

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00050 vom 21. September 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-09-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00050

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00050 du 21 septembre 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00050 del 21 settembre 2011

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2008 | Keine geschäftsmässig begründeten Rückstellungen im Zusammenhang mit einem Rahmenvertrag zur Erbringung von Informatikdienstleistungen: Zwar hatte die Pflichtige aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen grundsätzlich mit Ansprüchen der X aus vertraglicher Nicht- bzw. Schlechterfüllung zu rechnen, welche der Pflichtigen jedoch nie angedroht worden sind. Im Gegenteil: Der Schriftverkehr zwischen der X und der Pflichtigen noch im Dezember 2008 lässt einzig den Schluss zu, dass die X am Projekt festhalten wollte. Ansonsten hätten die Vertragsparteien nicht bereits anfangs Januar 2009 das weitere Vorgehen vereinbaren können, wie es sich im Februar bestätigte. Bis zum Bilanzerrichtungstag hat sich die Ungewissheit um das Projekt zwar nicht beseitigen lassen; jedoch gelingt es der Pflichtigen nicht, die von der Rechtsprechung verlangte hohe Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Ausgabe nachzuweisen. Die streitbetreffene Rückstellung ist daher zu Recht dem Reingewinn und dem Kapital der Pflichtigen aufgerechnet worden (E. 2.2.1). Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist für diese Beurteilung nicht allein und ausschliesslich auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag abzustellen. Ereignisse bis zum Bilanzerrichtungstag dürfen gemäss unangefochtener Lehre und Rechtsprechung, soweit sie "wertaufhellende Tatsachen" bilden, angemessen berücksichtigt werden (vgl. auch E. 2.1.1.) Insoweit die Pflichtige die verbuchte Rückstellung erneut in ein nicht verbuchtes transitorisches Passivum umdeuten will, ist auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz zu verweisen, welchen das Verwaltungsgericht beitrifft und mit welchen sich die Pflichtige nicht genügend auseinandersetzt (E. 2.2.2). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2011.00050 Urteil der 2. Kammer vom 21. September 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Florence Robert. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2008, hat sich ergeben: I. Die A AG bezweckt Managementberatung sowie Erbringung von Beratungs-, Implementierungs- und Entwicklungsleistungen in allen Bereichen der Informatikbranche. In ihrer Steuererklärung 2008 deklarierte sie gemäss Abschluss 2008 einen Gewinn von Fr. ..., nach Verrechnung mit Vorjahresverlusten einen steuerbaren Gewinn von Fr. Hiervon abweichend schätzte das kantonale Steueramt die Gesellschaft am 11. Mai 2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Dabei rechnete es eine von der Pflichtigen geltend

gemachte Rückstellung von Fr. ... ertrags- und kapitalseitig als geschäftsmässig nicht begründet auf. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 19. November 2010 ab. II. Den Rekurs der Pflichtigen wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 31. März 2011 ab. III. Hiergegen liess die Pflichtige mit Eingabe vom 12. Mai 2011 Beschwerde an das Verwaltungsgericht erheben, dem sie sinngemäss beantragte, die Einschätzung sei gemäss Deklaration vorzunehmen. Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 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 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 Steuerrekurskommission 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. 2.1

Die gesetzlichen Grundlagen sind durch die Vorinstanz vollständig und zutreffend dargelegt worden. Demnach ermittelt sich der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person 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.

E. 2.1.1

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 (vgl. RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4.1. B 72.14.2 Nr. 6) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 64 N. 75 ff., auch zum Folgenden). Dabei wird nicht verlangt, dass die Ausgabe etwa unmittelbar bevorsteht oder sich in der Folgeperiode gar verwirklicht. Indessen muss eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür bestehen, dass sie eintritt. Für die steuerrechtliche Anerkennung solcher Rückstellungen wird damit vorausgesetzt, dass mit der Erbringung der Leistungen ernsthaft zu rechnen ist (Markus Reich/Marina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 29 DBG N. 16 m. H.). 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, sofern dadurch die Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden (RB 1986 Nr. 41, auch zum Folgenden). Zu berücksichtigen sind mithin sogenannt "wertaufhellende Tatsachen", d. h. solche, die lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag tatsächlich dargestellt haben (Reich/Züger, Art. 29 DBG N. 11).

E. 2.1.2

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 zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei er für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1987 Nr. 35). Insbesondere hat er spätestens vor Steuerrekursgericht 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 das Steuerrekursgericht 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 (vgl. RB 1987 Nr. 35).

E. 2.2

Die Pflichtige hat mit der Bank C einen Rahmenvertrag über die Erbringung von Informatikdienstleistungen abgeschlossen und ist gestützt hierauf einen Werkvertrag über Fr. ... zur Lieferung eines Computersystems (Hardware und Software) eingegangen, zahlbar in drei Akontobeträgen je nach Projektfortschritt. Bei der Umsetzung des Projekts ist die Pflichtige in Verzug geraten – der vorgesehene Ablieferungstermin vom 30. September 2008 konnte nicht eingehalten werden. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2008 hat die Bank C mitgeteilt, dass die Abnahme "gescheitert" sei. Gleichzeitig hat die Bank C jedoch auch festgehalten, welche Dokumentationen/Codes für die zu wiederholende Abnahme aufzubereiten seien. Das genaue weitere Vorgehen hierzu sollte in einer bereits auf den 8. Januar 2009 terminierten Sitzung definitiv vereinbart werden. Am 3. Februar 2009 schloss die Pflichtige mit der Bank C eine "Ergänzung Nr. 1 zum Einzelvertrag" ab, in welchem der Lieferungsumfang der vertraglich geschuldeten Leistung neu, zum Teil erweitert, formuliert wurde. In der nämlichen Vereinbarung wurde der Terminplan angepasst, die Vergütung um Fr. ... auf neu Fr. ... festgelegt und die Bank C verzichtete ausdrücklich auf das ihr zustehende Recht, vom Vertrag zurückzutreten, indem die bisherige Regelung der Konventionalstrafe sowie des Rücktrittsrechts aufgehoben und neu gefasst worden ist. Am 6. Mai 2009 hat die Bank C erneut festgestellt, dass die Endabnahme des Gesamtsystems "gescheitert" und bis auf Weiteres auszusetzen sei. Diese Endabnahme des Gesamtsystems hat dann tatsächlich nach weiteren Verschiebungen erst Mitte September 2009 erfolgen können.

E. 2.2.1

Es steht ausser Frage, dass sich das streitbetroffene Projekt am Bilanzstichtag nicht nach den Erwartungen der Vertragsparteien entwickelte und Schwierigkeiten aufwies. Die Pflichtige hatte daher aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen grundsätzlich mit Ansprüchen der Bank C aus vertraglicher Nicht- bzw. Schlechterfüllung zu rechnen. Zutreffend hat die Vorinstanz hierzu jedoch dargelegt, dass der Pflichtigen weder Konventionalstrafen noch gar ein Vertragsrücktritt der Bank C oder sonstige finanzielle Konsequenzen je angedroht worden sind. Im Gegenteil: Der Schriftverkehr zwischen der Bank C und der Pflichtigen noch im Dezember 2008 lässt einzig den Schluss zu, dass die Bank C am Projekt auch unter diesen schwierigen Verhältnissen festhalten wollte. Ansonsten hätten die Vertragsparteien nicht bereits anfangs Januar 2009 das weitere Vorgehen vereinbaren können. Mit der Vereinbarung im Februar 2009 bestätigte sich dies, wurde darin doch gar der Leistungsumfang und auch die Vergütung an die Pflichtige noch ausgedehnt. Auch im Umfeld dieser Vertragsergänzung ist die Pflichtige offensichtlich nie mit Forderungen der Bank C aus vertraglicher Nicht- oder Schlechterfüllung konfrontiert worden. Damit ist festzuhalten, dass am Bilanzstichtag wohl ein gewisses Risiko bestand, dass die Pflichtige mit Forderungen der Bank C im Zusammenhang mit diesem Projekt konfrontiert werden könnte. Indessen war bereits damals die Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer entsprechenden Ausgabe gering, da die Parteien wie dargelegt die weitere Zusammenarbeit suchten und vorantrieben. Bis zum Bilanzerrichtungstag hat sich die Ungewissheit um das Projekt zwar nicht beseitigen lassen, indessen ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Bank C Ansprüche geltend machen würde, vor allem im Licht der Ergänzungsvereinbarung vom 3. Februar 2009 noch weiter gesunken. Damit gelingt es der Pflichtigen nicht, die von der Rechtsprechung verlangte hohe Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Ausgabe, vorliegend der Verpflichtung zu Leistungen infolge Erfüllungsverzugs an die Bank C, nachzuweisen. Die streitbetroffene Rückstellung ist durch die Vorinstanzen aus diesen Gründen zu Recht dem Reingewinn und dem Kapital der Pflichtigen aufgerechnet worden. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist für diese Beurteilung nicht allein und ausschliesslich auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag abzustellen. Ereignisse bis zum Bilanzerrichtungstag (vorliegend seitens des Steuerkommissärs unwidersprochen auf Ende April 2009 angesetzt) dürfen gemäss unangefochtener Lehre und Rechtsprechung, soweit sie "wertaufhellende Tatsachen" bilden (vgl. vorne Ziff. 2.1.1.), angemessen berücksichtigt werden. Die Vorinstanz hat daher die weitere Entwicklung der vertraglichen Beziehungen zwischen der Bank C und der Pflichtigen bis ins Frühjahr 2009 angemessen in ihre Überlegungen miteinbeziehen dürfen, hat diese doch die Verhältnisse um den Gewährleistungs- bzw. Schadenersatzanspruch der Bank C zum Bilanzstichtag geklärt.

E. 2.2.2

Insoweit die Pflichtige die verbuchte Rückstellung erneut in ein nicht verbuchtes transitorisches Passivum umdeuten will, ist auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz zu verweisen, welchen das Verwaltungsgericht beitrifft und mit welchen sich die Pflichtige nicht genügend auseinandersetzt: Zum einen ist der Umfang der per Bilanzstichtag erbrachten Leistungen im gesamten Verfahren durch die Pflichtige weder behauptet noch substantiiert worden, weswegen die Verpflichtung zur Bilanzierung eines entsprechenden Passivums weder dem Grundsatz noch dem Umfang nach ausgewiesen ist. Zum andern hat sich die Pflichtige bei der vorgenommenen buchhalterischen Behandlung

behaften zu lassen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N. 90). Dies führt zu Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und muss ihr die verlangte Parteientschädigung versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetz vom 24. Mai 1959 [VRG] 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.