

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2018.96  
1 ST.2018.116

**Entscheid**

28. März 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2011 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2011**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz im Kanton Zürich betrieb im Kanton Bern in einem Einkaufszentrum eine Filiale. Gemäss Mietvertrag aus dem Jahr 2007 betrug der Mindest-Mietzins (inkl. MWSt, ohne Nebenkosten) ursprünglich Fr. pro Jahr. Aufgrund ungenügender Rentabilität und negativer Zukunftsaussichten beschloss der Verwaltungsrat, die Filiale zu schliessen, was Ende 2013 geschah. Im Jahresabschluss 1.1. - 31.12.2011 bildete die Pflichtige für Schliessungskosten eine Rückstellung von Fr. 2'700'000.-, enthaltend u.a. eine solche für die Restmiete bis Ende Dezember 2013 von Fr. . Davon wurde Fr. 1'320'000.- als Rückstellung in der Bilanz ausgewiesen und der Rest über andere Positionen verbucht. In der Steuererklärung 1.1. - 31.12.2011 rechnete sie die Rückstellung der Mietzinsen als geschäftsmässig nicht begründet auf; mit korrigierter Steuererklärung vom 12. September 2013 kam sie indessen darauf zurück und bestand auf Abzug der gesamten Rückstellung.

Am 29./30. September 2015 führte das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen eine Buchprüfung durch. Der steueramtliche Revisor kam zum Schluss, dass die Rückstellung nicht gerechtfertigt sei, da es sich um künftige Mietkosten handle. Die Steuerkommissärin übernahm diese Beurteilung und traf am 25. Mai 2016 folgende Einschätzungen:

(...)

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 23. Juni 2016 Einsprache erheben und beantragen, es sei festzustellen, dass die Rückstellung vollumfänglich abzugsfähig sei, und es sei der Verlustvortrag bezüglich den Einschätzungen 2012 entsprechend anzupassen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 25. April 2018 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 28. Mai 2018 wiederholte die Pflichtige die Einspracheanträge sowie -begründung, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 28. Juni 2018 auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Replik vom 3. September 2018 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist die steuerpflichtige Person zur Beschwerde legitimiert. Vorausgesetzt ist eine Beschwer, d.h. ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 12 DBG). Dabei kommt es auf die Auswirkungen des Urteilsdispositives an (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 12 DBG). Lautet eine Veranlagung auf Fr. 0.-, kann mangels Beschwer auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten werden. Dies gilt auch dann, wenn der allfällige negative Reingewinn zu einer Verlustverrechnung in den folgenden Steuerperioden führen kann. Über die Höhe des verrechenbaren Verlusts ist erst im Zeitpunkt der Verlustverrechnung zu entscheiden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 15 DBG).

bb) Nach diesen gesetzlichen Vorgaben ist die Pflichtige bei der direkten Bundessteuer durch den Einspracheentscheid nicht beschwert. Die direkte Bundessteuer umfasst lediglich eine Gewinnsteuer, nicht aber eine Kapitalsteuer. Da die angefochtene Veranlagung auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- lautet, hat die beantragte Berücksichtigung der gebildeten Rückstellung keine Auswirkung auf den Steuerbetrag. Keine Beschwer ergibt sich zudem aus der Anführung des Eigenkapitals per 31. Dezember 2011 im Einspracheentscheid. Dessen Bekanntgabe ist in Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG vorgeschrieben und dient nur Kontrollzwecken. Die Pflichtige wird durch diese Angabe nicht belastet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 5 DBG).

cc) Auf die Beschwerde bezüglich direkte Bundessteuer 2011 ist deshalb nicht einzutreten.

b) Soweit die Pflichtige zudem die Festsetzung der Höhe des Verlustvortrags beantragt, ist auf die Rechtsmittel ebenfalls nicht einzutreten, da darüber jeweils in der Steuerperiode der Anrechnung zu entscheiden ist und deshalb einer Feststellung über dessen Höhe in der vorliegenden Steuerperiode keine Rechtskraft zukommen kann.

2. a) Der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft ergibt sich nach § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund des Saldo der Erfolgsrechnung (Ziff. 1), erhöht um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie beispielsweise verdeckte Gewinnausschüttungen oder geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Ziff. 2 lit. b).

