



Entscheidinstanz: Steuerrekurskommissionen

Geschäftsnummer: StRK_1ST.2001.260

Datum des Entscheids: 15. November 2001

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort(e): Gewinnsteuer, Steueraufwand

Verwendete Erlasse: § 65 Abs. 1 lit. a StG

Zusammenfassung:

Die Steuern juristischer Personen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie periodengerecht verbucht und in der massgeblichen Steuerperiode auch tatsächlich geschuldet sind. Darlegung der in diesem Zusammenhang zu beachtenden Grundsätze der Verbuchung im System der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung und Pränumerandobezug.

Anonymisierter Entscheidtext:

Die X. AG (nachfolgend die Pflichtige) machte in ihrer Selbstdeklaration in der Steuererklärung 1999 B für die Steuerperiode 1.1. bis 31.12.1999 folgenden Steueraufwand geltend:

	(Fr.)
Nachtrag Steuern 1998	1'456.10
provisorische Steuern 1999 gemäss Rechnungen	24'526.20
./. trans. Aktiven für zu hohe Steuerbeträge 1999	11'500.00
./. Auflösung der Rest-Rückstellungen früherer Jahre	<u>2'000.00</u>
	9'255.15.

Das kantonale Steueramt liess demgegenüber nach durchgeführter Untersuchung nur den in der Steuerperiode effektiv geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 3'177 zum Abzug zu und rechnete die Differenz auf. Die dagegen gerichtete Einsprache blieb erfolglos, ebenso der dagegen erhobene Rekurs.

Aus den Erwägungen:

1. a) Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand juristischer Personen gehören gemäss § 65 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auch Steuern. Abzugsberechtigt sind dabei die gesamten geschuldeten bzw. bezahlten und periodenkonform verbuchten Steuern von Bund und Kanton sowie des Auslands (vgl. Weisung zum neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 in Amtsblatt 1994 S. 1482).
- b) Vorliegend ist umstritten, inwieweit sich der von der Pflichtigen im Geschäftsjahr 1999 verbuchte Steueraufwand von Fr. 9'255.15 in der rekursbetroffenen Steuerperiode 1.1. – 31.12.1999 als periodengerecht erweist und inwieweit – soweit Periodenkonformität vorliegt – der verbuchte Aufwand effektiv geschuldet und damit geschäftsmässig begründet ist.
2. Mit dem total revidierten, harmonisierten und seit dem 1. Januar 1999 in Kraft stehenden Steuergesetz wurde im Kanton Zürich allgemein das System der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung eingeführt. Auf Ebene der direkten Bundessteuern gilt dieses System für juristische Personen bereits seit dem 1. Januar 1995 bzw. seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

Dementsprechend hält § 83 StG für juristische Personen fest, dass die Steuern vom Reingewinn und vom Eigenkapital für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben werden (Abs. 1) und als Steuerperiode das Geschäftsjahr gilt (Abs. 2). Der steuerbare Reingewinn bemisst sich sodann nach dem Ergebnis der Steuerperiode (§ 84 Abs. 1 StG) und das steuerbare Kapital nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (§ 85 Abs. 1 StG). Genau gleich verhält es sich mit Bezug auf die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 79 - 81 DBG).

Für die vorliegend betroffene Steuerperiode 1999 bemisst sich die abziehbare Steuer-schuld (für die Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde) demnach nach dem Ergebnis des Geschäftsjahres 1999.

3. a) Nach konstanter Rechtsprechung entstehen Steuerforderungen mit der Verwirklichung des Steuertatbestands, an den das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, der staatliche und kommunale Steueranspruch mithin sukzessive nach Massgabe des Zeitablaufs in

der Steuerperiode (RB 1982 Nr. 94, 1986 Nr. 59; vgl. auch RB 1993 Nr. 27 = StE 1993 B 92.9 Nr. 3 sowie StRK I, 4. November 1994 = StE 1996 B 72. 14.2 Nr. 18). Fälligkeit und Veranlagung sind für die Entstehung ohne Einfluss. Die Steuerveranlagung hat also keine konstitutive Wirkung, sondern stellt nur die am Ende des Steuerjahres vollumfänglich bestehende Steuerschuld nachträglich verbindlich fest.

Diese steuerrechtliche Ausgangslage steht im Einklang mit den handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen:

Handelsrechtlich sind für geschuldete Steuern – auch schon für solche vor deren Veranlagung – entsprechende Rückstellungen zu bilden. Die Steuerrückstellung ist dabei am Ende der Steuerperiode zu bilanzieren. Die Ungewissheit über die genaue Höhe des Steueranfalls führt indessen dazu, dass die Steuerschuld ganz allgemein nicht unter den üblichen Verbindlichkeiten, sondern unter den Rückstellungen (oder transitorischen Passiven) ausgewiesen wird. Grundsätzlich sind daher alle geschuldeten Steuern, auch wenn diese noch nicht rechtskräftig oder noch nicht einmal provisorisch veranlagt sind, als Verbindlichkeit (wenn deren Höhe schon feststeht), als transitorisches Passivum oder als Rückstellung zu bilanzieren. Dieser Grundsatz gilt nicht nur für Einkommens- und Ertragssteuern, sondern auch für alle übrigen Steuerarten, unbekümmert darum, ob das anwendbare Steuergesetz nun den bilanzierten Steueraufwand – entgegen den handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen – zum Abzug zulässt oder nicht. Die allfällige steuerliche Nichtanerkennung des Steueraufwands ändert an der handelsrechtlichen Passivierungspflicht solcher Belastungen nichts. Diesfalls muss eine Abweichung zwischen der kaufmännischen und der steuerlichen Bilanz hingenommen werden. Nicht anders verhält es sich bei möglichen Steuernachzahlungen als Folge von definitiven Einschätzungen. Solche Steuernachbelastungen können sich aufgrund von steueramtlichen Prüfungen und Rechtsmittelverfahren in Anwendung der steuergesetzlichen Korrekturvorschriften (wie z.B. § 64 StG) ergeben. In der Praxis sind bei Gesellschaften Steuernachzahlungen insbesondere bei Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen, geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen oder bei Bildung übersetzter (steuerlich anerkannter) stiller Reserven zu erwarten. Je nach der Wahrscheinlichkeit der Steuernachforderung im künftigen Einschätzungsverfahren wird am Bewertungsstichtag bzw. beim Erstellen des Jahresabschlusses die erforderliche Steuerrückstellung betragsmässig abzuschätzen sein. In der kaufmännischen Praxis wird es trotz dieser handelsrechtlichen Pflicht häufig unterlassen, solche (allenfalls in künftigen Jahren zu erwartende) Steuernachzahlungen zu

passivieren, denn die zeitgerechte Bilanzierung von zu erwartenden Steuernachzahlungen birgt die Gefahr in sich, dass die Einschätzungsbehörde dadurch auf das Problem erst aufmerksam wird. Indessen vermögen diese Interessenlage und die sich daraus ergebende verständliche Verhaltensweise (nämlich den Hasen nicht durch eine "unnötige" Passivierung allfälliger Steuernachforderungen erst aufzuschrecken) nichts daran zu ändern, dass in allen Fällen, in denen aufgrund der Sachlage mit grösseren Aufrechnungen zu rechnen ist – z.B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen, übersetzten Abschreibungen oder übermässig verbuchter Rückstellungen und vorübergehender Wertberichtigungen – nur die Bildung einer angemessenen Steuerrückstellung auf den Bewertungsstichtag den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu genügen vermag (StRK I, 4. November 1994 = StE 1996 B 72.14.2 Nr. 18 mit Hinweisen).

- b) Aus dem Gesagten folgt einerseits, dass alle bis zum Ende der Bemessungsperiode aufgelaufenen Steuerschulden dieser Periode ertragsmindernd zuzulassen sind, unabhängig davon, ob sie bereits veranlagt oder fällig geworden sind. Andererseits verlangt das Periodizitätsprinzip, dass der entsprechende Aufwand der diesbezüglichen Periode belastet wird (vgl. RB 1998 Nr. 134 = StE 1999 B 72.11 Nr. 8). Wurden demzufolge in der entsprechenden Steuerperiode keine Rückstellungen für dannzumal mutmasslich geschuldete Steuern gebildet, können diese Steuern später nicht mehr berücksichtigt werden (Richner/ Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 65 N 5). Bei der konkreten Berechnung der Steuerrückstellung ist vom Reingewinn vor Steuern auszugehen; der diesbezüglich errechnete Steuerbetrag ist sodann um die Grenzsteuerbelastung auf diesem Betrag zu reduzieren, womit der Abzugsfähigkeit der Steuern Rechnung getragen wird (vgl. zur Berechnung: Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 59 N 3).
4. a) Wie die Steuerkommissarin in ihrer Rekursantwort zu Recht festhält, ist die Auflistung des umstrittenen Steueraufwands in der Einsprache und im Rekurs nicht nachvollziehbar, unvollständig und in der Addition falsch. Die korrekten Beträge ergeben sich vielmehr aus dem Kontoauszug Steuern und den dazugehörigen Belegen (Beilagen zur Einsprache). Aus letzteren Unterlagen ist ersichtlich, dass die Pflichtige im Geschäftsjahr 1999 über das Konto Steuern folgende Ein- und Ausgänge verbucht hat:

Staatskanzlei des Kantons Zürich

www.ZHEntscheide.zh.ch

Steuern	Periode	Grundlage	Soll	Haben
Bund	1998	(prov. Rechnung)	1'861.50	
Bund	1998	(def. Rechnung)	3'944.40	
Staat/Gemeinde	1998	(def. Rückvergütung)		405.40
Staat/Gemeinde	1999	(1. prov. Rechnung; 1. Rate)	1'613.00	
Staat/Gemeinde	1999	(2. prov. Rechnung; Rest)	15'742.05	
Auflösung Rückstellungen				2'000.00
Transitorische Aktiven				11'500.00
Abschlussbuchung				9'255.15
			<hr/>	<hr/>
			23'160.55	23'160.55

- b) Unter Beachtung der vorstehend dargelegten Grundsätze erweist sich zunächst der gestützt auf die Rechnungen des kantonalen Steueramts vom 1. März bzw. 2. Dezember 1999 bezahlte Steueraufwand für die direkte Bundessteuer 1998 von insgesamt Fr. 5'805.50 als periodenfremd. Dasselbe gilt für die vereinnahmte Rückvergütung gemäss Rechnung der Gemeinde K. vom 25. November 1999 von Fr. 405.40, welche die Staatssteuern 1998 betrifft. Der periodenfremde Steueraufwand 1998 beläuft sich damit per Saldo auf Fr. 5'400.10. Für diesen Betrag hätten mithin im Vorjahr entsprechende Steuerrückstellungen vorgenommen werden müssen. Sind solche nur im Umfang von Fr. 2'000 gebildet worden (entsprechend der verbuchten Auflösung) kann ein darüber hinaus gehender Aufwand nicht dem Geschäftsjahr 1999 belastet werden. Letzteres jedenfalls dann nicht, wenn die Pflichtige nicht einmal behauptet, dass nicht voraussehbare Aufrechnungen der Steuerbehörden zu einem erst pro 1999 erkennbaren Steuer Mehraufwand für die Steuerperiode 1998 geführt haben und solches auch aus den Akten nicht ersichtlich ist. Im Ergebnis sind damit im Steueraufwandkonto 1999 zunächst alle Buchungen, welche die Steuerperiode 1998 betreffen, sowie die Buchung betreffend Auflösung von Steuerrückstellungen zu streichen.
- c) Zu prüfen bleiben die Buchungen, welche (periodengerecht) Steuern der Steuerperiode 1999 betreffen. Die Belastungen von Fr. 1'613 und Fr. 15'742.05 beruhen dabei auf so genannten "provisorischen Rechnungen" der Gemeinde K. für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 vom 26. Mai bzw. 29. Juli 1999. Eine provisorische Rechnung vermag nun aber noch keine Steuerschuld zu begründen:
- aa) Gemäss § 173 StG wird in der Steuerperiode eine provisorische Rechnung zugestellt (Abs. 1); Grundlagen der provisorischen Rechnung sind die Steuerfaktoren der letzten

Steuererklärung oder der letzten Einschätzung oder der mutmassliche Steuerbetrag für die laufende Steuerperiode (Abs. 2). Die provisorische Rechnung ist also ein Instrument des im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern den Gemeinden obliegenden Steuerbezugs (§§ 172 ff. StG). Dass in der Steuerperiode selbst nur eine provisorische Rechnung erstellt werden kann, beruht letztlich darauf, dass auch im neuen Steuergesetz der Steuerbezug nach dem Pränumerandobezugssystem erfolgt: D.h. eine provisorische Rechnung ist nötig, weil im Gegenwartsbemessungssystem Steuerperiode und Bemessungsperiode zeitlich zusammenfallen und die Bemessungsgrundlage daher erst nach Ablauf der Steuerperiode genau bestimmt werden kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, § 173 Nr. 5). Die provisorische Rechnung sagt somit über die effektive Steuerschuld der betreffenden Steuerperiode nichts aus und stellt dementsprechend auch keinen Rechtsöffnungstitel dar (Richner/Frei/Kaufmann, § 173 Nr. 35). Vielmehr dient sie lediglich dazu, im Rahmen von Annäherungen auf Basis der in § 173 Abs. 2 StG erwähnten Grundlagen den kontinuierlichen Steuerbezug sicherzustellen.

