht zu korrigierender Entscheid. Insbesondere haben sich die Pflichtigen mit der Begründung der Vorinstanz nur am Rande auseinander gesetzt. Unerheblich ist nämlich, dass die von den Pflichtigen verfochtene Wertberichtigung "nach Massgabe der Zahlungseingänge berichtigt worden ist". Hierzu bestand bei der von ihnen verfochtenen 100 %-igen Wertberichtigung eine Verpflichtung. Ebenso wenig ist für den auf den Bilanzerstellungstag (30. April 1998) zurückzubeziehenden Entscheid über das Ausfallrisiko des Debitors von Bedeutung, dass auch heute noch ein Restguthaben des Pflichtigen von Fr. ... besteht. Immerhin sei nebenbei bemerkt, dass sich das noch durch die Vorinstanz zugestandene Verlustrisiko von Fr. ... nicht verwirklicht hat. c) aa) Die bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerlich zu berücksichtigenden Rückstellungen dienen dazu, einer Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht wird, gewinnmindernd anzurechnen (vgl. Reich/Züger, Art. 29 DBG N. 1; Richner/Frei/ Kaufmann, § 64 N. 64). Da Rückstellungen lediglich provisorischen Charakter aufweisen, bedarf es einer Abrechnung im Zeitpunkt, in dem sich die erwartete Vermögenseinbusse tatsächlich verwirklicht oder die Verlustgefahr ganz oder teilweise wegfällt (Reich/Züger, Art. 29 DBG N. 45). Dabei müsste an sich die allfällige Aufrechnung stets rückwirkend auf den Zeitpunkt erfolgen, in welchem die Ursache für die Passivierung weggefallen ist. In der Praxis wird indes aufgrund der besonderen Natur der Rückstellungen die Auflösung steuerlich in jener Periode vorgenommen, bei deren Veranlagung die Steuerbehörden den Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit des Passivpostens entdecken (Reich/Züger, Art. 29 DBG N. 49 mit Hinweisen). bb) Die Pflichtigen haben in der Bilanz ihres Betriebs Q per 31.12.1997 ein Guthaben gegenüber der ebenfalls ihnen gehörenden C von Fr. ... ausgewiesen. Auf diesem Guthaben sind in zwei Schritten Rückstellungen gebildet worden, nämlich 1996 über Fr. ..., 1997 eine solche von Fr. ..., insgesamt somit über (gerundet) Fr. ... Die Vorinstanz hat für die streitbetreffende Einschätzung lediglich die 1997 gebildete Rückstellung von Fr. ... berücksichtigt, im Mehrbetrag die Korrektur im Resultat in ein (allfälliges) Nachsteuerverfahren verwiesen. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden: Insbesondere unter Hinweis auf die Massenveranlagung kann es nicht Aufgabe der Veranlagungsbehörde sein, jede einzelne Rückstellung im Zeitpunkt der Deklaration bereits auf ihre Berechtigung hin zu untersuchen. Gerade bei den nicht einfach zu durchschauenden Verhältnissen des Pflichtigen mit zwei Einzelfirmen und einem Abschluss, der die Details der Kontokorrentverhältnisse wie auch der Rückstellungen nicht ausgewiesen hat, durfte das Steueramt praxisgemäss die Deklaration der Rückstellungen im Betrieb Q des Pflichtigen vorerst übernehmen. Im Zeitpunkt, in welchem die Steuerbehörden indessen entdeckt haben, dass die Rückstellungen nicht bzw. nicht mehr gerechtfertigt waren, hat die entsprechende Aufrechnung praxisgemäss über die gesamte Rückstellung zu erfolgen. Dies bedeutet, dass die steuerliche Aufrechnung über den gesamten Betrag von Fr. ... in der streitbetreffenden Einschätzung zu erfolgen hat. Entgegen den Befürchtungen der Vorinstanz ist es dabei dem Steuerpflichtigen nicht freigestellt, wann er welche Rückstellungen bildet bzw. diese auflöst. Die Steuerbehörden sind nämlich befugt, die Bildung der Rückstellungen aus steuerrechtlicher Sicht zu überprüfen wie auch deren Auflösung vorzunehmen, bevor die entsprechende Verbuchung in der Handelsbilanz erfolgt, sofern sie nicht mehr geschäftsmässig begründet sind (vgl. Reich/Züger, Art. 29 DBG N. 48 mit Hinweisen). d) Die Pflichtigen haben es unterlassen, die von ihnen verfochtene

erfolgsneutrale Auflösung von transitorischen Passiven über das Privatkonto im Betrag von Fr. ... zu begründen, weshalb darauf nicht eingegangen werden braucht. Damit ist zusammenfassend die Beschwerde des Staats Zürich gutzuheissen und diejenige der Pflichtigen abzuweisen. Die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung von Fr. ... ist um die im Vorjahr gebildete Rückstellung von Fr. ... zu erhöhen. Die Pflichtigen sind demzufolge mit einem Reineinkommen von Fr. ... einzuschätzen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und muss ihnen eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 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.