

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00096 vom 29. Januar 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00096

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00096 du 29 janvier 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00096 del 29 gennaio 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2017 | Aufrechnung einer Rückstellung für künftige Mietzinse nach Beschluss der Einstellung der Geschäftstätigkeit [Die Pflichtige ist eine Aktiengesellschaft, welche Beratungsdienstleistungen im Finanzbereich erbringt. Aufgrund Verlust ihres Hauptmandats beschloss sie im Jahr 2017, ihre Geschäftstätigkeit auf Mitte 2018 einzustellen. Für die bis zum ordentlichen Ende des Mietvertrags geschuldeten Mietzinse machte sie eine Rückstellung geltend. Im Vorjahr buchte sie zudem eine Rückstellung für Kosten im Zusammenhang mit der Wiederherstellung der Büroräumlichkeiten]. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (E. 5.2.1). Vorliegend liegt die Ursache für den Anfall des Mietaufwands nicht in der im Oktober 2017 bekannt gewordenen Kündigung des Mandats, sondern im bereits vor einigen Jahren abgeschlossenen Mietvertrag. Damit fehlt es an einer Ursache im Geschäftsjahr 2017, was eine handelsrechtliche Pflicht zur Bildung einer Rückstellung ausschliesst (E. 5.2.2). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung setzt voraus, dass der entsprechende Aufwand unter den konkreten Umständen dem abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden kann (E. 5.3.1). Eine Belastung des Geschäftsjahrs 2017 mit den Mietzinsen für die Periode Juli 2018 bis Februar 2020 verletzt – wie die Vorinstanz zurecht erwog – das Periodizitätsprinzip. Die Vorinstanz hat die Rückstellung für künftige Mietzinse zurecht verneint (E. 5.3.2). Gutheissung der Beschwerde in Bezug auf die im Vorjahr gebildete Rückstellung für Kosten im Zusammenhang mit der Wiederherstellung der Büroräumlichkeiten (E. 6). Teilweise Gutheissung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00096 SB.2019.00097 Urteil der 2. Kammer vom 29. Januar 2020
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Corinna Seiler. In Sachen A AG, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2017 Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2017, hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) erbringt Beratungs- und Verwaltungsdienstleistungen im Finanzbereich. Sie wurde am 12. August 2014 in das Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Am 4. Juli 2018 wurde sie zufolge Sitzverlegung im hiesigen Handelsregister gelöscht und neu im Handelsregister des Kantons B eingetragen. Als einziges Mitglied des Verwaltungsrates

