

Steuern

Können Steuerrückstellungen nachträglich gebildet werden?

Samuel Ramp · Im Gegensatz zu den natürlichen und selbständig erwerbstätigen Personen können juristische Personen die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern sowie grundsätzlich auch ausländische Steuern von ihrem Gewinn abziehen.

Aufgrund des Periodizitätsprinzips haben Unternehmen ihren Steueraufwand in demjenigen Geschäftsjahr in Abzug zu bringen, in dem die Steuerschuld entstanden ist. Das Unternehmen belastet bezahlte Steuern direkt dem Aufwand und bildet als Ausfluss des Imparitätsprinzips für noch nicht bezahlte, aber voraussichtlich geschuldete Steuern eine (Steuer-)Rückstellung. Je nach Wahrscheinlichkeit des Steueranfalls sind die noch nicht bezahlten Steuern zum Bilanzstichtag zu schätzen und zu passivieren.

Wenn nun Steuerbehörden andere als Aufwand geltend gemachte Kosten nicht zum Abzug zulassen oder Gewinnvorwegnahmen zum steuerbaren Gewinn des Unternehmens aufrechnen, stellt sich die Frage, ob aufgrund des höheren Unternehmensgewinns nicht auch die Steuerrückstellung nachträglich erhöht werden kann.

Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips anerkennt der Fiskus die in der Handelsbilanz verbuchten und offen ausgewiesenen Steuerrückstellungen. Die Passivierung der mutmasslichen Steuerschulden setzt jedoch voraus, dass der Steueranfall für das Unternehmen vorhersehbar ist. In der Praxis kommt es aber vor, dass der Fiskus beispielsweise

im Rahmen von Buchprüfungen über setzte Abschreibungen oder verdeckte Gewinnausschüttungen aufrechnet und damit den Unternehmensgewinn erhöht. Solche Gewinnaufrechnungen sind grundsätzlich nicht vorhersehbar, zumal oft auch Bewertungsfragen von Unternehmen und Fiskus unterschiedlich beantwortet werden.

Das Bundesgericht hat sich in einem neuen Urteil vom 19. Dezember 2014 (2C_1218/2013) unter anderem mit der Frage befasst, unter welchen Voraussetzungen eine Rückstellung für Steuernachforderung auch nachträglich in der Steuerbilanz gebildet werden kann. Es kam zum Schluss, dass grundsätzlich bei jeder Aufrechnung die Rückstellung für die darauf entfallenden Steuern zu erhöhen ist. Dies ergebe sich nicht nur aus den handelsrechtlich zwingenden Vorschriften, sondern folge direkt aus steuerrechtlichen Normen. Das Massgeblichkeitsprinzip stehe einer nachträglichen Bildung von Steuerrückstellungen nicht entgegen. Schliesslich hielt es zutreffend fest, dass es unerheblich sei, aus welchen Gründen die Steuerrückstellung nicht ausreichend gewesen sei. Insbesondere könne der Fiskus die nachträgliche Bildung einer Steuerrückstellung nicht davon abhängig machen, ob das Unternehmen die Aufrechnung habe vorhersehen können oder nicht.

Samuel Ramp, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte