

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00100 vom 10. September 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-09-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00100

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00100 du 10 septembre 2003

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00100 del 10 settembre 2003

Regeste

Einschätzung 1997 | Rückstellung Die Rückstellung für eine Abgangsentschädigung, die erst nach Ablauf des 20. Dienstjahrs des über 50-jährigen Arbeitnehmers vorgenommen wird, ist nicht offenkundig handelsrechtswidrig und damit geschäftsmässig begründeter Aufwand.

Erwägungen

E. 2.1

Der steuerbare Ertrag einer Aktiengesellschaft berechnet sich nach § 45 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG), welches gemäss § 269 Abs. 1 StG vorliegend auf das materielle Recht noch anwendbar ist, 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 etwa verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen (lit. b) und Rückstellungen (RB 1978 Nr. 33).

E. 2.2

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 (Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., Bern etc. 1993, § 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 Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz – genauer: von der Bilanz und Erfolgsrechnung umfassenden Jahresrechnung – abgewichen werden (RB 1997 Nr. 38; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel etc. 2000, Art. 58 DBG N. 36; kritisch hierzu: Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 [2001/02], S. 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.

E. 3

Die Rekurskommission II hat in ihrem im ersten Rechtsgang gefällten Rekursentscheid vom 31. Januar 2001 (E. 2 und 3) zutreffend dargelegt, dass und weshalb die Bildung der Rückstellungen im Hinblick auf die Zahlung der Abgangsentschädigung an C und die damit zusammenhängenden AHV-Beiträge geschäftsmässig begründeten Aufwand und keine verdeckte Gewinnausschüttung dargestellt habe. Um Wiederholungen zu vermeiden, kann darauf verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Das kantonale Steueramt bringt denn auch ausser dem Hinweis auf Art. 339c Abs. 2 des Obligationenrechts, wonach der Richter bei fehlender Regelung der Höhe der Abgangsentschädigung lediglich befugt ist, eine solche im Umfang von acht Monatslöhnen auszusprechen, nichts vor, was auf ein offensichtliches, ins Auge springendes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung schliessen liesse. Die genannte gesetzliche Bestimmung sagt insbesondere nichts darüber aus, in welchem Umfang Abgangsentschädigungen vertraglich vereinbart werden können.

E. 4.1

Die bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns zu berücksichtigenden Rückstellungen (und vorübergehenden Wertberichtigungen) dienen dazu, einen im Geschäftsjahr tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannten Aufwand oder Verlust gewinnmindernd anzurechnen, der erst in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht wird (RB 1986 Nr. 40, mit zahlreichen Hinweisen). Die Rückstellung soll demjenigen Betrag entsprechen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine Belastung des Geschäftsergebnisses bewirkt. Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt ist dabei grundsätzlich der Bilanzstichtag, wobei aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in den Jahresrechnungen verwertet werden dürfen (RB 1986 Nr. 41). Ist die Bildung einer Rückstellung in einer Handelsbilanz, die Grundlage einer rechtskräftigen Einschätzung gebildet hat, offenkundig handelsrechtswidrig unterlassen worden, so gebietet der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn des Totalgewinnprinzips deren steuerwirksame Nachholung in einer späteren Steuerperiode, sofern der Rückstellungsgrund noch besteht und die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt ist (vgl. VGr, 10. September 2003, SB.2003.00018, www.vgrzh.ch; Markus Reich/Marina Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 29 DBG N. 13; Jürg Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1988, S. 247; a.A. Berger, S. 559). Ausserdem begrenzt das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV das Nachholen von Rückstellungen zeitlich auf die Verlustverrechnungsperiode von § 70 Abs. 1 StG bzw. § 46 lit. g aStG (vgl. Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der steuerrechtlichen Behandlung von Verlusten, ASA 67 [1998/1999], S. 522). Unter demselben Vorbehalt sind Kosten, für die in einem früheren Geschäftsjahr eine Rückstellung hätte gebildet werden müssen, im Jahr, in dem sie tatsächlich angefallen sind, als Aufwand zuzulassen.

E. 4.2

Die Rekurskommission II hat im Entscheid vom 31. Januar 2001 eingehend erwogen, dass bereits in den Geschäftsjahren 1992/93 und 1993/94 für die streitbetroffenen Abgangsentschädigungen zwingend Rückstellungen hätten gebildet werden müssen. Auch wenn es handelsrechtlich als durchaus sinnvoll erscheint und von einem Teil der Lehre auch befürwortet wird, bereits während der Dienstzeit der Mitarbeiter zur Deckung von Abgangsentschädigungen Rückstellungen zu verbuchen (Jürg Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1992, S. 184 f.), kann jedenfalls nicht von einem offensichtlichen Bilanzierungsfehler ausgegangen werden, wenn die Rückstellung frühestens beim Eintritt der Voraussetzungen einer Leistungsverpflichtung vorgenommen wird. Dies trifft dann zu, wenn das Arbeitsverhältnis mit einem mindestens 50 Jahre alten Arbeitnehmer über das 20. Dienstjahr fort dauert und die weiteren reglementarischen Bedingungen erfüllt sind. Da C erst Ende 1994 das 20. Dienstjahr vollendet hatte und frühestens zu diesem Zeitpunkt alle im "Reglement über Kapitalabfindung für Füper" vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt waren, sind die von der Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 1994/95 und 1995/96 vorgenommenen Rückstellungen von Fr. 500'000.- bzw. Fr. 1'500'000.- geschäftsmässig begründet. Selbst wenn die Bildung der Rückstellungen in den früheren Jahren offenkundig handelsrechtswidrig unterlassen worden wären, so hätten diese in den Geschäftsjahren 1994/95 und 1995/96 noch nachgeholt werden können, da sie nach dem Gesagten in der vorgeschriebenen Verlustverrechnungsperiode von vier Jahren erfolgt sind (§ 46 lit. g aStG) und keine Anhaltspunkte für ein missbräuchliches Verhalten vorliegen. Der von der Rekurskommission vorgenommenen Berechnungsweise, welche auf einer nachgeholt Verlustverrechnung basiert, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr ist innerhalb der Verlustverrechnungsfrist dem Leistungsfähigkeitsprinzip Nachdruck zu verleihen und daher die von der Pflichtigen vorgenommene Rückstellungsbildung zuzulassen. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde. Die Pflichtige ist antragsgemäss für das Steuerjahr 1997 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 279'300.- (Steuersatz 8,085 %) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 2'753'435.- (Steuersatz 1,5 %) einzuschätzen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Dieser hat ausserdem der Beschwerdeführerin für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für das Steuerjahr 1997 mit einem steuerbaren Ertrag von Fr. 279'300.- (Steuersatz 8,086 %) und einem steuerbaren Kapital von Fr. 2'753'000.- (Steuersatz 1,5 %) eingeschätzt. 2. Die Rekurskosten werden dem Beschwerdegegner auferlegt. 3. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 11'000.--; die übrigen Kosten betragen: Fr. 60.-- Zustellungskosten, Fr. 11'060.-- Total der Kosten. 4. Die Gerichtskosten werden dem Beschwerdegegner auferlegt. 5. Der Beschwerdegegner wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 20'000.-- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen. 6. ...

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