



Entscheidinstanz:	Steuerrekurskommissionen
Geschäftsnummer:	StRK_1ST.2004.521
Datum des Entscheids:	27. Januar 2005
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	selbstständige Erwerbstätigkeit, Geschäftsaufwand, Mehrwertsteuer, Rückstellung, Periodizitätsprinzip, Totalgewinnprinzip
verwendete Erlasse:	§ 27 Abs. 1 Steuergesetz

Zusammenfassung:

Mehrwertsteuern sind beim Selbstständigerwerbenden als Geschäftsaufwand abzugsfähig. Der staatliche Steueranspruch bei der MWSt entsteht nach Massgabe der Rechnungsstellung/Vereinnahmung des Entgelts, weshalb dafür eine periodengerechte Rückstellung zu bilden ist. Dies gilt auch für MWSt-Nachforderungen aufgrund einer Kontrolle durch die EStV. Der nachträglichen Berücksichtigung der Rückstellung steht nichts entgegen, sofern vor Rechtskraft der Einschätzung eine entsprechende korrigierte Jahresabrechnung eingereicht wird. Diesfalls muss das Totalgewinnprinzip nicht bemüht werden, weil die Rückstellung periodengerecht erfasst wird.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. Der Pflichtige war in den Jahren 2000 und 2001 Inhaber der Einzelfirma X, welche die Aufstellung, den Betrieb und Handel von Automaten, insbesondere Spiel- und Musikautomaten, bezweckte. Per Ende 2001 wurden die Aktiven und Passiven dieser Firma von der vom Pflichtigen gleichentags neu gegründeten Kommanditgesellschaft Y in A./SZ mit gleichem Zweck übernommen.

Im Verlauf der hinsichtlich der Geschäftsjahre 2000 und 2001 der Einzelfirma durchgeführten steueramtlichen Buchprüfung verlangte der Pflichtige die Berücksichtigung einer Rückstellung für Nachforderungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bezüglich der Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 171'180.- im Geschäftsjahr 2001. Diese die Steuerperioden 1998 - 2001 betreffenden Nachforderungen hatten sich erst aufgrund einer Revision der ESTV beim Pflichtigen im März 2003 ergeben und waren in den Abschlüssen 2000 und 2001 daher noch nicht enthalten. Der Revisor gab diesem Begehren nicht statt, ebenso der Steuerkommissär bei den nachfolgend getroffenen Einschätzungen 2000 und 2001.



- B. Einspracheweise beantragte der Pflichtige, die MWSt-Nachforderungen mit Fr. 5'714.- (Steuerperiode 2000) und Fr. 158'660.- (2001) beim steuerbaren Einkommen und Vermögen zum Abzug zuzulassen. Der Einsprache legte er u.a. abgeänderte Bilanzen und Erfolgsrechnungen 2000 und 2001 bei, welche entsprechende – erfolgswirksam verbuchte – Rückstellungen für die fraglichen Mehrwertsteuernachforderungen enthielten, sowie einen Kontoauszug des Geschäftsjahres 2003 mit den erfolgsunwirksam ausgewiesenen Rückstellungen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache ab. Es erwog, Grundlage für die Übernahme von Aktiven und Passiven der Einzelfirma durch die Kommanditgesellschaft des Pflichtigen habe die Bilanz der Ersteren per Ende 2001 gebildet, welche die streitige Rückstellung für die Steuernachforderungen nicht enthalten habe. Es sei nicht belegt, dass der Pflichtige diese Bilanz im Handelsregistereintrag berichtigt habe. Da Kontrolle und Rechnungsstellung für die Nachsteuerforderung durch die ESTV zudem erst im Jahr 2003 erfolgt sei, die Umwandlung der Einzelfirma in eine Kommanditgesellschaft mit ausserkantonalem Sitz aber per 1. Januar 2002 stattgefunden habe, sei eine steuerliche Korrektur der damaligen Handelsbilanz abzulehnen. Offen bleibe, ob die fehlende Rückstellung im Geschäftsjahr 2003 (erfolgswirksam) nachgeholt werden könne. Dies sei aufgrund der neuen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, welche dem Totalgewinnprinzip in solchen Fällen den Vorrang vor dem Periodizitätsprinzip einräume, möglich. Damit übereinstimmend habe die Steuerverwaltung des neuen Sitzkantons (Schwyz) die Zustimmung zu diesem Vorgehen gegeben.

- C. Mit Rekurs liess der Pflichtige den Einspracheantrag wiederholen und ergänzend vorbringen, die Mehrwertsteuernachforderungen hätten in den Jahren 2000 und 2001 nicht verbucht werden können, weil die ESTV die bisherige Praxis bezüglich der Besteuerung von Glücksspielen erst nach Inkrafttreten des MWSt-Gesetzes per 1. Januar 2001 bzw. nach den ersten Mehrwertsteuerrevisionen geändert habe. Gleichwohl beträfen die Nachforderungen die Geschäftsjahre 2000 und 2001 und seien daher als Aufwand der selbstständigen Erwerbstätigkeit diesen Geschäftsjahren bzw. Steuerperioden zuzuordnen. Tue man dies nicht, erwiesen sich die Bilanzen und Erfolgsrechnungen 2000 und 2001 als handelsrechtswidrig. Eine Durchbrechung des Periodizitätsprinzips gebiete sich gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts im Sinn des Totalgewinnprinzips nur dann, wenn die Einschätzung der Steuerperiode, in welcher die Steuerrückstellung hätte gebildet werden müssen, bereits in Rechtskraft erwachsen sei. Vorliegend seien die diesbezüglichen Einschätzungen 2000 und 2001 noch nicht rechtskräftig, sodass die Rückstellungen problemlos noch berücksichtigt werden könnten.
- D. Die Rekurskommission schützte den Rechtsstandpunkt des Pflichtigen mit folgender Begründung:

Erwägungen:

1. Im Gegensatz zu juristischen Personen (§ 65 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG) sind die Steuern bei natürlichen Personen mangels einer diesbezüglichen Gesetzesnorm nicht abzugsfähig. Sie stellen daher auch beim Selbstständiger-



werbenden nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (RB 1984 Nr. 40 sowie RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 27 N 5). Handelt es sich dagegen um Mehrwertsteuern, erfährt dieses Abzugsverbot eine Ausnahme. Denn die Mehrwertsteuern werden (allein) durch den Geschäftsbetrieb verursacht und sind daher als Gewinnungskosten zu verstehen. Ihre Abzugsfähigkeit ist aufgrund von § 27 Abs. 1 StG gegeben.

Demnach steht dem Pflichtigen der Abzug der geltend gemachten Mehrwertsteuernachforderungen grundsätzlich zu, haben sie doch Gewinnungskostencharakter. Dies ist nicht streitig.

2. Aus dem Wesen der Einkommenssteuer ergibt sich, dass Einkünfte und Abzüge einer bestimmten Bemessungsperiode zuzurechnen sind; es gilt das so genannte Periodizitätsprinzip. Das Gesetz regelt jedoch nicht, wann dem Steuerpflichtigen Einkünfte zugeflossen bzw. bei ihm Abzüge abgeflossen sind.
 - a) Nach konstanter Rechtsprechung entstehen Steuerforderungen mit der Verwirklichung des Steuertatbestands, an den das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, der staatliche Steueranspruch bei der Mehrwertsteuer mithin in der Regel nach Massgabe der Rechnungsstellung bzw. Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999, in Kraft seit 1. Januar 2001, MWSTG). Fälligkeit und Veranlagung sind für die Entstehung ohne Einfluss, wobei für die Mehrwertsteuer die Selbstveranlagung gilt (= Abrechnung durch den Steuerpflichtigen innert 60 Tagen nach Ablauf der in der Regel vierteljährlichen Abrechnungsperiode, Art. 45 und 46 MWSTG). Die Steuer(selbst)veranlagung hat also keine konstitutive Wirkung, sondern stellt nur die am Ende der Steuer- bzw. Abrechnungsperiode vollumfänglich bestehende Steuerschuld nachträglich verbindlich fest.
 - b) Diese steuerrechtliche Ausgangslage steht im Einklang mit den handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen an die Rechnungslegung: Ist der Steuerpflichtige gehalten, nach kaufmännischer Art Buch zu führen oder führt er freiwillig Buch, so ist ausschliesslich die so genannte strenge Soll-Methode anwendbar. Diese Abrechnungsart stellt für den Zufluss grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb ab. Demnach ist für den Abfluss von Aufwendungen der Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung massgebend (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 261 f.). Die Steuergesetzgebung verlangt somit bei diesen Steuerpflichtigen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Grundsätzen des Realisations- und des Periodizitätsprinzips, dass sowohl Erträge wie Aufwendungen grundsätzlich dem Geschäftsjahr anzurechnen sind, in welchem sie realisiert bzw. begründet worden sind.

Handelsrechtlich sind demgemäss 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 transi-



torisches Passivum oder als Rückstellung zu bilanzieren. Dieser Grundsatz gilt nicht nur für Einkommens- und Ertragssteuern, sondern auch für alle übrigen Steuerarten und damit auch für die Mehrwertsteuer, unbekümmert darum, ob das anwendbare Steuergesetz nun den bilanzierten Steueraufwand – entgegen den handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen – zum Abzug zulässt oder nicht. 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 ergeben. In allen Fällen, in denen aufgrund der Sachlage mit grösseren Aufrechnungen zu rechnen ist, kann nur die Bildung einer angemessenen Steuer-rückstellung auf den Bewertungsstichtag den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften genügen (vgl. zum Ganzen StRK I, 15. November 2001 = StE 2002 B 72.14.2 Nr. 29, auch zum Folgenden).

- c) 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 dann zumal mutmasslich geschuldete Steuern gebildet, obwohl handelsrechtlich eine solche geboten gewesen wäre, können diese Steuern später grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden (Richner/Frei/Kaufmann, § 65 N 5). Ist der entsprechende fehlerhafte Abschluss Grundlage einer bereits rechtskräftigen Einschätzung, kann der Mangel daher 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).
- d) In Durchbrechung des dergestalt zu verstehenden Periodizitätsprinzips hat nun das Verwaltungsgericht für die Besteuerung juristischer Personen erkannt, dass es sich mit den Wertungen des Gesetzgebers nicht vertrage, dem Grundsatz der Bilanzkontinuität einen höheren Stellenwert einzuräumen und auf eine Handels- bzw. Steuerbilanz abzustellen, die infolge fehlerhafter früherer Festsetzung der Buch- bzw. Ertragssteuerwerte ihrerseits handels- bzw. steuerrechtswidrig sei. Demzufolge sei für jede Steuerperiode der handels- bzw. steuerrechtskonforme Unternehmensgewinn festzusetzen und seien dementsprechend frühere offenkundige (verschleppte) Bilanzierungsfehler in den Folgejahren richtig zustellen. Mit der nachträglichen Korrektur werde auch dem Totalgewinnprinzip Rechnung getragen, welches besage, dass die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dessen Totalgewinn entsprechen solle. Sei die Bildung einer Rückstellung in der nach dem Periodizitätsprinzip massgeblichen und rechtskräftig veranlagten Steuerperiode (handelsrechtswidrig) unterlassen worden, so gebiete demnach das Totalgewinnprinzip deren steuerwirksame Nachholung in einer späteren Steuerperiode. Voraussetzung sei lediglich, dass der Rückstellungsbedarf noch bestehe und die Unterlassung der Rückstellung nicht missbräuchlich erfolgt sei. Zudem sei die Nachholung zeitlich auf die Verlustverrechnungsperiode von § 70 Abs. 1 StG zu begrenzen (VGr, 10. September 2003 = RB 2003 Nr. 89 = StE 2004 B 72.14.1 Nr. 24).



Dieser Entscheid ist im Zusammenhang mit der Besteuerung juristischer Personen ergangen. Ob die nämlichen Überlegungen auch für natürliche Personen gelten, die einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, ist fraglich. Derzeit ist am Verwaltungsgericht ein Fall (SB.2004.00074) hängig, bei dem es um die Klärung dieser Frage geht.

3. Der Pflichtige erhielt im April 2003 aufgrund einer Kontrolle der Abteilung Inspektorat der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, zwei Ergänzungsabrechnungen über Nachforderungen von Mehrwertsteuern der Steuerperioden 1998 - 2001 von Fr. 5'714.- und Fr. 165'466.-.
- a) Die Nachforderungen betreffen überwiegend bzw. ausschliesslich die Geschäftsjahre 2000 und 2001. So beschlägt der grössere Betrag von Fr. 165'466.- gemäss Anhang zur Ergänzungsabrechnung der ESTV vollumfänglich im Jahr 2001 verbuchte Umsätze bzw. Einnahmen des Pflichtigen und damit ausnahmslos die Mehrwertsteuerperioden dieses Jahres. Zieht man davon die von der ESTV am 10. Juni 2003 für das Geschäftsjahr 2001 ausgestellte Gutschrift (Vorsteuerabzug) von Fr. 6'806.- ab, resultiert der vom Pflichtigen für die Steuerperiode 2001 als Rückstellung geltend gemachte Betrag von Fr. 158'660.-. Beim andern Betrag von Fr. 5'714.- handelt es sich um Nachforderungen aus den Mehrwertsteuerperioden 1. Januar 1998 - 31. Dezember 2000, wobei Fr. 2'334.- auf im Jahr 2000 nicht abgerechnete bzw. nicht verbuchte Leistungen und der Rest von Fr. 3'380.- auf diesbezügliche Positionen der zwei Vorjahre 1998 und 1999 entfallen.

Dem Periodizitätsprinzip entsprechend sind diese Nachforderungen bis auf den Betrag von Fr. 3'380.- den Geschäftsjahren 2000 und 2001 und daher den (Staats- und Gemeinde-)Steuerperioden 2000 und 2001 zuzuordnen (§ 50 Abs. 2 StG). Zwar wurden die Forderungen erst im April 2003 mittels Ergänzungsabrechnung festgestellt, jedoch waren sie schon in den Geschäftsjahren 2000 und 2001 entstanden, weil der Steueranspruch bei der Mehrwertsteuer nach dem Gesagten in der Regel nach Massgabe der Rechnungsstellung bzw. Vereinnahmung des Entgelts entsteht. Mit der Ergänzungsabrechnung im Jahr 2003 wurde ihr Bestand in den Jahren 2000 und 2001 daher nur nachträglich festgestellt, nicht aber begründet.

Dieser Entstehung bzw. zeitlichen Zuordnung des Nachforderungsanspruchs folgend hätten in den Abschlüssen 2000 und 2001 der Einzelfirma des Pflichtigen (erfolgswirksam) entsprechende Rückstellungen gebildet werden müssen. Dies hat der Pflichtige jedoch unterlassen. Zur Begründung bringt er vor, im Zeitpunkt der Bilanzerrichtung habe er in guten Treuen nicht mit einer Mehrwertsteuernachforderung rechnen müssen, weil die ESTV ihre Praxis bezüglich der Besteuerung von Glücksspielen erst nach in Krafttreten des MWSTG per 1. Januar 2001 und nach den ersten Mehrwertsteuerrevisionen geändert habe. Der Steuerkommissär übernimmt diese Sachdarstellung in der Rekursantwort und fügt an, die Praxisänderung sei von der ESTV auch noch rückwirkend angewandt worden. Ob dies tatsächlich zutrifft, ist nicht erstellt und lässt sich auch aufgrund der Ergänzungsabrechnungen der ESTV nicht nachvollziehen. Zudem wurden gemäss diesen Abrechnungen – wenn auch in geringem Umfang – auch noch andere steuerbare Leistungen als nur Einnahmen aus Glückspielautomaten erfasst. Diese wurden vom Pflichtigen nicht verbucht bzw. nicht versteuert, sodass zumindest insofern die Nachforderung wohl kaum auf eine Praxisänderung, sondern schlicht auf



