

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00018 vom 10. September 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-09-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2003.00018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2003.00018)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00018 du 10 septembre 2003

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00018 del 10 settembre 2003

## Regeste

Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2000 | Steuerrückstellungen Ist die Bildung einer Rückstellung 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, die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt und die Verlustverrechnungsperiode nicht überschritten ist. 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.

## Erwägungen

### E. 2

Der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft berechnet sich nach § 64 Abs. 1 StG aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 2). Steuern gehören laut § 65 Abs. 1 lit. a StG zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und sind damit zur Berechnung des steuerbaren Reingewinns ertragsmindernd zu berücksichtigen. Abzugsberechtigt sind gemäss der bisherigen Rechtsprechung zu § 46 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 aStG tatsächlich entrichtete Steuern sowie zu diesem Zweck geschaffene Rückstellungen; letztere gemäss ständiger Rechtsprechung allerdings nur dann, wenn sie verbucht und offen ausgewiesen werden (RB 1999 Nr. 141, 1986 Nr. 40; Weisung zum neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997, ABI 1994, 1482).

### E. 2.1

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, Unternehmenssteuerrecht, 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. 2.2**

Hat eine Handelsbilanz Grundlage einer rechtskräftigen Einschätzung gebildet und wird erst nachträglich entdeckt, dass sie im erwähnten Sinn offenkundig handelsrechtswidrig ist oder aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften einer Korrektur bedurft hätte, so kann der Mangel nur beseitigt werden, wenn die Rechtskraft der Einschätzung aufgehoben wird, d.h. bloss 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], S. 144; Danielle Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977, S. 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 (RB 2002 Nr. 109 E. 2b). Oberstes Ziel der Einschätzung ist nach Gesetz und Verfassung die "vollständige und gerechte Besteuerung" (§ 132 Abs. 1 StG) im Sinn des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [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 (vgl. Brülisauer/Kuhn, Art. 58 DBG N. 41 zum Periodizitätsprinzip). 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 frühere offenkundige ("verschleppte") Bilanzierungsfehler in den Folgejahren richtig zu stellen (RB 2002 Nr. 109 E. 2c). Mit der nachträglichen Korrektur wird auch dem Totalgewinnprinzip Rechnung getragen, welches besagt, dass die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dessen Totalgewinn – damit auch dessen gesamter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – entsprechen soll (vgl. Brülisauer/Kuhn, Art. 58 DBG N. 40 und 42, mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

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 ge-

nau 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 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 (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. 3.1**

Das kantonale Steueramt hat in seinem Einspracheentscheid vom 23. September 2002 die Einschätzung hinsichtlich des hier noch einzig interessierenden Reingewinns von Fr. -3'050.- auf Fr. 27'049.- erhöht. Anstelle des deklarierten Steueraufwands von Fr. 37'361.- hat die Einsprachebehörde lediglich Fr. 7'262.- als periodengerechte Steuern für das Geschäftsjahr 2000 gewinnmindernd zu gelassen. Im Mehrbetrag hat sie die frühere Geschäftsjahre betreffenden Aufwendungen zufolge fehlender Steuerrückstellungen aufgerechnet. Die Vorinstanz hat die Beschwerde wohl formell teilweise gutgeheissen, jedoch im Resultat die Aufrechnung des als periodenfremd bezeichneten Aufwands für die direkten Bundessteuern der Jahre 1997 - 1999 im Betrag von Fr. 17'065.50 geschützt.

### **E. 3.2**

Aufgrund der dargelegten Grundsätze sind diese Aufrechnungen hinsichtlich der im Beschwerdeverfahren gerügten Beträge von Fr. 110.50 (direkte Bundessteuer 1999) sowie Fr. 9'748.90 (direkte Bundessteuer 1997) zu Unrecht erfolgt. Da sodann keine Anhaltspunkte für ein missbräuchliches Verhalten der Pflichtigen vorliegen und zudem die Verlustverrechnungsperiode von § 70 Abs. 1 StG bzw. § 46 Abs. 2 lit. g aStG nicht überschritten ist, ist der ausgewiesene Steueraufwand in der streitbetroffenen Periode ertragsmindernd zuzulassen. Ebenso zu Unrecht ist die Rückzahlung von Fr. 724.40 (direkte Bundessteuer 1998) nicht erfolgswirksam berücksichtigt worden. Insgesamt ist daher der Reingewinn um Fr. 9'135.00 zu korrigieren und die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 17'914.00, bzw. gerundet Fr. 17'900.00 einzuschätzen. Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass diese Einschätzung den seitens der Vorinstanzen berücksichtigten Betrag von Fr. 7'262.- – als Rückstellung für die direkte Bundessteuer 2000 sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2000 – enthält. Die betragsmässige Abweichung vom Beschwerdeantrag rührt daher, dass das Verwaltungsgericht die erstmals im

Beschwerdeverfahren vorgebrachten "effektiven Steuerbetreffnisse" des Jahrs 2000 nicht berücksichtigen kann (vgl. E. 1.2). Mit der von der Vorinstanz vorgenommenen Korrektur des Kapitals auf Fr. 313'000.- ist die Pflichtige ausdrücklich einverstanden. Dieses ist auch im Licht der vorstehenden Erwägungen nicht zu korrigieren. Damit ist die Beschwerde der Pflichtigen gutzuheissen, womit auf die ausdrücklich als Eventualanträge gestellten verfahrensrechtlichen Einwände nicht weiter einzugehen ist.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und hat dieser die Beschwerdeführerin für ihre Umtriebe zu entschädigen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Pflichtige wird für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2000 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 17'900.- (Steuersatz 5,503 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 313'000.- (Steuersatz 1,5 %) eingeschätzt. 2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 1'000.--; die übrigen Kosten betragen: Fr. 60.-- Zustellungskosten, Fr. 1'060.-- Total der Kosten. 3. Die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens werden dem Beschwerdegegner auferlegt. 4. Der Beschwerdegegner wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin für das Rekursverfahren und das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen. 5. ...

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