und zeichnungsberechtigte Person ist C eingetragen. B. In der Erfolgsrechnung des Steuerjahrs vom 1. Januar bis 31. Dezember 2017 verbuchte die Pflichtige als ausserordentlichen Aufwand "Büromiete Juli 2018 bis Februar 2019 (recte: 2020)" in der Höhe von Fr. In derselben Steuerperiode wurde in der Bilanz eine kurzfristige Rückstellung von Fr. ... sowie eine langfristige Rückstellung mit dem Betreff "Miete Jan 2019 bis Feb 2020" in der Höhe von Fr. ... passiviert. Bereits im Vorjahr (2016) wurde eine kurzfristige Rückstellung über Fr. ... für Kosten im Zusammenhang mit der Wiederherstellungspflicht der Büroräumlichkeiten gegenüber der Vermieterin passiviert. Mit Auflage vom 25. Januar 2019 verlangte das kantonale Steueramt von der Pflichtigen neben weiteren Unterlagen den Kontoauszug zum ausserordentlichen Aufwand Büromiete über Fr. ... sowie eine substantiierte geschäftsmässige Begründung und Sachverhaltsdarstellung inklusive Mietverträge und alle weiteren relevanten Vertragskopien und Belege. Mit Eingabe vom 1. Februar 2019 nahm die Pflichtige zur Aktenaufgabe wie folgt Stellung: Im Jahr 2017 sei beschlossen worden, die Geschäftstätigkeit per Ende Juni 2018 zu beenden, das gesamte Personal zu entlassen und die Büroräumlichkeiten zu kündigen. Die am 12. Januar 2018 ausgesprochene Kündigung sei durch die Vermieterin bestätigt worden. Die nach der Einstellung der Geschäftstätigkeit anfallenden zwanzig Monatsmieten von Juli 2018 bis Februar 2020 von je Fr. ... und gesamthaft Fr. ... seien zurückgestellt worden. Die Mietzinse für die Monate Juli 2018 bis Dezember 2018 (sechs Monate à Fr. ... = Fr. ...) seien als kurzfristige Rückstellung berücksichtigt worden. Die Differenz von Fr. ... zur gebuchten kurzfristigen Rückstellung von Fr. ... sei auf mögliche zukünftige Kosten im Zusammenhang mit der Wiederinstandstellung der gemieteten Räumlichkeiten zurückzuführen. Die langfristige Rückstellung beinhalte die in den Monaten Januar 2019 bis Februar 2020 anfallenden Mietzinse (14 Monate à Fr. ... = Fr. ...). Als Beilagen reichte sie die Kündigungsbestätigung der Vermieterin (D AG) vom 31. Januar 2018 hinsichtlich der Büroräumlichkeiten, die Kontoblätter zu den Konten Raummiete, übrige kurzfristige Rückstellungen, übrige langfristige Rückstellungen sowie eine Zusammenstellung des übrigen betrieblichen Aufwands ein. C. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 5. Februar 2019 rechnete das kantonale Steueramt die kurz- und langfristigen Rückstellungen, gesamthaft Fr. ... gewinn- und kapitalseitig auf. Es begründete dies damit, dass Rückstellungen für künftige Aufwendungen steuerlich nicht gebildet werden könnten, weil es an einem schädigenden Ereignis im aktuellen Geschäftsjahr fehle. D. In den Einsprachen vom 6. März 2019 stellte die Pflichtige den Antrag, die in der Steuererklärung deklarierten Werte für Gewinn und Kapital seien unverändert zu übernehmen. In der Begründung führte sie aus, sie habe im März 2017 mit einer Mandantin einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen. Diese habe sie im Oktober 2017 darüber informiert, sie werde vom Vertrag per Ende Juni 2018 zurücktreten. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 24. Mai 2019 ab. Es gewährte der Pflichtigen jedoch auf die entsprechenden Aufrechnungen abgestimmte Steuerrückstellungen. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 30. August 2019 ab. III. Mit Beschwerde(n) vom 11. Oktober 2019 beantragte die Pflichtige, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 30. August 2019 sei aufzuheben. Es sei im Sinn des Rekurses der Beschwerdeführerin vom 21. Juni 2019 zu entscheiden und der Jahresgewinn für die Steuerperiode 2017 mit Fr. ... und das steuerbare Kapital mit Fr. ... festzulegen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdegegners. Mit Präsidialverfügung vom 11. Oktober 2019 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2019.00096 (Staats- und Gemeindesteuern 2017) und

SB.2019.00097 (direkte Bundessteuer 2017). Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde F nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2017 (SB.2019.00096) und direkter Bundessteuer 2017 (SB.2019.00097) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 11. Oktober 2019 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). 1.3 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Neue Beweise dürfen insoweit vorgelegt werden, als sie den bereits behaupteten Sachverhalt untermauern. Vom Novenverbot ausgenommen sind zudem echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG; Art. 147 bzw. Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548).

E. 2.1

In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügt die Pflichtige die separate Kostenaufgabe der Vorinstanz für den Rekurs und die Beschwerde. Es seien nicht zwei verschiedene Verfahren durchgeführt worden, eine Kostenaufgabe für zwei Verfahren sei daher nicht gerechtfertigt.

E. 2.2

Beziehen sich die Anträge des Rechtsmittels vor dem kantonalen Gericht sowohl auf die direkte Bundessteuer als auch auf die Staats- und Gemeindesteuern, hat das kantonale Gericht grundsätzlich zwei Entscheide zu fällen, die aber in einem Urteil zusammengefasst sein können (BGE 153 II 260, E. 1.3.1). Es handelt sich auch um zwei verschiedene Verfahren, welche grundsätzlich in einem Urteil vereinigt werden können (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 24 N. 12). Wie das Bundesgericht (vgl. BGr, 26. März 2015, 2C_458/2014, E. 1.2) eröffnen auch das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht für beide Steuerarten je ein separates Verfahren. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht und nicht zu beanstanden, dass das

Steuerrekursgericht und namentlich auch das Verwaltungsgericht für die Verfahren je separate Gerichtsgebühren erheben. Diese richten sich nach dem jeweiligen Rechtsmittel zugrundeliegenden Streitwert, der für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern in der Regel unterschiedlich hoch ausfällt. Auch vor diesem Hintergrund rechtfertigen sich separate Gerichtsgebühren. Die separate Gebührenerhebung des Steuerrekursgerichts ist damit nicht zu beanstanden.