- bb) In letzterem Sinn wurde vorliegend der Pflichtigen in der Steuerperiode 1999 zunächst eine provisorische Rechnung "aufgrund der Steuerfaktoren der letzten Einschätzung oder Steuererklärung" zugestellt, welche – basierend auf einem Reingewinn von Fr. 21'900 und einem Kapital von Fr. 227'000 – einen Steuerbetrag von Fr. 4'840.15 auswies (Rechnung der Gemeinde K. vom 26. Mai 1999). Von dieser Rechnung hat die Pflichtige die 1. Rate im Umfang von Fr. 1'613 bezahlt (vgl. Auszug Konto Steuern: Buchung per 1. Juni 1999 von Fr. 4'840.15 und Korrekturbuchung per 29. Juli 1999 von Fr. - 3'227.15). In der Folge wurde der Pflichtigen eine revidierte provisorische Rechnung "aufgrund der Steuererklärung" zugestellt, welche – basierend nunmehr auf einem Reingewinn von Fr. 68'300.- und einem Kapital von Fr. 333'000 – einen höheren Steuerbetrag von Fr. 17'355.05 bzw. unter Berücksichtigung der bezahlten 1. Rate aus erster Rechnung einen Restbetrag von Fr. 15'742.05 festhielt (Rechnung der Gemeinde K. vom 29. Juli 1999). Diesen Restbetrag hat die Pflichtige laut Kontoauszug am 2. August 1999 bezahlt.

Aus dem dargelegten Bezugsablauf ergibt sich, dass sich die ursprüngliche provisorische Rechnung an den Faktoren der Staatsteuereinschätzung 1998 (mit Bemessungs- und Geschäftsjahr 1997) und die revidierte provisorische Rechnung an den Faktoren der zwischenzeitlich eingegangenen Steuererklärung 1999 A (mit Bemessungs- und Geschäftsjahr 1998) orientiert haben. Massgebend für die Bemessung der Steuerschuld für die rekursbetroffene Steuerperiode 1999 ist jedoch allein das Geschäftsjahr 1999.

Diesbezüglich wäre es der Pflichtigen im Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses ohne weiteres möglich gewesen, aufgrund der feststehenden Geschäftskennzahlen die Steuerschulden für Bund, Kanton und Gemeinde – entsprechend der Berechnung der Steuerkommissärin – exakt zu berechnen. Ausgehend von dergestalt errechneten Steuerschulden pro 1999 von Fr. 3'177 und pro 1999 bereits bezahlten Steuern von Fr. 17'355.05 wäre es ihr alsdann ohne weiteres möglich gewesen, die Differenz von Fr. 14'178.05 als geschäftsmässig nicht begründeten Steueraufwand buchhalterisch genau abzugrenzen.

Nun hat die Pflichtige diesen Minderaufwand an Steuern zwar erkannt; mit Fr. 11'500 ist die Korrekturbuchung "Transitorische Aktiven Steuern" vom 31. Dezember 1999 jedoch – wie sie selbst zugibt – zu tief ausgefallen. Das Belassen einer "Reserve" im Umfang von Fr. 2'678.05 (Fr. 14'178.05 - Fr. 11'500) wäre nach dem Gesagten höchstens dann vertretbar gewesen, wenn die Pflichtige mit Bezug auf den Geschäftsabschluss 1999 steueramtliche Aufrechnungen mit Steuer Mehraufwand in dieser Höhe ernsthaft hätte erwarten müssen. Das dem so wäre, macht sie jedoch nicht geltend. Zwar beruft sie sich ganz allgemein auf das "Vorsichtsprinzip"; aus welchen Gründen sie mit allfälligen Gewinnaufrechnungen der Steuerbehörden im genannten Umfang hätte rechnen müssen, führt sie jedoch nicht aus. Auch ein Blick in die Erfolgsrechnung 1999 liefert hierfür keine Anhaltspunkte. Auffallend ist dort lediglich eine verbuchte "Rückstellung Feuerungsanlage" im Betrag von immerhin Fr. 45'000; diesbezüglich ist jedoch aktenkundig, dass die Pflichtige gemäss Aufforderung der kantonalen Baudirektion ihre Heizanlage bis Ende 2000 zu sanieren hatte, ansonsten die Stilllegung drohte. Damit ist aber im Geschäftsjahr 1999 ein entsprechender Rückstellungsbedarf für die Sanierung ohne weiteres ausgewiesen und drohte diesbezüglich demnach keine Aufrechnung. Die vorgenommene (zu tiefe) Abgrenzung lässt sich demzufolge mit der Erforderlichkeit einer "Reserve" für allfällige Nachzahlungen im Zusammenhang mit voraussehbaren Aufrechnungen im Rahmen der definitiven Veranlagung der Steuerperiode 1999 nicht begründen.

- d) Insgesamt steht somit fest, dass die Pflichtige lediglich den für die Steuerperiode 1999 effektiv geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 3'177 aufwandwirksam hätte verbuchen dürfen. Dass die Steuerkommissärin den letzteren Betrag auf Basis der einschlägigen Berechnungsmethode nicht korrekt ermittelt hätte, macht die Pflichtige zu Recht nicht geltend. Damit erweist sich die Gewinnaufrechnung von Fr. 6'078.- als gesetzmässig...