

Reingewinn der juristischen Person

Rückstellungen

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2009-157 vom 26. August 2010

Als Rückstellung wird ein im laufenden Geschäftsjahr wahrscheinlich verursachter Aufwand oder Verlust bezeichnet, der sich erst in künftigen Geschäftsjahren verwirklicht und dessen Höhe oder Rechtsbestand noch nicht bekannt ist. Steuerlich nicht zulässig sind Rückstellungen für den zukünftigen Aufwand aus einem Dauer-schuldverhältnis mit bestimmten oder bestimmaren Leistungsverpflichtungen. In casu Nichtanerkennung von Rückstellungen für Pachtzinsen.

Sachverhalt:

A. In ihrer Steuererklärung pro 2007 vom 31. Oktober 2008 deklarierte die Rekurrentin, die X. GmbH, unter anderem die Rückstellungen «Miete 2 Monate (50%)» in Höhe von CHF 20'000, «Kosten Dezember 2009» in Höhe von CHF 65'000 und «Liquidationskosten (50%)» in Höhe von CHF 7'500. Mit Schreiben vom 24. Februar 2009 begründete die Rekurrentin die einzelnen Posten. Bezüglich der Rückstellung von CHF 65'000 wurde geltend gemacht, dass im Dezember 2009 kaum Umsatz gemacht werden könne, da die Liegenschaft per 31. Dezember 2009 abgegeben werden müsse. Die monatlichen Kosten von CHF 85'000 seien deshalb im Umfang von $\frac{3}{4}$ oder CHF 65'000 zurückzustellen.

Mit Veranlagungsverfügung vom 20. März 2009 akzeptierte die Steuerverwaltung die Rückstellung für die Kosten Dezember 2009 nicht und rechnete sie stattdessen auf. Zur Begründung wurde angeführt, dass die Rückstellungen für fehlende Einnahmen im Dezember 2009 als Rücklagen zu qualifizieren seien, welche im Gegensatz zu Rückstellungen die Erfolgsrechnung nicht belasteten.

B. Mit Schreiben vom 7. April 2009 erhob die Rekurrentin Einsprache. Es wurde angeführt, dass eine Gesellschaft sich wirtschaftlich nicht besser darstellen dürfe, als sie tatsächlich dastehe, weshalb sämtliche sicheren und auch nur erwarteten Verbindlichkeiten zu bilanzieren seien. Rückstellungen seien Verbindlichkeiten, deren Eintritt und/oder Höhe zwar anzunehmen sei, im Zeitpunkt des Jahresabschlusses aber noch nicht feststünden. Im Gegensatz dazu stellten Rücklagen geplante Projektausgaben dar, welche nicht Verbindlichkeiten, sondern zusätzliche Ausgaben zum Gegenstand hätten. Es handle sich in ihrem Fall daher entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung um Rückstellungen.

Mit Einspracheentscheid vom 3. Juli 2009 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung wurde angeführt, dass in erster Linie das Verlustrisiko im Geschäftsjahr selbst begründet worden sein müsse, für zukünftige Risiken keine Rückstellungen zulässig seien und das Risiko unmittelbar drohen, d.h. sich in der Regel im folgenden Geschäftsjahr konkretisieren müsse. Da im vorliegenden Fall keine Risiken eingetreten seien, welche Rückstellungen erforderten, sei demnach davon auszugehen, dass keine buchhalterische Pflicht bestehe, die von der Rekurrentin vorgenommenen Rückstellungen zu tätigen. Zudem sei die geschäftliche Begründetheit der verbuchten Rückstellungen nicht genügend substantiiert.

C. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekurrentin, vertreten durch F., Advokat und dipl. Steuerexperte, mit Schreiben vom 5. August 2009 Rekurs. Die Verlegung der Verpflichtungen auf die gesamte Dauer der Zwischennutzung stelle eine Art Aufwandrückstellung dar, welche dazu dienen solle, den Aufwand sachgerecht auf die einzelnen Perioden zu verlegen. Zur Substantiierung der Rückstellungen hielt die Rekurrentin fest, sie habe den Aufwand verbucht sowie Art, Motiv, Berechnung und Rechtsgrund des Aufwandes und der vorgenommenen Rückstellungen umfangreich und plausibel dargelegt. Ein Nachweis sei bei Rückstellungen nie möglich, da diese eine ungewisse Komponente enthalten.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. Oktober 2009 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Unter anderem führt sie aus, Rückstellungen seien Verbindlichkeiten, deren Eintritt, deren Auszahlungszeitpunkt oder deren Höhe ungewiss seien. Die Pachtzinsen seien kein unbestimmtes Verlustrisiko, sondern liessen sich dem Pachtvertrag entnehmen. Weiter wies sie darauf hin, dass der Betrieb über das Jahr 2009 hinaus weitergeführt werden wird.

In ihrer Replik vom 6. Januar 2010 hielt die Rekurrentin fest, es bestehe ein Konnex zwischen den zurückgestellten Verpflichtungen und der Periode 2007. Auch das Periodizitätsprinzip sei nicht verletzt. Weiter hält sie fest, dass die Höhe der Pacht noch nicht bekannt sei. Vielmehr gehe lediglich der Mindestpachtzins aus dem Pachtvertrag hervor.

In ihrer Duplik vom 9. Februar 2010 schliesst die Steuerverwaltung weiterhin auf Abweisung des Rekurses. Eventualiter beantragt die Steuerverwaltung, die Rückstellung auf maximal CHF 25'028 zu beschränken.

In ihrer Stellungnahme zur Duplik der Steuerverwaltung vom 15. März 2010 hält die Rekurrentin an ihrer Begründung fest und beantragt die Gutheissung des Rekurses.

Mit Schreiben vom 31. März 2010 verzichtete die Steuerverwaltung auf eine Stellungnahme zur Triplik.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Juli 2009 betreffend kantonale Steuern pro 2007 aufzuheben. Die verbuchte Rückstellung in Höhe von CHF 65'000 sei zu gewähren.

b) Es ist zu prüfen, ob die verbuchten Rückstellungen geschäftlich begründet sind und deren Aufrechnung daher zu Unrecht vorgenommen wurde.

3.a) Gemäss § 69 Abs. 1 StG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (lit. b Ziff. 2), zusammen.

b) Gemäss § 70 Abs. 1 lit. f StG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand auch die geschäftsmässig begründeten und verbuchten Rückstellungen und Wertberichtigungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen.

c) Als Rückstellung wird ein im laufenden Geschäftsjahr effektiv oder zumindest wahrscheinlich verursachter Aufwand oder Verlust bezeichnet, welcher sich erst in den künftigen Geschäftsjahren verwirklicht und dessen Höhe oder Rechtsbestand noch nicht bekannt ist. Rückstellungen werden gewinnschmälernd angerechnet. Die Höhe der Rückstellung darf dabei den Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach den Umständen und nach pflichtgemässer Schätzung dereinst ernsthaft gerechnet werden muss. Sie muss dabei als mutmassliche zukünftige Verpflichtung ausgewiesen werden. Die geschäftsmässige Begründung der Rückstellung ist durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt. Dazu ist die Rückstellung im Einzelnen sachlich zu begründen und nach Bestand und Umfang nachzuweisen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 29 N 2 und 7).

d) Rückstellungen haben keinen definitiven Charakter und können in jeder Periode von der Steuerverwaltung erneut auf ihre geschäftsmässige Begründung überprüft werden. Ist die geschäftsmässige Begründung nicht mehr gegeben, kann die Steuerverwaltung die Rückstellung bezüglich Bestand und Umfang korrigieren und aufrechnen. Die Aufrechnung müsste an sich rückwirkend auf den Zeitpunkt erfolgen, in welchem die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellung weggefallen ist. Praxisgemäss wird jedoch die steuerliche Auflösung in jener Periode vorgenommen, in der die Unbegründetheit festgestellt wird (mit weiteren Hinweisen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 29 N 22 f.).

4.a) Die Rekurrentin macht geltend, dass im vorliegenden Fall Verpflichtungen aus eingegangenen Dauerverträgen auf die Dauer der konkreten Zwischennutzung verlegt worden seien, indem der fixe Kostenblock nicht auf die gesamte Zwischenutzung von 36 Monaten, sondern lediglich auf 34 Monate (nur Pacht) bzw. 35 Monate verteilt worden sei. Begründet wird diese Verlegung mit der anstehenden Liquidations- und Übergabephase im 4. Quartal des Jahres 2009, insbesondere im Dezember 2009. Dies stelle eine Aufwandrückstellung dar, welche dazu dienen soll, dass der Aufwand sachgerecht gemäss der Projektrechnung auf die einzelnen Perioden verlegt wird.

b) Gemäss Art. 669 des Obligationenrechts (OR) müssen Rückstellungen gebildet werden, soweit sie nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind, insbesondere um ungewisse Verpflichtungen oder drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips sind jene Rückstellungen, die handelsrechtlich vorgeschrieben sind, steuerlich zum Abzug zuzulassen. Steuerlich nicht anerkannt werden hingegen Rückstellungen, die zwar handelsrechtlich zulässig, aber nicht notwendig sind. Daher ist zu prüfen, ob die von der Rekurrentin getätigten Rückstellungen handelsrechtlich notwendig sind.

c) Handelsrechtlich notwendig ist eine Rückstellung dann, wenn der Aufwandsposten, mit dem das Jahresergebnis belastet wird, im entsprechenden Rechnungsjahr begründet ist, aber die Einbusse durch Vermögensmittelabgang oder Wertminderung ohne entsprechenden Gegenwert erst in einem späteren Rechnungsjahr eintrifft (vgl. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2009, N 834f; Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82, 2. Auflage, Basel 2008, Art 29 N 9 ff). Eine Rückstellung ist hingegen nicht notwendig, wenn sie zur Deckung künftiger Risiken dient.

d) Beim Pachtvertrag handelt es sich um ein Dauerschuldverhältnis, welches monatlich zu einer bestimmten bzw. bestimmbaren Verpflichtung mit genauer Fälligkeit führt. Es liegt eine Gegenleistung vor, welche ebenfalls monatlich erbracht wird. Denn die Gegenleistung für den Pachtaufwand ist nicht die Beherbergung von allfälligen Gästen, sondern dass die Verpächterin die Hotelräumlichkeiten zum Gebrauch zur Verfügung stellt. Diese stellt im vorliegenden Fall ihre Räumlichkeiten nach wie vor zur Verfügung, so dass nicht von einem Verpflichtungsüberschuss die Rede sein kann. Analoge Überlegungen gelten auch für die anderen festen Kosten wie Personalkosten etc. Die Rückstellung der festen Kosten ist somit nicht geschäftsmässig begründet.

e) Steuerrechtlich fehlt es zudem an einem Konnex zwischen dem Abschluss des Vertrages im Jahr 2007 und dem möglichen Ausbleiben von Gästen im Jahr 2009. Erkennbarer zukünftiger Aufwand darf nicht im Voraus in Form von steuerwirksamen Rückstellungen zurückgestellt werden. Würde eine solche Rückstellung zugelassen, könnte bei Dauerschuldverhältnissen immer eine Rückstellung für allgemeine Geschäftsrisiken vorgenommen werden. Dies wäre eine Überdehnung des Imparitätsprinzips.

f) Selbst wenn die Rückstellung als handelsrechtlich notwendig qualifiziert worden wäre, dürfte sie im vorliegenden Fall nicht gewährt werden. Der Hotelbetrieb wurde im Dezember 2009 weitergeführt. Diese Tatsache ist unbestritten und kann als zulässiges Novum berücksichtigt werden. Da die Veranlagung 2007 noch nicht rechtskräftig ist, kann die Steuerverwaltung bzw. die Steuerrekurskommission steuerrechtliche Korrekturen in Bezug auf Rückstellungen vornehmen. Das Massgeblichkeitsprinzip gilt soweit nicht. Die Rückstellung wäre aufgrund der Weiterführung des Betriebes nicht mehr geschäftsmässig begründet und daher schon aus diesem Grund aufzurechnen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Rekurrentin deklarierten Rückstellungen steuerrechtlich als Rücklagen zu qualifizieren sind. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.