

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2011/200 vom 12. April 2012

Sg Verwaltungsgericht, 2012-04-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2011_200

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2011/200 du 12 avril 2012

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2011/200 del 12 aprile 2012

Regeste

Steuerrecht, Art. 40 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 1 lit. c StG (sGS 811.1). Kraft Stempelsteuergesetz geschuldete Umsatzabgaben sind bei selbständig erwerbstätigen Effektenhändlern als geschäftsmässig begründete Kosten zum steuerlichen Abzug zugelassen, wenn sie nicht auf die Erwerber oder Verkäufer der Urkunden überwält worden sind. Ist dieser Abzug handelsrechtswidrig unterlassen worden, kann er unter Verweis auf das Totalgewinnprinzip grundsätzlich in einer späteren Steuerperiode steuerwirksam nachgeholt werden. Dies gilt allerdings nur während der Verlustverrechnungsperiode und sofern der Abzug nicht missbräuchlich unterlassen worden ist. Betrifft der geltend gemachte Aufwand jedoch Geschäftstätigkeiten während der Bemessungslücke, kann er auch nachträglich nicht zum Abzug zugelassen werden (Verwaltungsgericht, B 2011/200).

Erwägungen

E. 1

(...).

E. 2

Streitgegenstand bildet die Frage, ob die von der A. & Co. im Jahr 2005 gebildete Rückstellung von Fr. 34'159.70 in der Steuerperiode 2005 für die Beschwerdeführer einkommensmindernd zu berücksichtigen ist.

E. 2.1

Gemäss Art. 31 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Kollektivgesellschaften verfügen als Personengemeinschaften über keine juristische Persönlichkeit und sind folglich nicht steuerpflichtig. Steuersubjekt ist der einzelne Gesellschafter; sein Anteil am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft wird fiskalisch als selbständige Erwerbstätigkeit erfasst (Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 31 Abs. 1 StG). Zur Ermittlung des als Bemessungsgrundlage dienenden Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge gemäss Art. 39 ff. in Abzug gebracht (Art. 38 StG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit bestehen die Abzüge in den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten (Art. 40-43 StG). Im Gegensatz zu den juristischen Personen (Art. 84 Abs. 2 lit. a StG) ist der Steueraufwand bei den natürlichen Personen, namentlich für Einkommens-, Vermögens-, Quellen-, Grundstückgewinn-, Erbschafts-, Schenkungs-, Handänderungs- und Vergnügungssteuern sowie für gleichartige ausländische Steuern, nicht abzugsfähig (Art. 47 StG). Dieses Abzugsverbot erfährt jedoch eine Ausnahme, wenn

es sich um Mehrwertsteuern oder um kraft Bundesgesetz über die Stempelabgaben (SR 641.10, abgekürzt Stempelsteuergesetz) geschuldete Emissions- und Umsatzabgaben handelt. Diese werden allein durch den Geschäftsbetrieb verursacht und sind daher als Gewinnungskosten zu verstehen (vgl. Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 2. Aufl., Basel 2008, N 30 zu Art. 27 mit Hinweisen). Die Abzugsfähigkeit ist daher unter dem Titel von Art. 40 Abs. 1 StG zu bejahen, sofern die Umsatzabgaben nicht von den Erwerbern oder Verkäufern der Urkunden getragen werden mussten. Dem steuerlichen Abzug der Umsatzabgaben steht demnach grundsätzlich nichts im Weg. Dies ist auch nicht streitig.

E. 2.2

Streitig ist jedoch der Zeitpunkt, in dem die Umsatzabgaben steuerlich zum Abzug gebracht werden können.

E. 2.2.1

Für Steuerpflichtige, die eine kaufmännische Buchhaltung führen, gelten die für die Ermittlung des Gewinns juristischer Personen massgeblichen Grundsätze (Art. 31 Abs. 3 i.V.m. Art. 82 StG). Das bedeutet, dass die steuerliche Erfolgsermittlung an die handelsrechtliche anzuknüpfen hat, sofern die handelsrechtlichen Vorschriften eingehalten wurden (sog. Massgeblichkeitsprinzip). Vorbehalten bleiben die steuerlichen Korrekturvorschriften. Folglich entfällt die steuerliche Verbindlichkeit der Jahresrechnung nur insoweit, als diese offensichtlich den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts zuwiderläuft oder als steuerliche Korrekturvorschriften zu beachten sind (BGer 2A.44/2007 vom 6. Juni 2007 E. 4.1; 2A.549/2005 vom 16. Juni 2006 E. 2.1 mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Das schweizerische Steuerrecht folgt grundsätzlich dem Periodizitätsprinzip, wonach ein Unternehmen im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern hat, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Die Ergebnisse der Geschäftsperioden dürfen folglich nicht untereinander ausgeglichen werden. Unzulässig ist es, die Ergebnisse einer bestimmten Periode zu Gunsten oder zu Lasten einer anderen zu vermindern oder zu erhöhen. Fehlt der Periodenbezug eines Aufwandes, so ist dieser nicht geschäftsmässig begründet und darf nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Wird das Periodizitätsprinzip offensichtlich verletzt, so ist dies grundsätzlich steuerlich zu korrigieren. Das gilt ebenfalls bei Personenunternehmen resp. bei selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. dazu B. Knüsel, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 2. Aufl., Basel 2008, N 6 zu Art. 26; Reich/Züger, a.a.O., N 37 zu Art. 27 und N 10 zu Art. 29; P. Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, N 22 zu Art. 25).

E. 2.2.3

Gesetzlich nicht geregelt ist der massgebliche Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte und des Abflusses der abziehbaren Ausgaben. Abziehbare Steuerforderungen entstehen nach konstanter Rechtsprechung mit der Verwirklichung des Steuertatbestands, der staatliche Steueranspruch bei Stempelabgaben namentlich bei der Ausgabe und der entgeltlichen Übertragung von Effekten (StE 2005 B 23.44.4 Nr.6 E. 2). Für die hier interessierende Umsatzabgabe bedeutet das konkret, dass die Steuerforderung bei den gemäss Art. 13 Abs. 3 Stempelsteuergesetz als Effekthändler bezeichneten und damit steuerpflichtigen Personen in der Regel mit Abschluss des Geschäfts entsteht (Art. 15 Stempelsteuergesetz).

Fälligkeit und Zeitpunkt der Veranlagung bleiben für die Entstehung dagegen ohne Einfluss. Keine konstitutive Wirkung entfaltet namentlich die Selbstveranlagung gemäss Art. 34 Abs. 2 Stempelsteuergesetz. Diese hält lediglich die am Ende der Steuerperiode bestehende Steuerschuld nachträglich fest (vgl. zum Ganzen StE 2005 B 23.44.4 Nr.6 E. 2.a). Dieser steuerrechtliche Befund reflektiert die handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernisse an die Rechnungslegung. Wer nach den Art. 957 ff. des Obligationenrechts (SR 220) zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet ist, hat sich dabei strikt nach der strengen Soll-Methode zu richten. Für den Einkommenszufluss stellt diese grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb ab. Für den Einkommensabfluss, und somit für die zeitliche Zurechnung der Abzüge, ist der Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung massgebend (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 125 zu § 18). In Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Realisations- und Periodizitätsprinzips verlangt die Steuergesetzgebung also, dass Ertrag und Aufwand derjenigen Steuerperiode zuzurechnen sind, in welcher sie begründet worden sind. Für die geschuldeten Steuern bedeutet dies, dass bereits vor deren Veranlagung entsprechende Rückstellungen gebildet und am Ende der Steuerperiode bilanziert werden müssen. Dieser Grundsatz gilt unbekümmert davon, ob die anwendbare Steuergesetzgebung den bilanzierten Steueraufwand zum Abzug zulässt oder nicht (vgl. StE 2002, B 72.14.2 Nr. 29). In strenger Anwendung des Periodizitätsprinzips, wie sie vom Bundesgericht gefordert wird (vgl. z.B. BGer 2C_429/2010, Urteil vom 16. Februar 2009 E. 2.1 passim mit Hinweisen), ergibt sich folglich, dass Steueraufwand, für den in der entsprechenden Periode entgegen den handelsrechtlichen Gepflogenheiten keine Rückstellung gebildet worden ist, später nicht mehr berücksichtigt werden kann. Bildet der durch mangelnde Rückstellungen fehlerhafte handelsrechtliche Abschluss Grundlage einer Steuerveranlagung, so kann der Mangel nur beseitigt werden, wenn deren Rechtskraft aufgehoben wird. Das ist nur unter den Voraussetzungen der Revision resp. der Nachsteuer möglich (StE 2005 B 23.44.4 Nr.6 E. 2.c).

E. 2.2.4

Von dieser Auffassung weichen Lehre und kantonale Rechtsprechung mitunter zugunsten des Steuerpflichtigen wesentlich ab. Das Periodizitätsprinzip wird in diesen Fällen mit der Argumentation durchbrochen, es vertrage sich nicht mit den Werten des Gesetzgebers, der Bilanzkontinuität einen höheren Stellenwert einzuräumen als deren Richtigkeit. Es dürfe nicht auf eine Handelsbilanz abgestellt werden, die infolge fehlerhafter Buchführung ihrerseits handels- und steuerrechtswidrig sei. Offenkundige verschleppte Bilanzierungsfehler seien daher in den Folgejahren richtig zu stellen (vgl. z.B. VerwGE ZH vom 23. März 2005, StE 2005 B 21.2 Nr. 21 E. 1.2; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 zu § 50, mit Hinweisen). Als Korrektiv wird auf das sog. Totalgewinnprinzip verwiesen. Dieses besagt, dass die Summe aller Periodeneinkünfte den totalen Einkünften entsprechen soll und trägt damit namentlich dem Leistungsfähigkeitsgedanken Rechnung. Verwirklicht wurde es im Unternehmenssteuerrecht, und zwar durch die Möglichkeit der Verlustverrechnung (Art. 42 resp. 86 StG; vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 12 ff. zu § 50). Nach der überzeugenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich ist das Totalgewinnprinzip auch für den Fall anzuwenden, dass die Bildung einer Rückstellung in der nach dem Periodizitätsprinzip massgeblichen und rechtskräftig veranlagten Steuerperiode handelsrechtswidrig unterlassen worden ist. Unter Verweis auf das

Totalgewinnprinzip wird deren steuerwirksame Nachholung in einer späteren Steuerperiode gestattet. Beschränkt wird diese Möglichkeit allerdings auf die Verlustverrechnungsperiode. Vorausgesetzt wird weiter, dass der Rückstellungsgrund im Zeitpunkt der Nachholung noch besteht und die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt ist (vgl. zum Ganzen VerwGE ZH vom 23. März 2005, a.a.O., E. 1.2; RB 2003 Nr. 89).

E. 2.3

Vorliegend hat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 26. März 2010 entschieden, die A.&Co. sei von der EStV zu Recht als Effektenhändlerin im Sinne von Art. 13 Abs. 3 lit. b Ziff. 2 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben eingestuft worden. Diese Beurteilung bewirkt, dass die Gesellschaft für ihre Geschäftstätigkeit im Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis zum 31. Dezember 2002 zusätzliche Umsatzabgaben in der Höhe von Fr. 91'092.40 (zzgl. 5% Verzugszins) zu entrichten hat.

E. 2.3.1

In den Jahresrechnungen der Jahre 1998 bis 2002 wurden für die A.&Co. keine Rückstellungen für Umsatzabgaben gebildet, obwohl die Beschwerdeführer dazu verpflichtet gewesen wären. Dies, weil nach der Soll-Methode der Steueraufwand jener Periode zuzurechnen ist, in der der Steuertatbestand verwirklicht worden ist. Damit entsprechen die Jahresrechnungen der Jahre 1998 bis 2002 nicht den handelsrechtlichen Vorschriften. Indem die Veranlagungsbehörde in den Abschlüssen der Jahre 2003 und 2004 periodenfremde, sich auf die Steuerforderungen der Jahre 1998 und 2002 beziehende Rückstellungen von Fr. 22'773.-- resp. 34'159.70 zum Abzug zugelassen hat, wurde der vorgängig entstandene verschleppte Bilanzierungsfehler durch Anwendung des Totalgewinnprinzips bis zu einem gewissen Grad korrigiert. Unberücksichtigt waren bis dahin jene Umsatzabgaben im Betrag von Fr. 34'159.70 geblieben, die in Bezug zu den Geschäftstätigkeiten der Jahre 1999 und 2000 standen. Ob für diesen Betrag im Jahr 2005 eine Rückstellung zuzulassen ist, wird nachfolgend entschieden.

E. 2.3.2

Die Vorinstanz begründet den abweisenden Entscheid vom 18. August 2011 im Wesentlichen damit, dass den Beschwerdeführern spätestens seit dem 7. Mai 2004, jenem Datum also, an dem die EStV über die ausstehenden Umsatzabgaben in der Höhe von Fr. 91'092.40 verfügt hatte, der volle Rückstellungsbedarf bekannt gewesen sei. Folglich hätte nach Ansicht der Vorinstanz die vollumfängliche Rückstellung in der Steuerperiode 2004 gebildet sein müssen. Im Vorgehen der Beschwerdeführer erkannte sie eine unzulässige Ausgleiche der Geschäftsergebnisse, um so die durchschnittliche Steuerbelastung zu senken. Das Entgegenkommen der Veranlagungsbehörden in den Jahren 2003 und 2004 begründe ferner keinen Anspruch auf weitere, nicht periodengerechte Rückstellungen. Die Beschwerdeführer bringen vor, sie hätten das Stempelsteuergesetz falsch interpretiert und daher im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung keine Rückstellungen gebildet. Das definitive Bestehen der Abgabepflicht stehe erst seit dem bundesverwaltungsgerichtlichen Urteil fest. Die Höhe der Rückstellung sei demnach laufend den Prozessaussichten angepasst worden, was im Ermessensspielraum der Beschwerdeführer gelegen habe. Wenn der volle Rückstellungsbedarf im Jahr 2004 so offensichtlich gewesen wäre, wie dies von der Vorinstanz dargestellt worden sei, wäre die Veranlagungsbehörde zudem gehalten gewesen, diesen offensichtlichen Bilanzierungsfehler zu korrigieren. Im Jahr 2004 nicht zu korrigieren, im darauffolgenden

Jahr aber die Erhöhung der Rückstellung zu verweigern, verstosse gegen Treu und Glauben. Ferner sei es der Vorinstanz nicht gelungen, den Beschwerdeführern ein missbräuchliches Verhalten nachzuweisen, das die Verweigerung der Rückstellung gerechtfertigt hätte.

E. 2.3.3

Beide Argumentationen zielen indessen an der Sache vorbei. Entscheidend ist, wie dies bereits die Veranlagungsbehörde erkannt hat, dass die im Jahr 2005 erfolgte Erhöhung der Rückstellungen betragsmässig ungefähr denjenigen Umsatzabgaben entspricht, die durch die Geschäftstätigkeit der Jahre 1999 und 2000 geschuldet sind. Der nachträglich geltend gemachte Steueraufwand betrifft somit die sog. Bemessungslücke, die sich beim Wechsel von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Gegenwartsbemessung in den Jahren 1999 und 2000 ergeben hat. Der Systemwechsel von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung führte dazu, dass die Geschäftsergebnisse der erwähnten beiden Jahre steuerlich nicht erfasst wurden. Sowohl die Zu- als auch die Abflüsse waren steuerlich zu keinem Zeitpunkt relevant. Bei diesem Wechsel der zeitlichen Bemessung drängt sich daher eine besonders strenge Periodenabgrenzung auf. Widrigenfalls besteht die Gefahr, dass Aufwände während der Bemessungslücke absichtlich nicht berücksichtigt wurden, um diese erst später, wenn sie sich wieder steuerlich auswirken, geltend zu machen (BGer 2A.55/2007 vom 6. Juni 2007 E. 4.2; M. Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, Direkte Bundessteuer, in: ASA 75[2006/07], S. 13 mit Hinweisen). Die Nachholung für während der Bemessungslücke handelsrechtswidrig unterlassene Rückstellungen fällt daher gänzlich ausser Betracht. Weder die während der Bemessungslücke erzielten Gewinne noch die entsprechenden Gewinnungskosten wurden steuerlich jemals erfasst. Deshalb können für diese Periode auch keine nachträglich geltend gemachten Abzüge zugelassen werden.

E. 3

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist. Allein die Tatsache, dass der streitige Steueraufwand die geschäftlichen Aktivitäten der A. & Co. während der Bemessungslücke betrifft, verunmöglicht dessen nachträgliche steuerliche Berücksichtigung.

E. 4

(...). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen. 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlen die Beschwerdeführer durch Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. V. R. W. Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Versand dieses Entscheides an: - die Beschwerdeführer (durch P. B.) - die Vorinstanz - den Beschwerdegegner am: Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.