



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.100
1 DB.2009.52

Entscheid

17. Juni 2009

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, die Mitglieder U. Hofstetter, M. Ochsner und Sekretärin
S. Weigold

In Sachen

A,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. Staat Zürich,

2. Schweizerische Eidgenossenschaft,

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Einschätzung für die Steuerperiode 1.7.2005 - 30.6.2006 und
Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1.7.2005 - 30.6.2006**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt den An- und Verkauf sowie die Verwaltung von Liegenschaften und die Beratung von Architekten im Architektur- und Baubereich. Sie ist Eigentümerin u.a. des Liegenschaftskomplexes strasse 8 und 10 sowie strasse 2a in B 4. Hauptaktionär und einziger Verwaltungsrat ist C, welcher gleichzeitig Inhaber der D ist. Letztere ist Mieterin von Büroräumlichkeiten in der Liegenschaft strasse 10. Das Geschäftsjahr der Pflichtigen dauert vom 1. Juli bis 30. Juni.

Die Pflichtige reichte insgesamt drei Steuererklärungen 2006 mit zwei unterschiedlichen Abschlüssen für das Geschäftsjahr 1. Juli 2005 - 30. Juni 2006 ein. Mit dem jüngsten Abschluss wies sie einen Gewinn von Fr. 195'698.- aus. Diesen verrechnete sie mit höheren Vorjahresverlusten, sodass sich ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.- ergab.

2. Im Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 1.7.2005 - 30.6.2006 übernahm der Steuerkommissär den Gewinnausweis pro 2005/06 von Fr. 195'698.-, verrechnete jedoch nur Vorjahresverluste von Fr. 104'369.- aus den Geschäftsjahren 2002/03 und 2003/04, was einen steuerbaren Reingewinn von (abgerundet) Fr. 91'300.- ergab. Am 22. August 2008 erliess er für die Staats- und Gemeindesteuer einen entsprechenden Einschätzungsentscheid (steuerbares Kapital Fr. 2'255'000.-) und für die direkte Bundessteuer einen entsprechenden Hinweis.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 5. September 2008 formell eröffnet.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 19. September 2008 Einsprache mit dem Antrag, den Reingewinn 2005/06 von Fr. 195'698.- um eine nachträglich getroffene Abschreibung von Fr. 100'000.- auf den Liegenschaften strasse 8/10 und strasse 2a in B zu reduzieren und im verbleibenden Umfang den Verlustvortrag aus den Geschäftsjahren 2002/03 und 2003/04 zu verrechnen, sodass sich der steuerbare Reingewinn mit Fr. 0.- ergebe. Das steuerbare Eigenkapital blieb unbestritten.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 12. März 2009 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 8. April 2009 erneuerte die Pflichtige die Einspracheanträge und verlangte die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss am 13. Mai 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Pflichtige äusserte sich am 5. Juni 2009 unaufgefordert zur Rekurs-/Beschwerdeantwort.

Auf die Ausführungen der Parteien in diesen Rechtsschriften sowie auf die Begründung der Einspracheentscheide wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 64 Ziff. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist für die Ermittlung des Reingewinns juristischer Personen grundsätzlich an den Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung anzuknüpfen. Diese Anbindung des steuerbaren an den handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn wird als Massgeblichkeitsprinzip bezeichnet.

Für das Steuerrecht massgeblich ist nicht einfach jede den Steuerbehörden eingereichte handelsrechtliche Jahresrechnung. Massgeblich ist die Handelsbilanz vielmehr nur dann und insoweit, als sie nach den zwingenden Vorschriften des Obligationenrechts über Buchführung und Bilanz ordnungsgemäss geführt worden ist. Massgeblich ist somit die handelsrechtskonforme Bilanz (vgl. Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 2000, S. 194 mit Hinweisen).