E. 3.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (lit. a bzw. Ziff. 1) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b 2. Lemma bzw. Ziff. 2 lit. b). Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Die Ergebnisse der Geschäftsperioden verschiedener Perioden dürfen nach dem Periodizitätsprinzip nicht untereinander ausgeglichen werden, indem das Ergebnis einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht wird (BGr, 2. Oktober 2019, 2C_972/2018, E. 4.5; BGE 137 II 353 E. 6.4.4).

E. 3.2.1

Bei einer Rückstellung handelt es sich um eine durch nicht bargeldwirksame Aufwandsbuchung gebildete Fremdkapitalposition, mit welcher einem tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannten Aufwand oder Verlust, der sich erwartungsgemäss erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklichen wird und dem kein zurechenbarer Gegenwert gegenüber steht, Rechnung getragen wird (Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich 2019, N. 1001; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich 2012, § 15 N. 91; Peter Brülisauer/Marco Mühlemann in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 58 DBG N. 74). Handelsrechtlich müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Obligationenrecht [OR]). Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen Rückstellungen zudem insbesondere gebildet werden für: 1. regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, 2. Sanierungen von Sachanlagen, 3. Restrukturierungen,

E. 3.2.2

Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind gemäss Art. 63 Abs. 1 DBG (vgl. ebenso Art. 29 Abs. 1 DBG) zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a); Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b); andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) sowie künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken (lit. d). Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG). Die Aufzählung der verschiedenen Arten von

abziehbaren Rückstellungen (lit. a bis lit. d) ist abschliessend (Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 29 DBG N. 6).

E. 3.3.1

Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt (Reich/Züger/Betschart, Art. 29 DBG N. 14). Dazu hat die steuerpflichtige Person die Rückstellung im Einzelnen sachlich zu begründen und nach Bestand und Umfang nachzuweisen, auch wenn es sich um Schätzungen handelt (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 StG N. 121 mit Verweis auf RB 2002 Nr. 110).

E. 3.3.2

Die Aufrechnung von bilanzierten Rückstellungen hingegen wirkt sich steuerbegründend aus, weshalb gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast im Steuerrecht nach Lehre und Rechtsprechung die tatsächlichen Voraussetzungen von der Steuerbehörde zu beweisen sind. Im Hinblick auf den besonderen Charakter der Rückstellungen ist indessen Folgendes zu beachten (BGr, 23. August 2010, 2C_392/2009, E. 3.2 auch zum Folgenden und mit weiteren Hinweisen): Rückstellungen sind vorläufige Korrekturen, weshalb steuerrechtlich deren geschäftsmässige Begründetheit in jeder Periode zu prüfen ist. Es gibt folglich keinen Anspruch oder gar ein wohlerworbenes Recht auf Fortführung von Rückstellungen nach Belieben, auch wenn deren geschäftsmässige Begründetheit der Höhe nach oder im Bestand weggefallen ist. Die steuerpflichtige Unternehmung muss somit auf Verlangen der Behörde über die geschäftsmässige Begründetheit Auskunft geben können. Aus dem gleichen Grund liegt auch keine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) vor, wenn die Steuerbehörde zu einer Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung schreitet, obschon im Vorjahr eine Prüfung unterblieb. Verweigert die Unternehmung die Auskunft oder kann sie keine genügenden Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nennen, kann die Rückstellung steuerrechtlich nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden.

E. 4

die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR).

E. 4.1

Die Vorinstanz kam in einem ersten Schritt zum Schluss, der Sachverhalt rund um das streitbetreffende Mietverhältnis und dessen konkrete Auflösung liege weitestgehend im Dunkeln. Trotz expliziter Einforderung des Mietvertrags durch das kantonale Steueramt habe die Pflichtige diesen nicht eingereicht. Damit habe sie den künftigen Mietaufwand resp. die Höhe der geltend gemachten Rückstellung mangels Einreichung des Mietvertrags nicht nachgewiesen, weshalb sich schon deshalb Rückstellungen, welche mit der Auflösung des Mietverhältnisses begründet werden, verbieten würden (vorinstanzlicher Entscheid, E. 2e). Die Pflichtige macht in der Beschwerdeschrift geltend, die Annahme der Vorinstanz, sie habe den Mietvertrag bis heute nicht vorgelegt, treffe nicht zu. In Erfüllung der Auflage vom 26. Januar 2019 habe sie der Steuerkommissärin mit E-Mail vom 1. Februar 2019 eine Kopie des Mietvertrags zugestellt.

E. 4.2

In der Stellungnahme der Pflichtigen vom 1. Februar 2019 zur Aktenaufgabe vom 26. Januar 2019 war unter der Unterschrift "Beilagen 1 bis 5 plus Mietvertrag E-Strasse F" vermerkt. Während sich die Beilagen 1 bis 5 in den Akten befinden, fehlt der Mietvertrag. Vor Verwaltungsgericht reicht die Pflichtige als Beweis nun einen Ausdruck des E-Mails vom 1. Februar 2019 an das kantonale Steueramt ein, woraus ersichtlich ist, dass auch der Mietvertrag als Anhang angefügt war. Vor diesem Hintergrund darf davon ausgegangen werden, dass die Pflichtige den Mietvertrag dem kantonalen Steueramt eingereicht hatte. Damit ist die Pflichtige ihrer Verpflichtung, den Mietaufwand (Höhe, Objekt, Kündigungsmodalitäten etc.) nachzuweisen, nachgekommen. Auf die weiteren Punkte, welche gemäss Ansicht der Vorinstanz nicht rechtsgenügend nachgewiesen worden seien (vorinstanzlicher Entscheid, E. 2c ff.), ist mangels Entscheiderheblichkeit nicht weiter einzugehen.

E. 5.1

In einem zweiten Schritt kam die Vorinstanz zum Schluss, die Rückstellungen für künftige Mietzinsen seien aufgrund der Verletzung des Periodizitätsprinzips steuerlich unzulässig. Die Pflichtige hingegen ist der Ansicht, die Kündigung des Mandatsverhältnisses im Oktober 2017 sei Ursache für die Beendigung der Geschäftstätigkeit gewesen und demzufolge sei das Schadenereignis im Jahr 2017 eingetreten und die Rückstellung für zukünftige Vermögensabflüsse im Betrag von Fr. ... im Jahr 2017 als geschäftsmässig begründeter Aufwand zuzulassen.

E. 5.2.1

Sobald handelsrechtlich eine Passivierungspflicht, d. h. eine Verpflichtung zur Vornahme von Rückstellungen gegeben ist, müssen diese auch bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden (Reich/Züger/Betschart, Art. 29 DBG N. 9). Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen. Handelsrechtlich besteht demzufolge nur dann eine Pflicht zur Bildung einer Rückstellung, sofern ein im Geschäftsjahr erfolgtes Ereignis einen Mittelabfluss erwarten lässt. Das Erfordernis des vergangenen Ereignisses schliesst sodann künftig erwartete oder geplante Geschäftsvorfälle als Ursache für die Bildung einer Rückstellung aus (Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 DBG N. 76).

E. 5.2.2

Vorliegend liegt die Ursache für den Anfall des Mietaufwands nicht in der im Oktober 2017 bekannt gewordenen Kündigung des Mandats, sondern im bereits vor einigen Jahren abgeschlossenen Mietvertrag. Die Kündigung des Mandats ist ursächlich für den Ertragsverlust, nicht jedoch für die anfallenden Mietzinse. Auch wenn die Kündigung des Mandats nicht erfolgt wäre, würden die Mietzinse dennoch anfallen. Damit fehlt es an einer Ursache im Geschäftsjahr 2017, was eine handelsrechtliche Pflicht zur Bildung einer Rückstellung gemäss Art. 960e Abs. 2 OR ausschliesst.