eine mangelhafte Abrechnung des Pflichtigen zurück zu führen sein dürfte. Wie es sich damit verhält, kann jedoch aus folgenden Gründen offen bleiben:

- b) aa) Trifft die Sachdarstellung des Pflichtigen zu und hatte er demnach im Zeitpunkt der Bilanzerrichtung am 15. März 2001 (Geschäftsjahr 2000) bzw. 16. August 2002 (Geschäftsjahr 2001) noch keinen Anlass, die fraglichen Rückstellungen zu bilden, weil die Nachforderungen nicht vorhersehbar waren, erwiesen sich die Abschlüsse als korrekt. Denn hinsichtlich «nicht wissbarer» Tatsachen kann kein Bilanzfehler und damit auch keine Handelsrechtswidrigkeit des Abschlusses vorliegen (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 548). Der Mangel ist erst später mit der Revision durch die ESTV im Jahr 2003 zu Tage getreten, indem Letztere in jenem Zeitpunkt den Bestand der zwei streitigen Steuernachforderungen feststellte, welche die bereits abgeschlossenen Geschäftsjahre 2000 und 2001 betrafen und nicht verbucht waren.

Dieser Mangel kann und muss aber trotzdem im Einschätzungsverfahren der betroffenen Steuerperioden 2000 und 2001 behoben werden. So ist der fragliche Steueraufwand – mit Ausnahme des erwähnten Betrags von Fr. 3'380.- – den diesen Steuerperioden zugrunde liegenden Geschäftsjahren 2000 und 2001 zuzuordnen und daher handelsrechtlich diesen anzulasten. Zudem sind die Einschätzungen 2000 und 2001 noch nicht in Rechtskraft erwachsen und daher jederzeit noch korrigierbar. Eine Verschiebung ins Geschäftsjahr 2003, in welchem der Bestand der Nachforderung in den Geschäftsjahren 2000 und 2001 festgestellt wurde, ist aus diesem Grund nicht erforderlich. Der vom Steuerkommissär herangezogene neuere Entscheid des Verwaltungsgerichts (RB 2003 Nr. 89 = StE 2004 B 72.14.1 Nr. 24), wonach es bei zu Unrecht unterlassenen Rückstellungen zulässig ist, diese im Sinn des Totalgewinnprinzips steuerwirksam in einer späteren Steuerperiode noch nachzuholen, bezieht sich als Ausnahme ausdrücklich nur auf Fälle, bei denen die zu korrigierende Einschätzung bereits rechtskräftig geworden und daher – ausser auf dem Weg der Revision oder des Nachstreuerverfahrens – nicht mehr abänderbar ist. Ist die Einschätzung dagegen – wie hier – noch offen, ist dem Periodizitätsprinzip uneingeschränkt nachzuleben und ein nach der Bilanzerstellung entdeckter Aufwand steuerlich noch dem zugrundeliegenden Geschäftsjahr zu belasten. Für die Heranziehung der Rechtsprechung zum Totalgewinnprinzip besteht in solchen Fällen somit keine Veranlassung. Im Übrigen ist derzeit ohnehin noch offen, ob die für die Besteuerung von juristischen Personen angestellten Überlegungen auf natürliche Personen mit selbstständiger Erwerbstätigkeit zu übertragen sind. Ein entsprechender Fall ist – wie erwähnt – derzeit am Verwaltungsgericht noch hängig.

Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Steuer-rückstellungen bildet allerdings, dass diese im massgeblichen Geschäftsjahr vom Pflichtigen nachträglich auch tatsächlich noch verbucht worden sind. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen handelt sich bei der ursprünglichen Nichtverbuchung der Rückstellungen nämlich nicht um eine Handelsrechtswidrigkeit, wenn der Bestand der Steuernachforderungen – wie angenommen – nicht bekannt war und auch nicht bekannt sein musste. Demnach ist die Steuerbehörde nicht wie beim Vorliegen einer offensichtlichen Handelsrechtswidrigkeit verpflichtet, die fehlende Rückstellung auch ohne Verbuchung von Amts wegen zu berücksichtigen und die Handelsbilanz entsprechend zu berichtigen (vgl. RB 1997 Nr. 38 = StE 1998 B 72.11 Nr. 7; RB 1998 Nr. 134 = StE



1999 B 72.11 Nr. 8). Der Pflichtige hat die streitigen Steuerrückstellungen enthaltende korrigierte Bilanzen und Erfolgsrechnungen 2000 und 2001 schon mit der Einsprache eingereicht. Anders als bei einer Aktiengesellschaft ist bei diesen die Einzelfirma des Pflichtigen betreffenden Abschlüssen keine Genehmigung eines Organs oder einer Kontrollstelle erforderlich, um steuerlich anerkannt zu werden. Das Buchprinzip ist damit aber erfüllt.

Mithin sind die Rückstellungen unter der Annahme, dass deren ursprüngliche Nichtverbuchung keine Handelswidrigkeit darstellt, auch aus bemessungsrechtlicher Sicht zuzulassen.

- bb) Trifft die Sachdarstellung des Pflichtigen nicht zu, d.h. waren die Steuernachforderungen im Zeitpunkt der Bilanzerrichtung vorhersehbar, erweisen sich die ursprünglichen Abschlüsse 2000 und 2001 ohne die diesbezüglichen Rückstellungen als handelsrechtswidrig und sind aus diesem Grund zu berichtigen.

Eine Bilanzberichtigung ist auf Antrag des Steuerpflichtigen vor Eintritt der Rechtskraft der Einschätzung jederzeit zu beachten, sofern dadurch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt wird (WALTER FREI, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, 243). Demnach kommt eine Verschiebung der Bildung der streitigen Steuerrückstellungen auf das Geschäftsjahr 2003 wiederum nicht in Frage, da sie dem Periodizitätsprinzip folgend auch in diesem Fall den Geschäftsjahren 2000 und 2001 und damit in den Steuerperioden 2000 und 2001 zuzuordnen sind. Die erwähnte diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts kommt als Folge der noch nicht eingetretenen Rechtskraft der Einschätzungen erneut nicht zum Tragen.

Das Buchprinzip ist bei einer Bilanzberichtigung nur unbeachtlich, sofern Letzterer eine Handelsrechtswidrigkeit zugrunde liegt, die offensichtlich und daher von Amts zu beachten ist (vgl. RB 1997 Nr. 38 = StE 1998 B 72.11 Nr. 7). Geht es dabei jedoch um die steuerliche Berücksichtigung von Steuerrückstellungen, setzt die Rechtsprechung deren Verbuchung gleichwohl zwingend voraus (StRK I, 15. November 2001 = StE 2002 B 72.14.2 Nr. 29; RB 1999 Nr. 141 und VGr, 21. Mai 2003 = ZStP 2003, 221). Vorliegend hat der Pflichtige – wie erwähnt – die streitigen Rückstellungen enthaltende korrigierte Abschlüsse 2000 und 2001 nachgereicht. Die Rückstellungen sind daher auch im Fall, dass sie – weil vorhersehbar – handelsrechtswidrig unterlassen worden sind, in den Steuerperioden 2000 und 2001 zum Abzug zuzulassen.