Die Handelsbilanz stellt aber nur dann eine taugliche Grundlage für die Steuererhebung dar, wenn sie nach den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss zustande gekommen ist. Darüber, was handelsrechtskonform und han-

delsrechtswidrig ist, entscheidet das Obligationenrecht in seinen allgemeinen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) oder in den speziellen Vorschriften des Gesellschaftsrechts, insbesondere des Aktienrechts (Art. 662 ff. OR). Nur eine mit diesen Regeln übereinstimmende, handelsrechtskonforme Handelsbilanz kann überhaupt je Grundlage der Steuerveranlagung sein. Buchungen jeglicher Art, die diesen Bestimmungen widersprechen, sind demzufolge auch steuerrechtlich unbeachtlich (StRK I, 31. August 1998, I 32/1997 und 15. April 2003, 1 ST.2002.56; StRK I, 21. November 2006, 1 ST.2006.174, auch zum Folgenden).

b) Dürfen aber eine im Steuerveranlagungsverfahren eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung nach dem Gesagten nicht gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstossen, muss es umgekehrt auch möglich sein, handelsrechtswidrige Ansätze durch handelsrechtskonforme zu ersetzen. Solange die Veranlagung nicht in Rechtskraft erwachsen ist – und in beschränktem Mass auch darüber hinaus in den Folgejahren – hat der Steuerpflichtige deshalb das Recht, den eingereichten Geschäftsabschluss zu berichtigen, sofern es darum geht, einen Verstoss gegen zwingende Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung zu beseitigen (vgl. W. Storck, Die Anknüpfung an die Handelsbilanz, in: StR 1958, 188 und 294; VGr, 25. September 2002 = ZStP 2002 Nr. 38). Im Unterschied zu einer solchen Bilanzberichtigung liegt eine Bilanzänderung vor, wenn handelsrechtskonforme Bewertungen durch andere, ebenfalls handelsrechtlich zulässige Werte ersetzt werden. Dies ist grundsätzlich bis Eintritt der Rechtskraft einer Veranlagung möglich, sofern die Änderung handelsrechtlich zulässig und nachträglich auch verbucht worden ist (StE 1985 B 24.4 Nr. 4).

Allerdings sind bei der steuerrechtlichen Berücksichtigung einer Bilanzänderung Grenzen zu ziehen. Sie verlaufen dort, wo der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wird. Wenn der Steuerkommissär bereits umfangreiche Abklärungen getroffen hat oder sich die Einschätzung im Rechtsmittelverfahren befindet, hat der Steuerpflichtige Jahresrechnungen, welche wegen blosser Nachlässigkeit unrichtig – aber handelsrechtlich noch zulässig – sind, gegen sich gelten zu lassen. Er kann nicht eine unangenehme steuerliche Aufrechnung des Steuerkommissärs durch eine Bilanzänderung in einer neuen Jahresrechnung neutralisieren. Bei Bilanzberichtigungstatbeständen hingegen kann diese Einschränkung nicht gelten (Walter Frei, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, S. 247 f.).

c) Nach der allgemeinen Beweislastregel haben die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: RB 1994 Nr. 33). Diese Beweislastregel gilt auch für die Beurteilung streitiger Bilanzberichtigungen: Ist eine Bilanzberichtigung streitig, die eine Schmälerung des buchmässig ausgewiesenen Betriebsergebnisses und damit zugleich eine Steuererleichterung für die pflichtige Gesellschaft zur Folge hat, trägt diese die Beweislast dafür, dass die fraglichen Buchungen gegen zwingende Vorschriften der kaufmännischen Buchführung verstossen. Dabei ist der strikte Beweis zu leisten, entspricht es doch sowohl der obligationenrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (Art. 962 OR; Verordnung vom 2. Juli 1986 über die Aufzeichnung von aufzubewahrenden Unterlagen [SR 221.431]) als auch der steuergesetzlichen Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung steuerlich erheblicher Tatsachen (§ 133 ff. StG und Art. 124 ff. DBG), dass eine buchführende Gesellschaft jederzeit in der Lage sein muss, die von ihr behauptete steuermindernde Abweichung ihrer wirklichen Ertrags- und/oder Vermögenslage von jener, wie sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung angeblich handelsrechtswidrig zum Ausdruck gelangt, zu dokumentieren.

Die Beweisleistung setzt eine spätestens vor Rekurskommission zu erbringende substantiierte Sachdarstellung sowie die Beibringung von geeigneten Beweismitteln voraus (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nr. 54). Substantiiert ist eine Sachdarstellung dann, wenn aus ihr im Einzelnen Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend gemachten Aufwendungen oder des Verzichts auf Einkünfte 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 die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64). Diesfalls hat die Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen oder des Gewinnverzichts zuungunsten der hierfür beweisbelasteten Gesellschaft als misslungen zu betrachten ist. Nur ausnahmsweise kann sich diese, wenn ihr die Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar sind, auf Schätzungen berufen, sofern ihre Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält (RB 1975 Nr. 54).

2. a) Vorliegend hat der Steuerkommissär für die Einschätzung 1.7.2005 - 30.6.2006 zwar den eingereichten Abschluss 2005/06 der Pflichtigen mit einem Gewinnausweis von Fr. 195'698.- unverändert übernommen, jedoch die Vorjahresverlustverrechnung nicht wie deklariert mit Fr. 325'372.-, sondern lediglich im Umfang von Fr. 104'369.- zugelassen. Dergestalt ergab sich der steuerbare Reingewinn nicht mit Fr. 0.-, sondern mit Fr. 91'300.-.

Die Pflichtige versucht dieses Ergebnis zu neutralisieren, indem sie erstmals mit der Einsprache eine Abschreibung auf ihren Liegenschaften strasse 8/10 und strasse 2a in B von Fr. 100'000.- geltend machte und eine entsprechend abgeänderte Bilanz samt Revisionsbericht und Protokoll des diesbezüglichen Generalversammlungsbeschlusses vom 11. September 2008 nachreichte. Nach dem Gesagten ist diese Korrektur indessen nur zu akzeptieren, wenn es sich um eine Bilanzberichtigung, d.h. um eine handelsrechtlich zwingende Korrektur, und nicht um eine Bilanzänderung handelt. Denn die abgeänderte Bilanz hat die Pflichtige erst im Rechtsmittelverfahren eingereicht, sodass sie die ursprüngliche Bilanz gegen sich gelten lassen muss und nur noch handelsrechtlich zwingende Korrekturen zulässig sind.

b) Gemäss Art. 665 OR darf das Anlagevermögen in der Bilanz höchstens zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten bewertet werden, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen. Solche müssen vorgenommen werden, soweit sie nach allgemeinen anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind (Art. 669 Abs. 1 OR). Sachanlagegüter, wie die hier zur Diskussion stehenden Liegenschaften, werden in der Regel nach dem so genannten Fortführungswert bilanziert. Wegleitend ist somit der Wert, der dem Aktivum für den Betrieb durch den weiteren Gebrauch während der voraussichtlichen Nutzungsdauer zukommt (StE 1990 B 72.14.2 Nr. 10 und 1994 B 72.14.2 Nr. 16). Unter Abschreibung versteht man die gewinnmindernde Herabsetzung des Ertragssteuerwerts eines Aktivums auf den massgebenden Bilanzwert (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 181 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Während der Grund ordentlicher Abschreibungen in der mehr oder weniger planmässigen Entwertung des betreffenden Gegenstands liegt, beruhen so genannte ausserordentliche Abschreibungen auf aussergewöhnlichen, geschäftsplanwidrigen Ereignissen und sind dazu bestimmt, die dadurch eingetretenen Wertvermindierungen auszugleichen (Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. b N 200). Letztere können u.a. geboten sein, wenn eine Liegenschaft überzahlt worden ist oder wenn ein

Gebäude durch besondere Umstände den ursprünglichen Verwendungszweck verliert (Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 19 lit. b N 231).

Die Vornahme einer dergestalt notwendigen und damit vom Gesetz geforderten Abschreibung stellt einen Vorgang dar, der zu einer Bilanzberichtigung berechtigt. In ihrer Berücksichtigung liegt demnach trotz eines möglicherweise fortgeschrittenen Verfahrensstadiums kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Es ist daher im Folgenden zu überprüfen, ob die von der Pflichtigen geltend gemachte Abschreibung von Fr. 100'000.- auf ihren Liegenschaften diese Qualität aufweist.

c) aa) Der massgebliche Bilanzwert der betroffenen Liegenschaften an der strasse 8/10 und strasse 2a in B bildete schon einmal Streitgegenstand in der Steuerperiode 1998. Die Steuerrekurskommission I hat mit diesbezüglichem Entscheid vom 15. April 2003 (1 ST.2002.56) einen Verkehrswert per 30. Juni 1997 von Fr. 12'067'500.- als oberste Grenze des handelsrechtlich allenfalls noch Zulässigen erkannt. Daraus ergab sich ein handelsrechtlich gebotener Abschreibungsbedarf von mindestens Fr. 206'338.- und damit für die Steuerperiode 1998 ein steuerbarer Ertrag von Fr. 0.- (Verlust von Fr. 23'026.-), was zur Gutheissung des Rekurses führte.

Der Steuerrekurskommission I standen damals für diese Beurteilung zwei Bankgutachten zur Verfügung, welche von der Pflichtigen eingereicht worden waren.

bb) Die Pflichtige bilanzierte die fraglichen Liegenschaften im ursprünglichen Abschluss per 30. Juni 2006 mit Fr. 9'405'000.-. Sie erachtet diesen Wert als handelsrechtswidrig, weil der Verkehrswert unter Fr. 9 Mio. liege. Indessen vermag sie diese Behauptung nicht mit einem Gutachten zu belegen. Ohne Gutachten kann der Beweis der Handelsrechtswidrigkeit der ursprünglichen Bilanz aber nicht geleistet werden, weil dieser Beweis nach dem Gesagten strikt zu erbringen ist. Abgesehen davon müsste die Pflichtige bei Richtigkeit der Behauptung ja eine Abschreibung verfechten, welche die beantragten Fr. 100'000.- bei Weitem überstiege. Warum sie dies nicht tut, legt sie nicht dar. Wenn sie daher im Rekurs bzw. in der Beschwerde lediglich vorbringt, sie wolle die Abschreibung in dem Mass vornehmen, dass ihr kein Verlustvortrag verloren gehe, legt sie offen, dass es ihr weniger um die Abschreibung selber als vielmehr um die Vermeidung einer positiven Einschätzung geht.

Damit ist der Nachweis für das Vorliegen einer handelsrechtswidrigen Bilanz jedenfalls von vornherein gescheitert. Als Folge davon erübrigte es sich, auf die weiteren Vorbringen und eingereichten Unterlagen der Pflichtigen einzugehen. Nur der Vollständigkeit halber sei hierzu Folgendes ausgeführt:

cc) Die Pflichtige untermauert ihre Behauptung des unter Fr. 9 Mio. liegenden Verkehrswerts mit einer Aufstellung der Mieteinnahmen ab Geschäftsjahr 1999/2000 und der gestützt darauf für jedes Geschäftsjahr ermittelten Ertragswerte. Der bei dieser Berechnung verwendete Kapitalisierungsfaktor beträgt 7,05% und der Durchschnitt der Ertragswerte aller Jahre Fr. 5'867'092.-. Letzteren Wert bezeichnet die Pflichtige als Marktwert.

Der Kapitalisierungsfaktor von 7,05% entspricht demjenigen der Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 vom 19. März 2003 (nZStB I Nr. 15/501) und ist gemäss deren Randziffern (RZ) 42 bzw. 43 bei Berechnung des Ertragswerts von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern anzuwenden. Der Ertragswert wird dem Vermögenssteuerwert gleichgesetzt (RZ 36).

Diese Weisung gilt nur für natürliche Personen (vgl. §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 4 StG). Sie ermöglicht zudem ihrem Zweck entsprechend nur eine schematische, formelmässige Bewertung der Liegenschaften und definiert bei Mehrfamilien- und Geschäftshäusern als Verkehrswert vereinfachend den Ertragswert. Dieser Schematismus führt dazu, dass die Ertrags- bzw. Vermögenswerte generell unter dem Verkehrswert liegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 39 N 56 und 58). Mithin ist diese Weisung für die Ermittlung des Fortführungswerts von Liegenschaften buchführungspflichtiger Gesellschaften nicht geeignet und der von der Pflichtigen mittels des entsprechenden Kapitalisierungsfaktors ermittelte Marktwert von Fr. 5'867'092.- nicht stichhaltig. Der Nachweis, der massgebliche Bilanzwert der fraglichen Liegenschaften liege unter Fr. 9 Mio., lässt sich damit nicht führen.

dd) Es bleibt zu prüfen, wie es sich verhielte, wenn ein marktkonformer Kapitalisierungsfaktor verwendet würde.

Der Kapitalisierungsfaktor wird durch die Kapitalkosten und die Bewirtschaftungskosten bestimmt. Erstere entsprechen dem Zinssatz für 1. Hypotheken am Ort der gelegenen Sache, ohne Rücksichtnahme auf die individuellen finanziellen Möglichkeiten des Eigentümers (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Bewertung von Immobilien, Ausgabe 2005, S. 64). Dieser Zinssatz betrug im Kanton B bis 1. September 2005 3,25% und danach 3%. Die Bewirtschaftungskosten der streitbetroffenen Liegenschaften beliefen sich gemäss den Gutachten im früheren Verfahren für das Geschäftsjahr 1996/97 auf rund 1,5%. Aktuellere Zahlen liegen nicht vor und werden von der Pflichtigen nicht genannt. Demnach ergibt sich ein Kapitalisierungsfaktor von (aufgerundet) 4,75%.

