

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00011 vom 21. Mai 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-05-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2003.00011

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00011 du 21 mai 2003

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00011 del 21 maggio 2003

Regeste

Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2000 | Rückstellungen Grossreparaturen einer Wohnbaugenossenschaft müssen dem Erneuerungsfonds belastet werden und dürfen nicht als laufender Unterhalt aufwandwirksam verbucht werden (E. 2);
Steuerrückstellungen werden nur bei entsprechender Verbuchung gewährt. Eine die Rückstellung übersteigende Steuerschuld stellt geschäftsmässig begründeten Aufwand im Geschäftsjahr der Rechtskraft der Einschätzung dar (E. 3).

Erwägungen

E. 2

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person berechnet sich nach § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, erhöht um die vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen verwendet werden, wie unter anderen geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen. a) Die bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns 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 (Richner/Frei/Kaufmann, § 64 N. 64). Die Rückstellung darf denjenigen Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine entsprechende 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). Aufgrund des provisorischen Charakters von Rückstellungen bedarf es einer Abrechnung im Zeitpunkt, in dem sich die erwartete Vermögenseinbusse tatsächlich verwirklicht oder die Verlustgefahr ganz oder teilweise wegfällt (RB 1981 Nr. 61). Bestehende Rückstellungen sind an jedem Bilanzstichtag neu zu beurteilen. Aufgrund der Neuurteilung werden sie erhöht, beibehalten oder aufgelöst. b) Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (RB 1975 Nr. 55). Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Wertberichtigungen zu ermöglichen, ist der Steuerpflichtige kraft der ihn treffenden gesetzlichen Obliegenheiten gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zu Grunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei er für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1987 Nr. 35). Insbesondere hat er spätestens vor

Rekurskommission binnen der Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen oder zumindest unter genauer Bezeichnung anzubieten. Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend gemachten Aufwendungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit möglich ist. Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung, so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen. Diesfalls hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als misslungen zu betrachten ist. Die Einschätzungspraxis weicht davon insoweit ab, als sie gewisse Rückstellungen pauschal, das heisst ohne Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit, zum erfolgswirksamen Abzug zulässt. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich vorab in der sachgerechten Überlegung, dass finanzielle Risiken bzw. Entwertungen des Geschäftsvermögens nach den Erfahrungen des Geschäftslebens in gewissem Mass fortlaufend drohen und sich verwirklichen. Zugleich dient die Pauschalierung der in der Massenverwaltung besonders gebotenen Geringhaltung des behördlichen Aufwands und ist sie schliesslich auch für den Pflichtigen von erheblichem praktischem Nutzen, weil sie ihn von dem ihm obliegenden Nachweis von Tatsachen, welche Rückstellungen oder Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, in gewissem Umfang entbindet. Wird eine solche Pauschalen übersteigende Rückstellung oder Wertberichtigung beansprucht, so muss diese nach dem Prinzip der Einzelangabe in ihrer gesamten Höhe spezifiziert und nachgewiesen werden. c) Die Weisung der Finanzdirektion zur Einschätzung von Baugenossenschaften vom 6. April 1992 (aZStB IA Nr. 23/66) lässt Einlagen in den Erneuerungsfonds als Rückstellungen für Grossreparaturen (Erneuerungen) zu, solange die jährliche Gesamteinlage einschliesslich der gutgeschriebenen Zinsen den Betrag von $\frac{3}{4}$ % der Gebäudeversicherungssumme per Ende des betreffenden Geschäftsjahrs nicht übersteigt und der gesamte Erneuerungsfonds 10 % der Gebäudeversicherungssumme nicht übersteigt (Ziff. 2). Werden Grossreparaturen zweckwidrig nicht dem Erneuerungsfonds belastet, ist der entsprechende Teil der Rückstellung zu besteuern (Ziff. 3 Satz 2). Vorliegend besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von der Weisung der Finanzdirektion abzuweichen, wurde doch auch nicht behauptet, die Weisung sei gesetzeswidrig. d) Die Pflichtige macht geltend, dass sie als gemeinnützige Wohnbaugenossenschaft nicht der Weisung der Finanzdirektion unterstehe; diese gelte nur für gewöhnliche Baugenossenschaften. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinn hat für juristische Personen die Steuerbefreiung von Gewinn und Kapital zur Folge (§ 61 lit. f StG). Sie setzt indessen Uneigennützigkeit voraus, die einer Wohnbaugenossenschaft als Selbsthilfeorganisation fehlt. Damit gelten für die Pflichtige die gewöhnlichen Bestimmungen für die Besteuerung juristischer Personen einschliesslich der dazu erlassenen Weisungen. Da die Weisung der Finanzdirektion nach Inkrafttreten des aktuellen Steuergesetzes nicht aufgehoben wurde und inhaltlich nicht im Widerspruch dazu steht, hat sie entgegen der Ansicht der Pflichtigen weiterhin Gültigkeit. Die Ausführungen der Pflichtigen zur Wohnbauförderungsverordnung vom 9. Dezember 1998 und dem Reglement über das Rechnungswesen der von der Stadt Zürich unterstützten Wohnungsträger vom 2. Dezember 1992 sind ohnehin unbehelflich, da vorliegend nicht die Höhe der jährlichen Einlage in den Erneuerungsfonds umstritten ist, sondern, ob die als Aufwand verbuchten Kosten von Fr. 1'474'822.75 dem Erneuerungsfonds belastet werden

müssen, d.h. ob in deren Höhe die Rückstellung aufzulösen ist. In diesem Zusammenhang auch keine Rolle spielen das Motiv für die von der Pflichtigen getätigten Buchungen und die Instandsetzungsplanung 2001-2020 der Firma C. Wie schon die Rekurskommission zutreffend ausgeführt hat, entstehen nicht erst dann stille – zu versteuernde – Reserven, wenn eine Rückstellung überhaupt nicht benötigt wird, sondern bereits dann, wenn die Rückstellung nicht im Zeitpunkt der tatsächlichen Vermögenseinbusse aufgelöst wird, für welche die Rückstellung gebildet wurde. Da es sich beim Erneuerungsfonds bis zu einem gewissen Grad um eine Pauschalrückstellung für eine Bandbreite von Kostenrisiken – sog. Grossreparaturen – handelt, muss anhand seines Zwecks im Einzelfall entschieden werden, welche Ausgaben über ihn abgerechnet werden müssen. Grundsätzlich erweckt die Pflichtige mit der Verbuchung der umstrittenen Fr. 1'474'822.75 als "Ausserordentlicher Aufwand, Instandhaltung – Nachholbedarf" selbst den Eindruck, dass es sich dabei, entgegen ihrer eventuellen Behauptung, nicht um periodisch anfallenden gewöhnlichen Unterhalt handelt. Für die Beurteilung der einzelnen Posten kann auf die zutreffenden Erwägungen der Rekurskommission verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Die zusätzlichen tatsächlichen Ausführungen der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift können wegen des Novenverbots vor Verwaltungsgericht nicht mehr berücksichtigt werden. Die Vorinstanz hat anhand der ihr vorliegenden Informationen detailliert ausgeführt, welche Ausgaben als Grossreparaturen, die nur in relativ langen zeitlichen Abständen zu tätigen sind und regelmässig grössere Kosten verursachen, im Sinn der Weisung der Finanzdirektion zu betrachten sind. Wenn die Pflichtige sich auf die Wohnbauförderungsverordnung beruft, verkennt sie, dass diese nur für Subventionsobjekte gilt, und ausserdem aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung von Wohnbauförderung und Steuergesetzgebung jeweils eine andere Beweislastverteilung besteht. Während gemäss Wohnbauförderungsverordnung Entnahmen aus dem Erneuerungsfonds nachgewiesen werden müssen, sind im Steuerrecht steuermindernde Belastungen der Erfolgsrechnung nachzuweisen. Die Pflichtige hat auch nicht behauptet, dass ihr im Rahmen der Wohnbauförderung die Abrechnung der umstrittenen Ausgaben über den Erneuerungsfonds verweigert worden wäre, weshalb die Steuerbehörden sich dazu nicht in Widerspruch setzen dürften. Indem die Pflichtige es unterlassen hat, substantiierte Ausführungen zu den einzelnen Ausgaben zu machen, muss sie die Folgen der Beweislosigkeit tragen, d.h. es wird davon ausgegangen, dass es sich um Grossreparaturen handelte, welche nicht der Erfolgsrechnung, sondern dem Erneuerungsfonds belastet werden müssen. Sinngemäss ruft die Pflichtige den Vertrauensschutz aufgrund Einschätzungen früherer Steuerperioden an. Indessen sind Steuerveranlagungen keine individuellen und konkreten Zusicherungen der Behörde, die zwingende Voraussetzung für die Gewährung des Vertrauensschutzes sind.

E. 3

Die von der Pflichtigen eventualiter beantragte Rückstellung für die zusätzlichen, durch die Aufrechnung verursachten Steuern kann nicht gewährt werden, da Steuerrückstellungen nur dann abzugsfähig sind, wenn sie verbucht und offen ausgewiesen werden (RB 1999 Nr. 141 E. 2). Bei den periodischen Steuern wird die Steuerschuld mit rechtskräftiger Einschätzung verbindlich festgesetzt. Weil dies im System der Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung erst nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahrs geschieht, ist im entsprechenden Geschäftsjahr für die wahrscheinliche Steuerschuld eine Rückstellung zu bilden. Entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission (vgl. StE B 72.14.2 Nr. 29) geht das Verwaltungsgericht davon aus, dass angesichts der provisorischen Natur von

Rückstellungen eine Verpflichtung – also auch eine Steuerschuld –, welche die dafür gebildete Rückstellung übersteigt, im nicht gedeckten Betrag geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt (vgl. RB 1999 Nr. 141). Dies entspricht der Pflicht zur (erfolgswirksamen) Auflösung einer Rückstellung, wenn diese sich im Nachhinein als ungerechtfertigt bzw. zu hoch herausstellt.

E. 4

... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. ...

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