Für die juristischen Personen wird aus dieser expliziten Anknüpfung der Steuergesetzgebung an den Saldo der Erfolgsrechnung der so genannte Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Massgeblichkeitsprinzip) abgeleitet. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht absolut. Von den handelsrechtskonformen Bilanzansätzen muss nämlich insoweit abgewichen werden, als das Steuerrecht eigene Korrektornormen enthält (BGr, 9. August 2011, 2C\_429/2010, E. 2.1).

b) Rückstellungen sind Fremdkapitalpositionen in der handelsrechtlichen Bilanz des Unternehmens. Rückstellungen weisen Schulden des Unternehmens aus, welche am Bilanzstichtag zwar bestanden haben, aber in ihrem Rechtsbestand oder in ihrer Höhe nicht genau feststehen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 29 N 13). Die ständige Rechtsprechung sowohl zum kantonalen Recht (VGr, 15. Januar 1986 = StE 1987 B 72.14.2 Nr. 6 E. 2a) als auch zur direkten Bundessteuer hat steuerrechtlich seit jeher solche nur dann akzeptiert, wenn die Ereignisse, wofür die Rückstellungen gebildet oder fortgeführt werden, im laufenden (oder allenfalls in einem früheren Geschäftsjahr) eingetreten waren (BGr, 19. Dezember 2014, 2C\_1218/2013 bzw. 2C\_1219/2013, E. 5.1; BGr, 23. August 2010, 2C\_392/2009 E. 2.3), sei es durch das Eingehen einer Rechtsverpflichtung oder durch andere Massnahmen oder Begebenheiten, die entsprechende Vermögensabgänge ohne Gegenleistung erwarten lassen. Beispiele hierfür ist etwa die Einleitung eines Rechtsstreits, der Verkauf eines fehlerhaften Produkts oder der Eintritt eines Schadens.

Geschäftsmässig nicht begründet sind deshalb nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts solche Rückstellungen, die der Sicherung bloss künftiger Risiken dienen, denn der Aufwand muss dem entsprechenden Geschäftsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden können. Das Risiko bzw. die Ursache, welche die Rückstellung begründet, müssen im betreffenden Geschäftsjahr, in dem die Rückstellung gebildet wird, eingetreten sein. Künftige Risiken oder Investitionen in der Zukunft können nicht mit Rückstellungen abgedeckt werden (BGE 103 Ib 266 E. 4 S. 370 f.; Peter Locher, Art. 29 N 19; VGr, 15. Januar 1986 = StE 1987 B 72.14.2 Nr. 6 E. 2a; Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 29 N 10 DBG; Brülisauer/Krummenacher, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 24 N 88 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 4 DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 119 StG). Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen demnach nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander angeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zu Gunsten oder zu Lasten einer anderen vermindert oder erhöht werden (BGr, 23. August 2010, E. 2.4; KGr FR, 22. Juni 2016 = StE 2016 B 23.44.2 Nr. 7, E. 3c; Brülisauer/Krummenacher, Art. 24 N 163 StHG).

c) Die Bildung von neuen Rückstellungen wirkt sich steuermindernd aus, weshalb gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast im Steuerrecht die tatsächlichen Voraussetzungen von der steuerpflichtigen Unternehmung zu beweisen sind.

3. a) Die Pflichtige begründet die Rückstellung damit, dass sie sich bereits im Frühling 2011 bemüht habe, aus dem Mietvertrag auszusteigen, dieser aber bis Ende 2013 unkündbar gewesen und der Vermieter mit einer vorzeitigen Beendigung nicht einverstanden gewesen sei. Zudem habe ein Unfallereignis im Umkreis des Einkaufszentrums das Kundenaufkommen beeinträchtigt. Die Revisionsstelle der Pflichtigen sei deshalb zum Schluss gekommen, dass im Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2011 eine Rückstellung zukünftiger Mietzinsen erforderlich sei. Diese Rückstellung habe auf der Annahme beruht, dass das Mietverhältnis per 1. Oktober 2012 von einem Nachmieter

übernommen werde, welcher Plan indessen später gescheitert sei. Handelsrechtlich habe es sich beim Mietvertrag um einen sogenannten "belastenden Vertrag" gehandelt, welcher in der Handelsbilanz gemäss Rechnungslegungsstandards IFRS unter IAS 37 Ziff. 21.161 passivierungspflichtig sei. Die Pflichtige erstelle ihren Abschluss gestützt auf Swiss GAAP FER, welcher mit den Regelungen gemäss IFRS übereinstimme. Es sei klar voraussehbar gewesen, dass die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung des Mietvertrags den Nutzen dieses Vertrags in den Folgeperioden 2012 und 2013 übersteigen würden.

Das kantonale Steueramt beurteilt demgegenüber die vorgenommene Rückstellung als zukünftigen Mietaufwand, der periodenfremd abgegrenzt worden sei.

b) In den International Accounting Standards (IAS) 37 wird ein belastender Vertrag ("onerous contract") definiert als "as a contract under which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it" (R-act. 3/11). Als typisches Beispiel wird ein Mietvertrag über ein aufgegebenes Objekt genannt, welcher auch nicht untervermietet werden kann. Die Unternehmung bezieht keine weiteren Vorteile aus dem Vertrag, ist aber weiterhin zur Zahlung der Miete verpflichtet. In diesen Fällen ist gemäss IAS 37 handelsrechtlich eine Rückstellung zu bilden (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, 2009, S. 241; kritisch: Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. A., 2009, § 8 N 849).

In der deutschen Lehre wird diese Art der Rückstellung als Drohverlustrückstellung bezeichnet. Diese wird definiert als Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Schwebende Geschäfte sind gegenseitige Verträge, die noch nicht vollständig erfüllt sind. Dazu gehören schwebende Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte, z.B. Kauf-, Werk-, oder Werklieferungsverträge sowie Dauerschuldverhältnisse (z.B. Miet-, Pacht- oder Arbeitsverhältnisse). Drohende Verluste stellen Aufwandsüberschüsse dar, die durch einen Vergleich künftiger Aufwendungen mit künftigen Erträgen ermittelt werden (Rade/Stobbe in: Herrman/Heuer/Raupach, EStG/KStG-Kommentar, § 5 N 2050). Diese sind nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung zulässig, steuerrechtlich aber ausdrücklich untersagt (§ 5 Abs. 4a des deutschen Einkommenssteuergesetzes).

c) Im vorliegenden Fall bezieht sich der Streitgegenstand auf zukünftigen Mietaufwand. Mietverhältnisse sind Dauerschuldverhältnisse; bei diesen sind die periodisch zu bezahlenden Mietzinsen jeweils der Erfolgsrechnung desjenigen Geschäftsjahres zu belasten, in welchen sie zu bezahlen sind. Zukünftiger Mietzins kann deshalb nicht in einem früheren Geschäftsjahr geltend gemacht werden.

Es stellt sich die Frage, ob bei "belastenden Verträgen" aus steuerlicher Sicht während der laufenden Mietdauer ein genügend starker Bezug zu einer bestimmten früheren Steuerperiode entsteht, um den Zusammenhang des Mietaufwands zu den Geschäftsjahren ihrer Fälligkeit zu unterbrechen. Der Bezug zum laufenden Geschäftsjahr könnte allenfalls darin erblickt werden, dass sich bei der Unternehmung die Erkenntnis einstellt, dass aus dem Dauerschuldverhältnis zukünftig ein Verlust resultieren wird. Als Folge davon wird das Projekt aufgegeben, obschon es nicht möglich ist, dieses Dauerschuldverhältnis noch im laufenden Geschäftsjahr zu beenden. Damit liegt aber der zukünftige Verlust nicht in einem im laufenden Geschäftsjahr eingetretenen Ereignis begründet, sondern ist Folge des früher abgeschlossenen Mietvertrags. Der Aufwand wird unabhängig davon anfallen, ob die Geschäftsleitung das Projekt aufgibt oder nicht; ihr Entscheid hat auf den Zeitpunkt des Eintretens des Verlusts keinen Einfluss. Der Verlust ist demnach absehbar, aber dennoch im laufenden Jahr noch nicht eingetreten. Es ist daher nicht einleuchtend, weshalb ein solcher zukünftiger Aufwand im Gegensatz zu jedem anderen periodisch anfallenden Aufwand nun vorgezogen zu belasten wäre. Unter dem Gesichtspunkt der in E. 2b zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die Ergebnisse der Geschäftsperiode nicht untereinander angeglichen werden dürfen, erweist sich diese Rückstellung als unzulässig.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist auf die Beschwerde nicht einzutreten und der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]