Für die Ertragswertermittlung ist der Jahresmietwert durch diesen Kapitalisierungssatz zu teilen und mit 100 zu multiplizieren. Hinsichtlich des Jahresmietwerts verweist die Pflichtige auf ihre Aufstellung mit einer durchschnittlichen Jahresnettomiete der neun Geschäftsjahre 1999/00 - 2007/08 von Fr. 416'921.-. Darin berücksichtigt ist eine Reduktion von je Fr. 260'000.- in den Geschäftsjahren 1999/00 - 2004/05 bei der Miete, welche die D bzw. die vormalige Einzelfirma E der Pflichtigen bezahlt hat. Die Pflichtige hält dafür, um diesen Betrag habe die D bzw. die Einzelfirma bis und mit Geschäftsjahr 2004/05 eine übersetzte Miete geleistet, damit sie, die Pflichtige, nicht Konkurs gegangen sei. Indessen ist sie den Beweis für die Richtigkeit der dieser Behauptung zugrunde gelegten Zahlen (ortsübliche Miete von Fr. 200.- bis Fr. 300.- pro m² statt der von D bezahlten Fr. 1'000.- pro m²) schuldig geblieben. Die geltend gemachte Herabsetzung der Mieteinnahmen muss daher unberücksichtigt bleiben. Damit erhöht sich die durchschnittliche Jahresmiete auf Fr. 575'810.-, was bei einem Kapitalisierungssatz von 4,75% einen Ertragswert von Fr. 12'122'315.- ergibt. Dieser Wert liegt weit über der verfochtenen Grenze von Fr. 9 Mio.

Mithin lässt sich ein Bilanzwert von unter Fr. 9 Mio. auch bei Gegenüberstellung mit dem korrekt berechneten Ertragswert nicht rechtfertigen, sodass der Nachweis eines handelsrechtswidrig zu hohen Bilanzwerts auch von daher als gescheitert gilt.

d) Insgesamt ist die beantragte Abschreibung von Fr. 100'000.- auf den betroffenen Liegenschaften demnach nicht zu gewähren.

3. a) Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der

Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 StG, Art. 67 Abs. 1 DBG).

In Steuerperioden, in denen ein Verlust entstanden ist, lautet die Gewinnersteuereinschätzung auf Fr. 0.-. Es entspricht langjähriger Praxis, dass nur das Dispositiv einer Steuereinschätzung in Rechtskraft erwächst. In Verlustjahren wird rechtskräftig mithin nur festgestellt, dass im betreffenden Steuerjahr keine Gewinnsteuer geschuldet ist. Demgegenüber nehmen die allfälligen Erwägungen und Berechnungen, die zu dieser Feststellung geführt haben, an der Rechtskraftwirkung nicht teil. Aus diesen Gründen kann bei der späteren Geltendmachung dieser Verluste deren Ermittlung erneut überprüft werden (RB 1960 Nr. 33; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 70 N 13; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 67 N 6). Zudem steht eine rechtskräftige Einschätzung einer neuen (anderslautenden) Beurteilung eines Sachverhalts anlässlich einer Einschätzung für eine spätere Steuerperiode nicht entgegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 155 - 160 N 7; Richner/Frei/Kaufmann, VB zu Art. 147 - 153 N 11).

Die Möglichkeit der Verlustverrechnung ist ausgeschlossen, wenn die frühere rechtskräftige Einkommens- oder Ertragsschätzung nicht auf Fr. 0.- lautet, und zwar unbekümmert darum, ob jene frühere Einschätzung als Ermessensveranlagung oder regulär ergangen ist (VGr, 28. Juni 2006 = StE 2006 B 23.9 Nr. 8; RB 1994 Nr. 41 [Leitsatz] = StE 1995 B 72.19 Nr. 5 = ZStP 1994, 199). Dergestalt verliert bzw. verwirkt der Steuerpflichtige bei einer nicht auf Fr. 0.- lautenden Ertragseinschätzung des Vorjahres seinen Rechtsanspruch auf steuerwirksamen Abzug sämtlicher Geschäftsverluste.

b) Vorliegend kann die Pflichtige demnach den Gewinn der Steuerperiode 1.7.2005 - 30.6.2006 von Fr. 195'698.- mit den Verlusten der sieben vorangegangenen Geschäftsjahre 1998/99 - 2004/05 verrechnen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt wurden. Eine Verwirkung der Verrechnungsmöglichkeit ist nicht eingetreten, da sämtliche Einschätzungen der sieben Vorperioden auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- lauten.

Der jeweilige Verlust dieser sieben Steuerperioden kann im vorliegenden Verfahren nach dem Gesagten neu überprüft werden. Daher ist nicht massgebend, ob und

inwiefern der Steuerkommissär in den Vorperioden die Höhe des jeweiligen Verlusts und dessen Vortrag schon einmal festgesetzt hat. Ausgangslage für die Verlustverrechnung bildet somit entgegen der Auffassung der Pflichtigen insbesondere auch nicht die diesbezügliche Aufstellung des Steuerkommissärs vom 6. März 2007, welche dieser im Rahmen der Einschätzung 1.7.2003 - 30.6.2004 erstellt hat.

Streitig ist dabei einzig der Verlustvortrag aus dem Geschäftsjahr 2002/03, während sich die Parteien über denjenigen aus dem Geschäftsjahr 2003/04 von Fr. 19'681.- (= Verlust gemäss Abschluss) einig sind. Die andern Geschäftsjahre der Verlustverrechnungsperiode haben positiv abgeschlossen.

4. a) aa) Die Pflichtige weist in der Bilanz seit Jahren (aktenkundig ab Geschäftsjahr 1997/98) Passivdarlehen von Fr. 3'908'098.35 aus, bei denen als Gläubiger je zur Hälfte die beiden Söhne des Hauptaktionärs C, F und G, auftreten. Gemäss Angaben der Pflichtigen in den Vorperioden hatten die beiden Söhne diese Forderung von der Credit Suisse zessionshalber je für Fr. 1.- erworben. Nach Abklärung des entsprechenden Sachverhalts durch den Steuerkommissär sind der Pflichtigen aus diesem Forderungsübergang keine Steuerfolgen erwachsen. Der Zins auf den Darlehen wurde seitens der beiden Söhne in der Folge aus Rücksicht auf die wirtschaftlich angespannte Lage der Pflichtigen nicht fällig gestellt und von Letzterer im Geschäftsjahr 1998/99 auch nicht als Aufwand ausgewiesen. Für die Geschäftsjahre 1999/00 - 2003/04 verbuchte die Pflichtige dann zwar einen Darlehenszins, der jedoch weit unter den Ansätzen lag, wie sie von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bei Vorschüssen von Beteiligten für die Berechnung von geldwerten Leistungen festgesetzt werden.

Im Einspracheverfahren betreffend die Steuerperiode 2002/03 reichte die Pflichtige zwei Bilanzberichtigungen des Abschlusses 2002/03 ein, worin sie die fehlende bzw. ungenügende Zinsbelastung der Geschäftsjahre 1998/99 - 2002/03 in der Weise korrigierte, dass sie die entsprechenden Korrekturen zusammen zählte und das Total als Rückstellung dem Abschluss 2002/03 belastete. Daraus resultierte ein Verlust für das Geschäftsjahr 2002/03 gemäss zweiter Berichtigung von Fr. 224'335.-.

Im Einschätzungsverfahren 2005/06 verteilte der Steuerkommissär diese Zinsrückstellung des Geschäftsjahrs 2002/03 den Perioden der aufgelaufenen Zinsen ent-

sprechend auf die einzelnen Geschäftsjahre 1998/99 – 2002/03. Dies führte zu korrigierten Jahresergebnissen und in der Folge auch zu einem reduzierten Verlustausweis für das Geschäftsjahr 2002/03 von Fr. 84'688.-.

bb) Die Parteien sind sich einig darin, dass die Darlehensforderungen der beiden Söhne des Hauptaktionärs Bestand haben und von der Pflichtigen demzufolge zu Recht als Fremdkapital bilanziert wurden. Zwar ergeben sich Zweifel an dieser Qualifikation, jedoch wurde die Sache vom Steuerkommissär in den Vorperioden wiederholt untersucht. Da Letzterer den Verhältnissen der Pflichtigen näher steht, schliesst sich die Steuerrekurskommission I seiner Beurteilung an.

Bestehen die Darlehensforderungen zu Recht, haben die Darlehensgeber Anspruch auf deren Verzinsung. Diese haben zwar bisher auf die Bezahlung entsprechender Zinsbetroffnisse verzichtet, jedoch ist die Pflichtige handelsrechtlich gleichwohl gehalten, ihrer Zinszahlungspflicht durch Bildung einer Rückstellung Rechnung zu tragen. Der Umfang dieser Rückstellung unter Anwendung der Merkblätter der ESTV über die Zinssätze für die Berechnung von geldwerten Leistungen ist nicht streitig. Nicht einig sind sich die Parteien dagegen, ob die so ermittelte Rückstellung auf die betroffenen Geschäftsjahre zu verteilen ist oder allein dem Geschäftsjahr 2002/03 belastet werden kann.

cc) Die Bildung einer Rückstellung hat in jenem Geschäftsjahr zu erfolgen, in dem die Ereignisse, die Ursache des geltend gemachten Aufwands darstellen, eingetreten sind. Eine steuerwirksame Nachholung in einem späteren Geschäftsjahr ist nur zulässig, wenn die Rückstellung handelsrechtlich geboten war und die entsprechende Einschätzung bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Zudem muss der Rückstellungsgrund noch bestehen und die Unterlassung darf nicht missbräuchlich erfolgt sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 89).

Vorliegend entstand die Zinsschuld, die es zurück zu stellen galt, der jährlichen Zinsperiode entsprechend für jedes Geschäftsjahr separat, weshalb die diesbezügliche Rückstellung ebenfalls für jedes Jahr separat zu bilden gewesen wäre. Dies hat die Pflichtige für die Geschäftsjahre 1998/99 - 2001/02 ganz bzw. teilweise unterlassen und erst im Geschäftsjahr 2002/03 nachgeholt. Für eine solche Nachholung sind die Voraussetzungen trotz des handelsrechtlichen Gebots für die Rückstellungsbildung nicht gegeben, weil die Abschlüsse der Geschäftsjahre 1998/99 - 2001/02 im

Rahmen der Verlustverrechnung überprüfbar und damit noch abänderbar sind. Demnach hat der Steuerkommissär die im Geschäftsjahr 2002/03 gebildete Rückstellung dem Periodizitätsprinzip entsprechend korrekt auf die einzelnen Geschäftsjahre verteilt. Im Quantitativen ist der auf die Geschäftsjahre 1998/99 - 2001/02 entfallende Teil der Rückstellung nicht umstritten und beträgt Fr. 139'647.-, ebenso nicht dessen betragsmässige Verteilung auf die einzelnen Geschäftsjahre (1998/99: Fr. 121'989.-, 1999/00: Fr. 4'106.-, 2000/01: Fr. 5'314.-, 2001/02: Fr. 8'238.-).

Damit hat der Steuerkommissär den Verlust des Geschäftsjahrs 2002/03 gemäss (berichtigter) Erfolgsrechnung von Fr. 224'335.- zutreffend um Fr. 139'647.- auf Fr. 84'688.- reduziert.

b) Die Pflichtige beanstandet weiter, der Steuerkommissär habe in der Aufstellung über die Verlustverrechnung den Reingewinn des Geschäftsjahres 1998/99 gemäss Erfolgsrechnung von Fr. 833'062.- unzulässigerweise um eine Aufwertung von Fr. 102'981.- reduziert ("Storno Aufwertung", Beilage). Diese Korrektur ist zwar tatsächlich zu Unrecht erfolgt, da sie die Pflichtige schon selber im Abschluss des Vorjahrs vorgenommen hat, jedoch ist dies insofern ohne Belang, als dadurch nur das ohnehin schon positive Ergebnis des Abschlusses 1998/99 erhöht wird und sich die Frage eines Verlustvortrags aus diesem Geschäftsjahr gar nicht stellt.

c) Damit hat der Steuerkommissär den Verlustvortrag aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren 1998/99 - 2004/05 mit Fr. 84'688.- des Geschäftsjahrs 2002/03 und den unbestrittenen Fr. 19'681.- des Geschäftsjahrs 2003/05, total Fr. 104'369.-, zutreffend ermittelt. Mit diesem Betrag ist der Reingewinn 2005/06 von Fr. 195'698.- zu verrechnen, was den veranlagten steuerbaren Reingewinn von (abgerundet) Fr. 91'300.- ergibt.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG) und entfällt die Zusprechung einer Parteientschädigung (Art. 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]