- cc) Hinsichtlich der Steuernachforderung von Fr. 5'714.- ist allerdings anzumerken, dass sie – wie erwähnt – nicht nur das Geschäftsjahr 2000, sondern im Umfang von Fr. 3'380.- auch die beiden Vorjahre 1998 und 1999 beschlägt. Der Pflichtige hat in jenen Geschäftsjahren jedoch keine entsprechenden Rückstellungen gebildet und könnten diesbezüglich korrigierte Abschlüsse auch nicht berücksichtigt werden. In Bezug auf das Geschäftsjahr 1998 trifft dies deshalb zu, weil das Geschäftsergebnis in die Bemessungslücke fällt, welche aus dem Übergang vom bisherigen System der Vergangenheitsbemessung gemäss altem Steuergesetz vom 8. Juli 1951 zum neuen System der Gegenwartsbemessung nach StG resultiert. Hinsichtlich des Geschäftsjahres 1999 liegt der Grund darin, dass die Einschätzung 1999 in Rechtskraft erwachsen ist. In Frage käme damit nur noch die Berücksichtigung in einer späteren Steuerperiode, und



zwar in Anlehnung an die erwähnte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts bei juristischen Personen. Dabei fällt aber die Steuerperiode 2000, entsprechend dem Geschäftsjahr 2000, ausser Betracht, da ein sachlicher Bezug des die Geschäftsjahre 1998 und 1999 betreffenden Mehrwertsteueraufwands zu dieser Periode fehlt. Wenn überhaupt bietet sich damit lediglich noch die Steuerperiode 2003 an, wurde die Steuernachforderung doch in diesem Jahr von der ESTV festgestellt und fakturiert sowie vom Pflichtigen auch bezahlt. Wie es sich damit verhält – insbesondere wäre vorab die Frage nach der Anwendbarkeit der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung auch auf natürliche Personen zu klären – kann im vorliegenden Verfahren jedoch offen bleiben, da die nachträgliche Berücksichtigung in der Steuerperiode 2000 mangels sachlicher Anknüpfung jedenfalls zu verneinen ist.

Demnach ist die Rückstellung des Geschäftsjahres 2000 von Fr. 5'714.- um Fr. 3'380.- zu reduzieren und nur mit Fr. 2'334.- zum Abzug zuzulassen.

4. Was der Steuerkommissär und die Vorinstanz dagegen vorbringen, dringt nicht durch. So ist es steuerrechtlich ohne Belang, ob die durch die Zulassung der streitigen Steuererrückstellungen geschmälerete Bilanz per Ende 2001 im Handelsregister nachgetragen worden ist oder nicht. Dies mag bestenfalls registerrechtlich von Bedeutung sein, ändert an der periodengerechten Zuordnung des Mehrwertsteueraufwands zu den Steuerperioden 2000 und 2001 jedoch nichts.

Im Übrigen beschränken sich Steuerkommissär und Vorinstanz auf den Einwand, der Rückstellungsbedarf für die Mehrwertsteuernachforderung habe sich erst im Jahr 2003 ergeben, sodass weder am Stichtag per 31. Dezember 2001 noch im Zeitpunkt der Bilanzerstellung ernsthaft mit einer solchen Forderung habe gerechnet werden müssen. Ob dies tatsächlich zutrifft, ist nach dem Gesagten fraglich und in keiner Art und Weise erstellt. Selbst wenn es so gewesen wäre, änderte sich dadurch weder etwas an der zeitlichen Zuordnung der Mehrwertsteuernachforderung zu den Steuerperioden 2000 und 2001 noch an der sich daraus ergebenden Konsequenz, dass die vom Pflichtigen für diese Forderung nachträglich gebildete und verbuchte Rückstellung steuerlich zu berücksichtigen ist.