

Reingewinn der juristischen Person

Rückstellungen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt Nr. VD.2010.124 vom 31. März 2011

Rückstellungen werden für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen in noch nicht bestimmbarer Höhe, für Verlustrisiken auf Aktiven des Umlaufvermögens und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken im Geschäftsjahr anerkannt. Unzulässig sind Rückstellungen für künftige Risiken oder Investitionen. Rückstellungen können von der Steuerbehörde für jede Periode neu auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden. In casu Verneinung der Geschäftsmässigkeit von Rücklagen für die Neuausrichtung einer Gesellschaft und ihres Geschäftsführers.

Sachverhalt:

Die X. AG (nachfolgend Gesellschaft) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel ... Mit Statutenänderung vom 21. August 2008 wurde der Zweck ... erweitert. Geschäftsführer der Gesellschaft sind W. X. und dessen Ehefrau D. X. Gemäss eigenen (unbewiesenen) Angaben ist W. X. als selbständiger Advokat tätig und bringt seine Honorare in die Gesellschaft ein, die ihm wiederum einen Lohn ausrichtet.

Am 7. März 2007 gründeten die Ehegatten X. und die Gesellschaft eine Stiftung mit einem Stiftungskapital von CHF 100'000.–. Der Name der Stiftung wurde am 24. Juni 2008 von «Stiftung T.» in «Stiftung S.T.» geändert (nachfolgend Stiftung). ...

Für die Steuerperiode 2005 nahm die Gesellschaft eine Rückstellung von CHF 15'000.– für die Stiftung vor, was damals nicht zu einer Beanstandung durch die Steuerverwaltung führte. In der Steuererklärung für die Periode 2006 machte die Gesellschaft eine Erhöhung der Rückstellung für die Stiftung um CHF 45'000.– und damit insgesamt eine Rückstellung von CHF 60'000.– geltend. Bei der Veranlagung der Steuern pro 2006 erkundigte sich die Steuerverwaltung nach der Bedeutung dieser Rückstellung. Die Gesellschaft erklärte mit Schreiben vom 26. September 2007, dass sie sich mit der Gründung der Stiftung, von der sich W. X. Mandate für eine Tätigkeit als ... werde geben lassen, ein weiteres berufliches Standbein schaffen wolle, um so einen voraussehbaren Verdienstausfall zu kompensieren. Dieser Verdienstausfall ergebe sich daraus, dass die Gesellschaft bisher rund 50 % ihrer Einkünfte aus Mandaten erzielt habe, welche die Versicherungsgesellschaft (V.) W. X. erteilt habe, und diese Mandate infolge interner Veränderungen bei der V. zu Ende gingen. Daraufhin rechnete die Steuerverwaltung die gesamte Rückstellung für die Stiftung von CHF 60'000.– als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand auf und setzte den steuerbaren Reingewinn auf CHF ___ und das steuerbare Eigenkapital auf CHF ___ fest.

Dagegen erhob die Gesellschaft am 17. Dezember 2007 Einsprache. Diese wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 18. April 2008 für die kantonalen Steuern wie auch für die direkten Bundessteuern abgewiesen. Gegen die Einspracheentscheide rekurrierte die Gesellschaft am 20. Mai 2008 an die Steuerrekurskommission. Mit einer Noveneingabe vom 22. September 2008 machte sie zudem geltend, dass ihr Geschäftszweck nun auch die bereits eingangs erwähnte Arbeit ... einschliesse. Die Steuerrekurskommission wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 19. März 2009 ab.

Gegen diese Entscheide richten sich die vorliegenden Rekurse, welche die Gesellschaft am 8. Juni 2010 eingereicht und am 25. Juni 2010 begründet hat. Darin wird die kostenfällige Aufhebung der angefochtenen Entscheide und die Bewilligung einer Rückstellung von CHF 60'000.– für das Steuerjahr 2006 beantragt. Die Steuerverwaltung hat sich mit Eingabe vom 27. Juli 2010 vernehmen lassen und die kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel beantragt. Die Steuerrekurskommission hat mit Schreiben vom 28. Juli 2010 auf eine Vernehmlassung verzichtet und unter Verweis auf ihre Entscheide vom 19. März 2009 sowie die Akten die kostenfällige Abweisung der Rekurse beantragt. Die Rekurrentin hat auf die Vernehmlassung der Steuerverwaltung mit Replik vom 25. August 2010 geantwortet.

Auf die Erwägungen der Steuerrekurskommission, die Vorbringen der Rekurrentin und die Vernehmlassung der Steuerverwaltung wird in den Erwägungen eingegangen, soweit sie entscheidrelevant sind.

Erwägungen:

2.1 Die Rekurrentin beantragt mit Haupt- und Eventualanträgen der Sache nach Gutheissung ihrer Rekurse, Aufhebung der Steuerveranlagung pro 2006 und Anerkennung der Rückstellungen von CHF 60'000.– als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Sie plädiert dabei dafür, dass die Besonderheiten des Falles angemessen zu würdigen und die Gründe für die Rückstellungen besser zu berücksichtigen seien, als es die Vorinstanz getan habe. Die Rückstellungen seien geschäftsmässig begründet, weil sie der Existenzerhaltung und Diversifikation der Rekurrentin dienten. Zudem seien sie in der Steuererklärung für das Jahr 2005 nicht beanstandet worden und daher auch ein Jahr später zu akzeptieren. Schliesslich rügt die Rekurrentin eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, des Verhältnismässigkeitsprinzips und des Willkürverbots. Die Steuerverwaltung wendet dagegen ein, die geschäftsmässige Begründetheit von Rückstellungen könne nicht nur im Zeitpunkt ihrer Bildung, sondern in jedem folgenden Geschäftsjahr überprüft werden. Die Rückstellungen seien geschäftsmässig nicht begründet, weil ein sachlicher Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb der Rekurrentin fehle. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass die Rückstellungen der Finanzierung der von W. X. als Aktionär der Gesellschaft und D. X. als diesem nahestehender Dritter gegründeten Stiftung dienten und der Stiftungszweck durch den Gesellschaftszweck der Rekurrentin nicht gedeckt

sei. Auch eine Rückstellung für zukünftige freiwillige Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen sei angesichts des Gesellschaftszwecks und wegen Verstosses gegen das Periodizitätsprinzip des Steuerrechts nicht möglich.

2.2 Juristische Personen bezahlen eine kantonale Gewinnsteuer auf dem Reingewinn und eine kantonale Kapitalsteuer auf dem Eigenkapital (§§ 68 und 84 StG) sowie eine Gewinnsteuer als direkte Bundessteuer auf dem Reingewinn (Art. 57 DBG). Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns ist bei den kantonalen Steuern wie auch bei der direkten Bundessteuer der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Zu diesem Saldo hinzugezählt werden diejenigen Teile des Geschäftsergebnisses, die zwar vor der Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschieden, aber nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet worden sind (§ 69 Abs. 1 lit. b StG und Art. 58 Abs. 1 lit. d DBG) sowie die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (§ 69 Abs. 1 lit. c StG und Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG) und die Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (§ 69 Abs. 1 lit. d StG und Art. 65 DBG). § 70 Abs. 1 StG sowie Art. 59 Abs. 1 und Art. 62 f. DBG zählen auf, was auch, d.h. neben den bloss von den Generalklauseln erfassten geschäftsmässig begründeten Aufwendungen wie beispielsweise Waren- und Personalkosten sowie Kapitalzinsen, zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zählt.

2.3.1 Die Rekurrentin will nicht akzeptieren, dass die von ihr für die Äufnung des Stiftungskapitals der Stiftung S.T. im Geschäftsjahr 2006 wie bereits im Geschäftsjahr 2005 zurückgestellten Beträge zum Saldo der Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 2006 als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns hinzugerechnet werden. Diese Aufrechnung ist jedoch, wie die Steuerrekurskommission überzeugend dargelegt hat, nicht zu beanstanden. Rückstellungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie einen Aufwandposten darstellen, dem kein unmittelbarer Geldabfluss gegenübersteht. Diese Eigenschaft ist für ihre steuerliche Behandlung insbesondere auf die folgende Weise von Bedeutung: Weil der Geldabfluss möglicherweise nie erfolgt, sind Rückstellungen als Aufwandposten stets vorläufig und müssen überprüfbar bleiben (vgl. dazu BGer. 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2 und BGer. 2C_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1 sowie Kuhn Stephan/Klingler Martin, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 63 DBG N 2 ff. und Reich Markus/Züger Marina, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 29 DBG N 1 f., 4 und 45 ff.). § 70 Abs. 1 lit. f und g sowie Art. 63 Abs. 1 DBG bestimmen, wann Rückstellungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Als solcher werden unter der Voraussetzung der Buchmässigkeit und geschäftsmässigen Begründetheit (vgl. dazu Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 7 ff.) Rückstellungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, für Verlustrisiken auf Aktiven des Umlaufvermögens und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen, anerkannt (§ 70 Abs. 1 lit. f StG und Art. 63 Abs. 1 lit. a bis

c DBG). Ferner können in bestimmten Grenzen Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte zulasten der Erfolgsrechnung zurückgestellt werden (§ 70 Abs. 1 lit. g StG und Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG). Diese Aufzählung ist bewusst restriktiv (vgl. dazu Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 S. 168 f. und Kuhn/Klingler, a.a.O., Art. 63 DBG N 2). Die steuerrechtliche Anerkennung der Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge setzt nicht voraus, dass die Aufträge im Zeitpunkt der Bildung der Rücklage bereits erteilt sind (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 41). Damit werden steuerwirksame Reservebildungen für künftige Aufwendungen zugelassen (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 39), was eine Durchbrechung des Grundsatzes der Periodizität darstellt. Insbesondere die Aufzählung der Rückstellungen für künftige Aufträge in § 70 Abs. 1 lit. g StG und Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG ist deshalb als abschliessend zu betrachten (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 40 sowie Botschaft, a.a.O., S. 168). Abgesehen von den dort genannten Fällen sind Rückstellungen für künftige Risiken oder Investitionen steuerrechtlich unzulässig (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 10). Eine ursprüngliche Idee, Rückstellungen für wirtschaftlich erforderliche Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen erfolgswirksam zuzulassen, ist im Parlament wieder fallengelassen worden (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 39).

2.3.2 Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich klar, dass kein Raum besteht, durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie die Rekurrentin sie fordert, deren Rückstellungen für die Neuausrichtung ihrer Beratungstätigkeit und der selbständigen Anwaltstätigkeit ihres Geschäftsführers W. X. auf die Funktionen eines ... Anwalts unter § 70 Abs. 1 lit. g StG oder Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG zu subsumieren. Es liegt aber auch keine der anderen Arten von Rückstellungen vor, die bei Buchmässigkeit und geschäftsmässiger Begründetheit steuerrechtlich anerkannt werden. Die von der Rekurrentin getätigten Rückstellungen betreffen weder im jeweiligen Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbekannt ist, noch Verlustrisiken irgendwelcher Art, die in den betreffenden Geschäftsjahren bestanden haben. Zwar ist die Rekurrentin laut Ingress der Stiftungsurkunde entgegen der Annahme der Steuerverwaltung Mitstifterin und wird mit dem Stiftungsgeschäft eine Verpflichtung der Stifter zur Übertragung des Stiftungsvermögens begründet (Riemer Michael, Berner Kommentar, 3. Aufl., Bern 1975, Art. 80 ZGB N 12 ff. sowie N 19 und 24 ff.; Grüniger Harold, Basler Kommentar, 4. Aufl., Basel 2010, Art. 80 ZGB N 4 f.). Die Stiftung ist aber erst am 7. März 2007 errichtet und am 16. März 2007 im Handelsregister eingetragen worden. In den Steuerjahren 2005 und 2006 hat somit noch keine Verpflichtung zur Übertragung des Stiftungskapitals bestanden. Die Ausführungen der Steuerrekurskommission und der Steuerverwaltung sind deshalb zutreffend.

2.4.1 Auch die Aufrechnung der im Geschäftsjahr 2005 getätigten Rückstellung von CHF 15'000.– in der Steuerveranlagung pro 2006 ist rechtens. Zutreffend führt die Steuerrekurskommission dazu aus, dass die Anerkennung dieser Rückstellung in

der Steuerveranlagung pro 2005 nur für diese Steuerperiode Geltung hat. Eine Rückstellung als provisorischer Aufwand ohne Geldabfluss kann für jede Steuerperiode neu beurteilt werden (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 46). Art. 63 Abs. 2 DBG hält dies für nicht mehr begründete Rückstellungen ausdrücklich fest. Vorliegend hat die Steuerverwaltung anlässlich der Veranlagung für das Jahr 2006 festgestellt, dass die Rückstellung für das Jahr 2005 ebenso wenig geschäftsmässig begründet war wie diejenige pro 2006. Sie durfte daher die Rückstellungen im Steuerjahr, in dem sie die Unbegründetheit festgestellt hat, aufrechnen. Weil die Rückstellung in der Veranlagung pro 2005 nicht beanstandet worden und diese Veranlagung rechtskräftig geworden ist, wie die Rekurrentin mit Recht feststellt, erfolgt die Aufrechnung nicht rückwirkend auf das Steuerjahr 2005, sondern im Steuerjahr 2006.

2.4.2 Die Rekurrentin wirft der Steuerverwaltung in diesem Punkt einen Verstoss gegen das Gebot von Treu und Glauben durch widersprüchliches Verhalten und eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips vor. Die Steuerverwaltung weist diesen Vorwurf mit Recht von sich. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung kann von den Steuerbehörden nicht nur im Zeitpunkt ihrer Bildung, sondern grundsätzlich in jedem nachfolgenden Geschäftsjahr überprüft werden. Die Steuerbehörden dürften aber auch ohne Abklärungen auf die Verbuchung in der Handelsbilanz abstellen (Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 46). Die steuerliche Anerkennung einer Rückstellung begründet deshalb grundsätzlich kein berechtigtes Vertrauen darauf, dass diese in einer späteren Steuerperiode gleich beurteilt wird (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 46). Wie die Steuerverwaltung nachvollziehbar ausführt, hat sie die Rückstellung erst dann näher überprüft, als diese für das Geschäftsjahr 2006 um CHF 45'000.– erhöht worden ist. Von einem widersprüchlichen Verhalten oder gar einem Verstoss gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes kann deshalb keine Rede sein. Ist die Rückstellung nach den vorstehenden Erwägungen geschäftsmässig nicht begründet, ist selbstverständlich auch derjenige Teil der Rückstellung aufzurechnen, der bereits im Jahre 2005 gebildet worden ist. Dass die Aufrechnung auf den im Jahre 2006 gebildeten Teil beschränkt werden müsste, kann auch nicht aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip abgeleitet werden.

2.5 Ebenfalls unzutreffend sind die Ausführungen der Rekurrentin zur Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots. Die Behauptung, dass grösseren Unternehmen betriebswirtschaftlich sinnvolle Rückstellungen zuerkannt würden, die der Rekurrentin verweigert worden seien, entbehrt jeglicher Grundlage. Schlicht aktenwidrig ist schliesslich die Behauptung der Rekurrentin, der Veranlagungsbeamte habe den Grund für die Rückstellung von CHF 45'000.– pro 2006 gar nicht geprüft sowie nach eigenem Gutdünken, willkürlich und ohne die Rekurrentin anzuhören gehandelt. Mit Brief vom 21. September 2007 hat sich der Veranlagungsbeamte bei Herrn M. von der C. AG, der Revisionsgesellschaft der Rekurrentin, unter anderem nach der Rückstellung ... erkundigt. Herr M. hat diese Frage dem Geschäftsführer der Rekurrentin, W. X., zur Beantwortung weitergeleitet, und dieser hat sie mit Brief vom 26. September 2007 im Namen der Rekurrentin selbst ausführlich beantwortet. Im Veranlagungsprotokoll hat der Veranlagungsbeamte unter Hinweis auf diese Antwort begründet, weshalb die Rückstellung steuerlich nicht abgezogen werden kann. Ange-

sichts dieser Aktenlage erübrigt es sich, Herrn M. als Zeugen zu befragen, wie dies die Rekurrentin beantragt.

Demgemäss wird erkannt:

Die Rekurse betreffend kantonale Steuern und direkte Bundessteuern werden abgewiesen.