E. 5.3.1

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung soll mit Rückstellungen vermieden werden, dass – entsprechend dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip – die Bilanz die

Vermögenslage am Bilanzstichtag zu günstig erscheinen lässt. Rückstellungen werden deshalb steuerlich nur anerkannt, wenn sie der Sicherung unmittelbar drohender Verlustgefahr dienen, deren Ursache im Geschäftsjahr bereits eingetreten ist (Reich/Züger/Betschart, Art. 29 DBG N. 10 auch zum Folgenden). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung setzt voraus, dass der entsprechende Aufwand unter den konkreten Umständen dem abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden kann. Rückstellungen werden anerkannt, soweit sie der in zeitlicher Hinsicht richtigen Zuweisung erfolgswirksamer Vermögensabgänge dienen bzw. Rückstellungen müssen das Periodizitätsprinzip einhalten, damit sie steuerlich anerkannt werden (BGr, 26. August 2014, 2C_911/2013, E. 5.1.3). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns mittels übersetzter Rückstellungen (BGr, 23. November 2015, 2C_1101/2014, E. 3). Rückstellungen zur Abdeckung künftiger Risiken oder zur Finanzierung künftiger Investitionen werden steuerrechtlich nicht zugelassen (BGE 103 Ib 366 E. 4; Reich/Züger/Betschart, Art. 29 DBG N. 10 mit weiteren Hinweisen). Gleiches gilt für Rückstellungen für Ertragseinbussen, die sich möglicherweise in Zukunft ereignen könnten (BGr, 10. November 2011, 2C_478/2011, E. 2.1).

E. 5.3.2

Wie in E. 5.2 ausgeführt, fehlt es an einer Ursache im Geschäftsjahr 2017. Mietzinse haben einen periodischen Charakter, zumal sie auch erst monatlich fällig werden. Auch unter den Umständen der im Herbst 2017 beschlossenen Geschäftsaufgabe können die Mietzinse für die Monate Juli 2018 bis Februar 2020 wirtschaftlich nicht dem Jahr 2017 zugeordnet werden, sondern sind erst in den Steuerperioden 2018–2020 geschäftsmässig begründet. Eine Belastung des Geschäftsjahrs 2017 mit den Mietzinsen für die Periode Juli 2018 bis Februar 2020 verletzt – wie die Vorinstanz zu Recht erwog – das Periodizitätsprinzip (vgl. BGr, 19. September 2019, E. 4.3.2). Mit der Bildung einer Rückstellung für Mietzinse ab geplanter Einstellung der Geschäftstätigkeit (ab Juli 2018) wird viel eher das künftige Risiko abgedeckt, dass Aufwände vorhanden sind, welche durch Erträge nicht mehr gedeckt werden können. Rückstellungen zur Abdeckung künftiger Risiken werden steuerlich nicht zugelassen (vgl. E. 5.3). Damit ist die Rückstellung für künftige Mietzinse steuerlich nicht zulässig. Die Vorinstanz hat die steuerliche Berücksichtigung der Rückstellung für Mietzinse ab geplanter Geschäftsaufgabe im Juni 2018 bis zum Mietvertragsende im Februar 2020 in der Höhe von Fr. ... (20 Mietzinse à Fr. ...) zu Recht verneint.

E. 6.1

Weiter ist zu prüfen, ob die Aufrechnung der in der Steuerperiode 2016 gebildeten kurzfristigen Rückstellung in Höhe von Fr. ... für zukünftige Kosten im Zusammenhang mit der Wiederinstandstellung der gemieteten Räumlichkeiten zu Recht erfolgt ist.

E. 6.2

In der Aktenaufgabe vom 25. Januar 2019 hat das kantonale Steueramt den "Kontoauszug kurzfristige Rückstellungen inklusive substanziierte geschäftsmässige Begründung" einverlangt. Im Antwortschreiben vom 1. Februar 2019 führt die Pflichtige in Bezug auf die Rückstellung über Fr. ... aus, es handle sich dabei um mögliche zukünftige Kosten im Zusammenhang mit der Wiederinstandstellung der gemieteten Räumlichkeiten. Als Beilage reichte die Pflichtige das Kontoblatt "Übrige kurzfristige Rückstellungen" ein, woraus ersichtlich ist, dass die Rückstellung über Fr. ... nicht erst im Jahr 2017 gebucht wurde. Aus dem ebenfalls als Beilage eingereichten Mietvertrag geht eine grundsätzliche

Wiederherstellungspflicht der Mieterin resp. der Pflichtigen hervor (vgl. Ziff. 11 Rückbau). Im Verfahren vor Verwaltungsgericht reichte die Pflichtige eine Vereinbarung vom 20. Juni 2016 zwischen ihr und der G AG in Liquidation betreffend Ausbauten und Installationen an der E-Strasse in F ein. Aus der Vereinbarung geht hervor, dass die Pflichtige die Büroräumlichkeiten an der E-Strasse von der G AG übernommen hat sowie, dass Letztere der Pflichtigen für die mit dem Mietvertrag übernommene Pflicht zur Wiederinstandstellung im Juni 2016 eine Entschädigung über Fr. ... ausrichtete. Da dieses Dokument erstmals vor Verwaltungsgericht vorgelegt wurde, obwohl es bereits zu einem früheren Zeitpunkt in das Verfahren hätte eingebracht werden können, handelt es sich dabei um ein unzulässiges Novum, welches nicht zu berücksichtigen ist (vgl. E. 1.3).

E. 6.3

Das kantonale Steueramt trägt vorliegend die Beweislast dafür, dass die bereits im Jahr 2016 verbuchte Rückstellung über Fr. ... nicht mehr geschäftsmässig begründet ist (vgl. E. 3.3.2). Die Pflichtige war jedoch verpflichtet, dem kantonalen Steueramt Auskunft über die geschäftsmässige Begründetheit zu geben. Es fragt sich, ob die Pflichtige, indem sie ausführte, es handle sich dabei um mögliche zukünftige Kosten im Zusammenhang mit der Wiederinstandstellung der gemieteten Räumlichkeiten, ihrer Mitwirkungspflicht ausreichend nachgekommen ist. Dies ist zu bejahen. Anstatt direkt zur Aufrechnung zu schreiten, hätte das Steueramt die Pflichtige auffordern bzw. mahnen müssen, die Behauptung mit Dokumenten zu belegen. Da dem kantonalen Steueramt auch bekannt war, dass die Pflichtige – ohne einen geeigneten Nachmieter – noch bis Ende Februar 2020 an den Mietvertrag gebunden war, bestanden keine Anzeichen dafür, dass die Rückstellung nicht mehr geschäftsmässig begründet war. Die Vorinstanz hat damit die Rückstellung für die Wiederinstandstellungskosten über Fr. ... zu Unrecht aufgerechnet.

E. 7

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Rückstellung für künftige Mietzinse in Höhe von Fr. ... zu Recht und die Rückstellung für die Wiederinstandstellung der gemieteten Räumlichkeiten in Höhe von Fr. ... zu Unrecht aufgerechnet hat. Dieses Resultat bedingt eine Anpassung der im Einspracheverfahren gewährten Steuerrückstellung, welche sich wie folgt berechnet: Zum in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Vorsteuergewinn von Fr. ... ist die nicht anerkannte Rückstellung für künftige Mietzinse in Höhe von Fr. ... hinzuzurechnen. Es resultiert ein Vorsteuergewinn (nach Aufrechnung) von Fr. ..., der zu einer Steuerlast bzw. einer Steuerrückstellung von Fr. ... führt. Der steuerbare Reingewinn neu beträgt demzufolge (gerundet) Fr. Für die Kapitalsteuer ist zu dem in der Bilanz ausgewiesenen steuerbaren Kapital von Fr. ... die nicht anerkannte Rückstellung für künftige Mietzinse in Höhe von Fr. ... hinzuzurechnen und die gesamte Steuerrückstellung von Fr. ... in Abzug zu bringen. Es resultiert ein neues steuerbares Kapital von (gerundet) Fr. Es ergeben sich die folgenden Steuerfaktoren:

Direkte Bundessteuer Staats- und Gemeindesteuern Gewinn vor Steuern	Fr. ...	Fr. ...					
Nicht anerkannte Rückstellung	Fr. ...	Fr. ... abzgl. Steuerrückstellung	Fr. ...	Fr. ...			
Steuerbarer Reingewinn neu (gerundet)	Fr. ...	Fr. ...	Steuerbares Kapital gemäss Bilanz	Fr. ...	Fr. ...		
Nicht anerkannte Rückstellung	Fr. ...	Fr. ... abzgl. Steuerrückstellung	Fr. ...	Fr. ...	Steuerbares Kapital neu (gerundet)	Fr. ...	Fr. ...

E. 8

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin zu 1/10 und zu 9/10 der Beschwerdeführerin aufzuerlegen, welcher eine Parteienschädigung zufolge des nur beschränkten Obsiegens versagt bleibt (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind auch die Kosten des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens neu zu verlegen.

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