

3-RV.2023.163

P 20

Urteil vom 20. Februar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrent	C._____
-----------	---------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 13. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. März 2023 wurde C._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 74'500.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 304'000.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem nicht mehr begründete Rückstellungen für Haftungsrisiken im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer von CHF 7'500.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. März 2023 erhob C._____ mit Schreiben vom 5. April 2023 Einsprache und stellte den Antrag,

"Keine Auflösung von Rückstellungen (Mehrwertsteuern) von Fr. 7'500.

Das steuerbare Einkommen für die Gemeinde/den Kanton ist neu mit Fr. 67'068 statt Fr. 74'568 bzw. für den Bund neu mit Fr. 68'603 statt Fr. 76'103 zu veranlagten."

3.

Mit Entscheid vom 13. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. November 2023 (Zustellung am 21. November 2023) hat C._____ mit Rekurs vom 14. Dezember 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag:

"Keine Auflösung von Rückstellungen (Mehrwertsteuern) von Fr. 7'500.

Das steuerbare Einkommen für die Gemeinde/den Kanton ist neu mit Fr. 67'068 statt Fr. 74'568 bzw. für den Bund neu mit Fr. 68'603 statt Fr. 76'103 zu veranlagten."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Steueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

C._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Soweit der Rekurrent eine Reduktion des für die direkte Bundessteuer 2020 massgebenden Einkommens beantragt, kann auf den Rekurs nicht eingetreten werden. Der angefochtene Einspracheentscheid betrifft ausschliesslich die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Es fehlt damit an einem Anfechtungsobjekt.

3.

Der Rekurrent führte 2020 die Einzelunternehmung K._____, dipl. Wirtschaftsprüfer, dipl. Buchhalter/Controller (EU K.____). Diese bezweckt die "Besorgung aller Geschäfte des Treuhandwesens". Die EU K._____ bietet Dienstleistungen wie Buchführung und Steuerberatung an (vgl. www.K._____.ch).

4.

4.1.

Per 31. Dezember 2020 hat der Rekurrent im Jahresabschluss 2020 der EU K._____ eine "Rückstellung Berufshaft" von CHF 7'500.00 ausgewiesen.

4.2.

Im Veranlagungsverfahren erachtete die Steuerkommission Q._____ die Rückstellungen für Mehrwertsteuerhaftungsrisiken von CHF 7'500.00 als nicht mehr geschäftsmässig begründet und rechnete CHF 7'500.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzu.

4.3.

Mit Einsprache beantragte der Rekurrent, auf die Auflösung der Rückstellungen sei zu verzichten. Das Vorbringen begründete er damit, dass bei der Mehrwertsteuer unverändert Haftungsrisiken bestünden.

4.4.

Die Steuerkommission Q._____ hielt in ihrem Einspracheentscheid fest, dass der verbuchte Betrag für die Rückstellungen für Mehrwertsteuerhaftungsrisiken seit Jahren unverändert sei, obschon seit 2010 eine Berufshaftpflichtversicherung bestehe und die Versicherungsprämien in der Er-

folgsrechnung der EU K. _____ als Aufwand verbucht worden seien. Rückstellungen könnten nicht beliebig lange stehen gelassen werden, sondern seien aufzulösen, wenn sie nicht mehr geschäftsmässig begründet seien. Eine geschäftsmässige Begründetheit sei insbesondere aufgrund der bestehenden Haftpflichtversicherung nicht erkennbar. Haftungen aufgrund der geschäftlichen Tätigkeit seien durch die Versicherung gedeckt. Die Rückstellung sei daher nicht mehr geschäftsmässig begründet und daher erfolgswirksam aufzulösen.

4.5.

Mit Rekurs machte der Rekurrent geltend, bei der Mehrwertsteuer bestünden unverändert Haftungsrisiken. Die Anforderungen der Steuerbehörden nähmen laufend zu. Es sei beinahe nicht mehr möglich in komplexeren Verhältnissen eine fehlerfreie Deklaration der Mehrwertsteuer über die Jahre zu erstellen. Damit würden die Risiken für die Buchführungs- und -abrechnungsstellen steigen. Weiter hielt der Rekurrent fest, dass entgegen der Auffassung der Vorinstanz seit dem 1. Januar 2019 keine Berufshaftpflichtversicherung mehr bestehe. Diese hätte seinerzeit zwangsmässig abgeschlossen werden müssen. Mit der Abmeldung bei der eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) sei diese Pflicht entfallen.

5.

5.1.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist, ob die Rückstellungen für Mehrwertsteuerhaftungsrisiken von CHF 7'500.00 in der Steuerperiode 2020 geschäftsmässig begründet waren.

5.2.

5.2.1.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG), worunter auch die verbuchten Rückstellungen fallen (§ 36 Abs. 2 lit. b StG).

5.2.2.

Gemäss § 36 Abs. 2 lit. b StG i.V.m. § 21 Abs. 1 StGV gehören Rückstellungen unter anderem zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für im massgeblichen Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, vorgenommen werden, wenn am massgeblichen Bilanzstichtag Verlustrisiken vorhanden sind, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren verbunden sind, oder wenn andere unmittelbar drohende Verlustrisiken bestehen.

5.2.3.

Mit der Rückstellung wird ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust der laufenden Geschäftsperiode gewinnmindernd angerech-

net, obwohl er geldmässig erst in einer späteren Periode verwirklicht wird (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 36 StG N 29, mit Hinweis). Bei Vornahme des Abschlusses ist noch unbekannt, zu welchem Zeitpunkt, in welcher Grösse oder ob überhaupt der einst ein Verlust oder eine wirkliche Leistungspflicht entsteht. Bilanzmässig sind Rückstellungen Passiven. Sie bilden Schulden der Unternehmung, die am Bilanzstichtag vorhanden sind, aber in ihrem Rechtsbestand oder in ihrer Höhe noch nicht genau feststehen. Sie dienen der Zuordnung einer bestimmten Verpflichtung oder eines Verlustrisikos zur Periode ihrer Verursachung (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 30, mit Hinweis). Voraussetzung der Rückstellung ist, dass ein Verlust am Bilanzstichtag mit grosser Wahrscheinlichkeit feststeht und sich in absehbarer Zeit geldmässig auswirken wird. Gemäss SGE vom 1. September 2021 (3-RV.2019.112) reicht es aus, wenn der Verlust "tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich" verursacht wurde. Ausgangspunkt bildet die Handelsbilanz. Die Veranlagungsbehörde hat nur einzugreifen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellung nicht erfüllt sind oder wenn der Steuerpflichtige das Verlustrisiko offensichtlich überbewertet hat (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 31; zum Ganzen: SGE vom 26. Januar 2012 [3-RV. 2011.114] Erw. 5.1.)

Rückstellungen sind im Gegensatz zu Abschreibungen nicht definitiv, sondern provisorisch. Sie sind aufzulösen, wenn sie nicht oder nicht mehr im bisherigen Umfang geschäftsmässig begründet sind; die Auflösung kann von den Steuerbehörden erzwungen werden. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung kann denn auch jederzeit überprüft werden, ohne dass neue Tatsachen eingetreten sind (vgl. VGE vom 18. September 2007 [WBE.2007.29], Erw. 1.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 33).

5.3.

Sind gebildete Rückstellungen handelsrechtlich notwendig, fordert das Massgeblichkeitsprinzip, dass sie auch steuerrechtlich anerkannt werden. Rückstellungen sind daher gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung für Gewährleistungsverpflichtungen bzw. Garantieverpflichtungen steuerrechtlich zulässig, sofern am Ende des Geschäftsjahres mit der Erfüllung solcher – nicht oder nur teilweise versicherter – Verpflichtungen ernsthaft gerechnet werden muss. Indessen können gebildete Reserven zur Abdeckung möglicher künftiger nicht versicherter Schadenfälle (sog. Eigenversicherungen) nicht als geschäftsmässig begründete Rückstellungen akzeptiert werden.

5.4.

Wird wie vorliegend auf eine Berufshaftpflichtversicherung verzichtet, so muss das Versicherungsrisiko selbst getragen werden. Solche Risiken gehören zum allgemeinen Unternehmensrisiko. Zum Zweck der Eigenver-

sicherung vorgenommene Rückstellungen dürfen nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Die mittels Rückstellung abgedeckten Verluste müssen nicht nur im Bereich des Möglichen liegen, sondern mit annähernder Gewissheit zu erwarten sein und unmittelbar bevorstehen (vgl. RGE vom 18. Dezember 2003 [RV.2003.50103]).

5.5.

Tatsachen, die eine Rückstellung bezüglich Bestand und Umfang als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernder Art und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 29 DBG N 14 mit Hinweisen).

5.6.

Mit Rekurs reichte der Rekurrent das Ergebnis einer durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer durchgeführten Kontrolle der H._____ GmbH in Liquidation ein. Daraus geht eine Steuerkorrektur für die Steuerperioden 2018 - 2021 von CHF 35'092.00 hervor. Steuersubjekt dieser Mehrwertsteuerschuld ist die H._____ GmbH in Liquidation. Für den Rekurrenten als Steuerberater ergibt sich aus diesen Unterlagen keine nachgewiesene oder wahrscheinliche Haftung. Da der Rekurrent zu keinem Zeitpunkt Organ der H._____ GmbH in Liquidation war, ist auch eine Organhaftung ausgeschlossen (vgl. Internet-Handelsregistrauszug vom 23. Januar 2025). Auch sonst ist eine mögliche Haftung des Rekurrenten für Mehrwertsteuerrisiken nicht ersichtlich. Das allgemeine Vorbringen des Rekurrenten, wonach bei der Mehrwertsteuer Haftungsrisiken bestünden, ist daher unbeachtlich. Insgesamt ist festzustellen, dass vorliegend keine Haftungsrisiken im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer für den Rekurrenten eruierbar sind. Insofern hat die Vorinstanz zu Recht die dafür gebildeten Rückstellungen von CHF 7'500.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

6.

Der Rekurs ist unbegründet und abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 90.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 590.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche