



Entscheidinstanz:	Steuerrekurskommissionen
Geschäftsnummer:	StRK_1ST.2004.320
Datum des Entscheids:	14. Juni 2005
Rechtsgebiet:	Steuerrecht
Stichwort:	selbstständige Erwerbstätigkeit, Geschäftsaufwand, Mehrwertsteuer, Rückstellung, Periodizitätsprinzip, Totalgewinnprinzip
verwendete Erlasse:	§ 27. Abs. 1 Steuergesetz

Zusammenfassung:

Bei Selbstständigerwerbenden ist die Mehrwertsteuer einkommenssteuerrechtlich als Geschäftsaufwand abziehbar, soweit sie sich aufgrund ihres buchhalterischen Charakters eines Durchlaufpostens überhaupt erfolgswirksam auswirkt. Bei kaufmännischer Buchführung bzw. Anwendung der Soll-Methode ist der Mehrwertsteueraufwand nach Massgabe der Rechnungsstellung bzw. der Vereinnahmung des Entgelts periodengerecht zu verbuchen. Ist trotz Mehrwertsteuerpflicht nicht über die Mehrwertsteuer abgerechnet worden und resultiert daraus in einem späteren Jahr eine Steuernachforderung der ESTV, so kann diese gestützt auf den Grundsatz der Periodizität nicht in einer späteren Steuerperiode als ausserordentlicher Aufwand zum Abzug gebracht werden. Das vom Verwaltungsgericht vertretene Totalgewinnprinzip findet bei Selbstständigerwerbenden von vornherein keine Anwendung.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. Die in X wohnhafte Pflichtige betreibt als Selbstständigwerbende einen Coiffeursaloon in Y. In der Steuererklärung 2002 deklarierte sie Einkünfte aus dieser Tätigkeit von Fr. 21'679.-. Die beiliegende Erfolgsrechnung 2002 liess erkennen, dass diese Einkünfte ohne Verbuchung eines ausserordentlichen Aufwands (Nachbelastung für Mehrwertsteuern der Jahre 1999 und 2000) um Fr. 7'864.- höher ausgefallen wären.
- Mit Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2002 vom 6. April 2004 rechnete der Steuerkommissär diesen ausserordentlichen Aufwand wegen fehlender Periodizität auf. Als Folge dieser einzigen Korrektur veranlagte er die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 25'700.- (statt deklariert Fr. 17'900.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 8'000.-.
- B. Hiergegen liess die Pflichtige am 4. Mai 2004 durch ihren Buchhalter und Steuervertreter Einsprache erheben und beantragen, die Einschätzung deklarationsgemäss vorzunehmen. Zur Begründung wurde ausgeführt, bei den Mehrwertsteuernachzahlungen



für die Jahre 1999 und 2000 handle es sich nicht um einen periodenfremden Aufwand. Die Pflichtige sei bis anhin nach der Soll-Methode veranlagt worden, weshalb Forderungen im Entstehungszeitpunkt zu berücksichtigen seien. Per Ende 1998 habe sie sich am Mehrwertsteuerregister streichen lassen, weil ihre Umsatzzahlen dies erlaubt hätten. Im Rahmen einer Nachprüfung habe die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im April 2002 festgestellt, dass für das Folgejahr 1999 die Mehrwertsteuerpflicht wieder bestanden habe. Weil es bei der Mehrwertsteuer keine einjährige Steuerpflicht gebe, habe die Mehrwertsteuer auch für das Jahr 2000 abgerechnet werden müssen, obwohl in jenem Jahr und auch in den folgenden Jahren keine Pflicht mehr bestanden habe. Insgesamt sei damit offensichtlich, dass die entsprechenden Nachzahlungen betrieblichen Aufwand darstellten, welcher im Jahr 2002 entstanden sei.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 24. Mai 2004 ab. Es erwog, die fraglichen Steueransprüche der ESTV seien nicht im Zeitpunkt der Nachprüfung, sondern bereits in den betreffenden Steuerperioden entstanden. Habe damals die genaue Höhe der Beitragsschuld noch nicht festgestanden, hätte eine entsprechende Rückstellung gebildet werden müssen. Verspätet der Erfolgsrechnung belastete Beiträge bzw. Steueraufwendungen seien als periodenfremd aus dem Recht zu weisen.

- C. Mit Rekurs vom 21./22. Juni 2004 liess die Pflichtige durch den gleichen Vertreter erneut beantragen, die Einschätzung deklarationsgemäss vorzunehmen bzw. «die nachträglich veranlagten Mehrwertsteuern für die Geschäftsjahre 1999 und 2000 im Betrag von Fr. 7'864.- als geschäftsmässig begründeten Aufwand des Jahres 2002 zuzulassen» In der Begründung wurde primär an der Einspracheargumentation festgehalten. Zudem wurde auf einen jüngeren Entscheid des Verwaltungsgerichts verwiesen, gemäss welchem handelsrechtswidrig unterlassene Rückstellungen nach dem Totalgewinnprinzip in einer späteren Steuerperiode steuerwirksam nachgeholt werden könnten, soweit der Rückstellungsbedarf noch bestehe und die seinerzeitige Unterlassung nicht rechtsmissbräuchlich erfolgt sei.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 19. Juli 2004 auf Abweisung des Rechtsmittels. Den neuen Vorbringen der Pflichtigen wurde entgegengehalten, dass dieser selbst das angerufene Totalgewinnprinzip nicht weiterhelfen könne, weil bei dessen Anwendung im vorliegenden Fall die Grenzen des Rechtsmissbrauchs überschritten würden. Dass inländische Leistungserbringer ab einem Jahresumsatz von Fr. 75'000.- mehrwertsteuerpflichtig seien, gehöre zum Allgemeinwissen von Selbstständigerwerbenden und Treuhändern. Die Pflichtige habe sich – trotz treuhänderischer Begleitung durch ihren Steuervertreter und Buchhalter – in den fraglichen Vorjahren gesetzwidrig bei der zuständigen Mehrwertsteuerbehörde nicht angemeldet und dergestalt die geschuldeten Mehrwertsteuern zu hinterziehen versucht. Ein solches Verhalten verdiene keinen Rechtsschutz und stehe der steuerlichen Anerkennung des periodenfremden Aufwands von vornherein entgegen.



Erwägungen:

1. a) Die vorliegend als verbuchter Geschäftsaufwand im Streit liegende Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchssteuer und damit eine indirekte Steuer, welche vom Bund seit dem 1. Januar 1995 gestützt auf die bundesrätliche (gesetzesvertretende) Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (aMWSTV) bzw. seit dem 1. Januar 2001 gestützt das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG) nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird. Der Steuer unterliegen Umsätze aus im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, Umsätze aus Eigenverbrauch im Inland sowie Umsätze aus dem Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 5 MWSTG bzw. Art. 4 aMWSTV).

Steuerpflichtig und damit abrechnungspflichtig sind selbstständige Leistungserbringer, die im Inland einen Gesamtumsatz aus Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch von jährlich mehr als Fr. 75'000.- erzielen (Art. 21 MWSTG bzw. Art. 17 aMWSTV). Diese haben die Steuer vom vereinnahmten Bruttoentgelt zu entrichten (Umsatzsteuer). Andererseits dürfen sie – unter dem Vorbehalt bestimmter Ausnahmefälle – in ihrer Abrechnung die Steuer abziehen, die auf den von ihnen selber bezogenen Gegenständen und Dienstleistungen lastet (Art. 38 MWSTG bzw. Art. 29 aMWSTV); durch diesen so genannten Vorsteuerabzug wird eine Steuerekumulation (steuerbelasteter Einkauf und Versteuerung des Umsatzes) vermieden.

Bei bestehenden Unternehmen beginnt die Steuerpflicht nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 21 aMWSTV); alsdann besteht sie fort bis zum Ende des Kalenderjahres, in welchem dieser Umsatz nicht mehr überschritten wird und zu erwarten ist, dass das Unterschreiten der Umsatzschwelle auch im Folgejahr andauert (vgl. Art. 29 lit. b MWSTG bzw. Art. 22 aMWSTV). Eine Person, die steuerpflichtig wird, hat sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn ihrer Steuerpflicht bei der ESTV schriftlich anzumelden bzw. registrieren zu lassen; endet die Steuerpflicht, so bestehen entsprechende Abmeldepflichten (vgl. Art. 56 MWSTG bzw. Art. 45 aMWSTV). Die Abrechnung selbst erfolgt in der Regel vierteljährlich (Art. 45 MWSTG bzw. Art. 36 aMWSTV). Erhoben wird die Steuer nach dem System der Selbstveranlagung, indem die steuerpflichtigen Leistungserbringer gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der jeweiligen Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen haben (Art. 46 MWSTG bzw. Art. 38 aMWSTV).

Nach dem durch den Gesetzgeber klar erklärten Belastungsziel ist der steuerpflichtige Unternehmer zwar Steuerschuldner, jedoch grundsätzlich nur für die Ablieferung der Steuer besorgt und soll letztendlich der Konsument als Endverbraucher die Steuer tragen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer, 1999, Ziff. II.3.4 und V.3.1.2). Dementsprechend wird die Mehrwertsteuer von den Leistungserbringern in der Regel auf die Kunden überwältzt, indem sie in den Verkaufspreis eingerechnet oder als separate Position auf der Rechnung aufgeführt wird. Aus dem Überwältzbarkeitsprinzip kann aber kein absoluter Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Gemeinwesen auf Überwälzung abgeleitet werden. In Fällen, in denen



die vom Gesetzgeber beabsichtigte Überwälzung der Mehrwertsteuer auf den Nachfolger in der Umsatzkette nicht gelingt, wird deshalb der Steuerpflichtige belastet und zum Steuerträger. Ob – und gegebenenfalls inwieweit – ein Steuerpflichtiger im Einzelfall die Steuer tatsächlich überwälzen kann, hängt namentlich auch von seinen wettbewerbsbedingten Preisgestaltungsmöglichkeiten ab. Erst recht darf sodann ein in den alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen fallendes Versäumnis der Überwälzung keinen Schutz finden. Aus dem System der Selbstveranlagung folgt, dass der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze und für die korrekte Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern trägt; das gleiche muss mit Bezug auf die Überwälzung der Steuer gelten. Rechtmässige Steuernachforderungen, die er nicht mehr auf den Konsumenten überwälzen kann, hat er deshalb selber zu tragen (DANIEL RIEDO, Ziff. II. 3.7).

- b) Der Bundesgesetzgeber schreibt den steuerpflichtigen Leistungserbringern vor, ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 MWSTG bzw. Art. 47 aMWSTV).

Grundsätzlich bildet die Mehrwertsteuer zwar Bestandteil der Entgelte für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen; buchhaltungstechnisch hat sie für die Steuerpflichtigen jedoch den Charakter eines Durchlaufpostens (vgl. ESTV-Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ziff. 897 ff. sowie Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], 1998, Band 1, 2.3511):

Die bei der Fakturierung von Lieferungen und Leistungen erhobene Umsatzsteuer ist geschuldet (Passivkonto «Umsatzsteuer») und die bei Investitionen, für Warenaufwand, bei Bezug von Dienstleistungen und für sonstigen Betriebsaufwand bezahlte Vorsteuer ist – sofern sie vom Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist – rückforderbar (Aktivkonto «Vorsteuer»). Erfolgt die Verbuchung der Mehrwertsteuer nach der Nettomethode, werden die Umsatzsteuer und die Vorsteuer direkt diesen Bestandeskonten gutgeschrieben bzw. belastet. Wird nach der Bruttomethode vorgegangen, gehen Umsatzsteuer und Vorsteuer zunächst in die Ertrags- und Aufwandkonten (bzw. Bestandeskonten bei Investitionen) ein. Von dort werden sie laufend oder in periodischen Zeitabständen, spätestens aber auf Ende einer Abrechnungsperiode, auf die Konten «Umsatzsteuer» bzw. «Vorsteuer» übertragen. Die Konten der Erfolgsrechnung enthalten somit bei Anwendung der Nettoverbuchung keine und bei Bruttoverbuchung nur vorübergehend Umsatz- und Vorsteuerposten der Mehrwertsteuer. Bei nicht abzugsberechtigten Vorsteuern ist am Ende der Abrechnungsperiode eine Rückübertragung in den Aufwand oder – bei Investitionen – auf ein Anlagekonto vorzunehmen.

Die ESTV empfiehlt zwar die Nettomethode, doch ist insbesondere für kleinere Unternehmen die Bruttomethode attraktiver, weil dabei die Mehrwertsteuer nicht bei jedem steuerpflichtigen Ein- und Verkauf einzeln gebucht werden muss (LEIMGRUBER/PROCHINIG, Das Rechnungswesen der Unternehmung, 2003, S. 108).

2. a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften insbesondere die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (die sog. Gewinnungskosten) abgezogen (§ 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Als Ge-



winnungskosten des Selbstständigerwerbenden gelten gemäss § 27 StG die geschäftsmässig oder berufsmässig begründeten Kosten. Abzugsfähig ist in diesem Sinn der gesamte Aufwand, der für die selbstständige Erwerbstätigkeit notwendig ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 27 N 3).

- b) Im Gegensatz zu juristischen Personen (§ 65 Abs. 1 lit. a StG) sind die Steuern bei natürlichen Personen mangels einer diesbezüglichen Gesetzesnorm nicht abzugsfähig. Sie stellen daher auch beim Selbstständigerwerbenden nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten dar (RB 1984 Nr. 40 sowie RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 27 N 5). Eine Ausnahme erfährt dieses Abzugsverbot bei Mehrwertsteuern, welche die selbstständige Erwerbstätigkeit einer steuerpflichtigen natürlichen Person betreffen. Der in diesen Fällen gegebene geschäftliche Zusammenhang hat zur Folge, dass der Abzug unter dem Titel von § 27 StG grundsätzlich möglich ist.

Aus den vorstehenden Ausführungen zur Mehrwertsteuer leitet sich freilich ab, dass für die abrechnungspflichtigen Leistungserbringer die Mehrwertsteuer – bei korrekter Verbuchung – in der Regel keinen erfolgswirksamen, sondern letztlich lediglich einen administrativen Aufwand darstellt. Soweit nämlich beim Wareneinkauf Mehrwertsteuer anfällt, wird diese über den Vorsteuerabzug von der ESTV zurückerstattet, und soweit bei den Verkäufen von Waren oder Dienstleistungen im vereinnahmten Entgelt Mehrwertsteuerbeträge mit enthalten sind, handelt es sich dabei von vornherein nicht um Ertrag, sondern um ein der ESTV zustehendes Steuerguthaben. So gesehen haben die Mehrwertsteuern im Normalfall keinen eigentlichen Gewinnungskostencharakter. Soweit jedoch in bestimmten Fällen ordnungsgemäss verbuchte Mehrwertsteuern in der Erfolgsrechnung verbleiben (z.B. bei nicht rückforderbaren Vorsteuern oder nicht überwälzbaren Umsatzsteuern), ist die geschäftsmässige Begründetheit und damit die steuerliche Abzugsfähigkeit naheliegend.

- c) Im vorliegenden Fall ist die Konstellation insoweit eine besondere, als die Pflichtige, welche seit jeher eine kaufmännische Buchhaltung führt, in den noch unter den Anwendungsbereich der aMWSTV fallenden Kalenderjahren 1999 und 2000 trotz bestehender Pflicht keine Mehrwertsteuerabrechnungen für ihren Coiffeurbetrieb vorgenommen hat:
- aa) Gemäss den beigezogenen Vorjahresakten hat sie im Geschäftsjahr 1998 einen Umsatz von Fr. 81'454.40 erzielt und begann damit im Kalenderjahr 1999 ihre Mehrwertsteuerpflicht (Art. 21 Abs. 1 aMWSTV); d.h. ab dem 1. Januar 1999 hätte sie – nach entsprechender Anmeldung bzw. Registrierung – mit der ESTV über die Mehrwertsteuern abrechnen müssen, was auch die Führung einer entsprechenden Buchhaltung verlangt hätte. Im Jahr 2000 dauerte sodann ihre Steuerpflicht an, nachdem die massgebliche Umsatzschwelle mit Fr. 81'330.10 (verbuchter Bruttoerlös) auch 1999 überschritten blieb (Art 22 lit. c aMWSTV). Diese vergleichsweise einfache Ausgangslage (durch Überschreiten der Umsatzschwelle ausgelöste Steuerpflicht) musste der Pflichtigen als Selbstständigerwerbenden und insbesondere auch ihrem Buchhalter bekannt sein. Gleichwohl hat sie sich anfangs 1999 nicht bei der ESTV angemeldet und hat sie – soweit aus den Jahresrechnungen 1999 und 2000 ersichtlich – in der Buchhaltung auch keine Bestandeskonten für die aktiven und passiven Mehrwertsteuerbeträge geführt.



- bb) Gestützt auf eine Meldung des kantonalen Steueramts vom 9. April 2002, in welcher auf die von der Pflichtigen in den Vorjahren erzielten Coiffeursalonsumsätze von über Fr. 80'000.- hingewiesen wurde (T-act. 1), hat die ESTV die Verhältnisse nachträglich untersucht und dabei die Mehrwertsteuerpflicht für die Jahre 1999 und 2000 festgestellt. Alsdann wurde die Pflichtige offenbar noch im Kalenderjahr 2002 verpflichtet, die für diese beiden Jahre geschuldeten Mehrwertsteuern im errechneten Betrag von total Fr. 7'863.85 abzuliefern. Die Abrechnung der ESTV ist nicht aktenkundig, so dass auch nicht bekannt ist, ob diese bei der Steuerberechnung davon ausgegangen ist, die Steuer sei in dem von der Pflichtigen verbuchten Umsatz mit enthalten, oder ob sie die Steuer als Zuschlag zu den pro 1999 und 2000 verbuchten Umsätzen verstanden hat. Der ersteren Variante läge die Konstellation zugrunde, dass die Pflichtige ihren Kunden die Mehrwertsteuer zwar in Rechnung gestellt, anschliessend aber die entsprechenden Beträge zu Unrecht als eigenen Ertrag statt als Passivguthaben der ESTV verbucht hat. Bei der zweiten Variante verhielte es sich so, dass die Pflichtige den Kunden die Mehrwertsteuer nicht verrechnet hat (etwa aus Preisgestaltungs- und Wettbewerbsgründen) und die auf den getätigten Umsätzen lastenden Steuerschulden nicht falsch, sondern gar nicht verbucht worden sind. Bei dieser letzteren Variante musste die Pflichtige aber wissen, dass als Folge ihrer Mehrwertsteuerpflicht anstelle der «geschonten» Kunden letztlich sie für die auf den Umsätzen 1999 und 2000 lastenden Steuerschulden einzustehen hat und von daher im Umfang des nicht auf die Kunden überwälzten und auch nicht verbuchten Steueraufwands eine Ertragsverfälschung vorliegt. Im Folgenden führen aber beide Varianten zum selben Ergebnis.
3. a) Die Pflichtige hat die streitbetroffene Nachzahlungsverpflichtung der ESTV in der Erfolgsrechnung 2002 als ausserordentlichen Aufwand verbucht. Der Steuerkommissär vertritt die Auffassung, der steuerlichen Anerkennung dieser erfolgswirksamen Buchung in der Steuerperiode 2002 stehe das Periodizitätsprinzip entgegen. Derweil hält die Pflichtige im Hauptstandpunkt dafür, es liege gar kein periodenfremder Aufwand vor, denn nach Massgabe der von ihr angewandten Sollmethode habe sie die Mehrwertsteuernachbelastung bei Entstehung der Forderung und mithin pro 2002 verbuchen müssen.
- b) Aus dem Wesen der Einkommenssteuer ergibt sich, dass Einkünfte und Abzüge einer bestimmten Bemessungsperiode zuzurechnen sind; es gilt das so genannte Periodizitätsprinzip. Das Gesetz regelt jedoch nicht, wann dem Steuerpflichtigen Einkünfte zugeflossen bzw. bei ihm Abzüge abgeflossen sind.

Nach konstanter Rechtsprechung entstehen Steuerforderungen mit der Verwirklichung des Steuertatbestands, an den das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, der Steueranspruch des Bundes bei der Mehrwertsteuer mithin in der Regel nach Massgabe der Rechnungsstellung bzw. Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 MWSTG bzw. Art. 34 aMWSTV). Bei einem Coiffeurbetrieb entstehen die Steuerforderungen demnach im Anschluss an die Leistungserbringung, indem üblicherweise mit den bedienten Kunden sogleich an der Kasse abgerechnet wird. Fälligkeit und Veranlagung sind für die Entstehung ohne Einfluss. Die Steuer(selbst)veranlagung hat also keine konstitutive Wirkung, sondern stellt nur die am Ende der vierteljährlichen Abrechnungsperiode bereits bestehende Steuerschuld nachträglich verbindlich fest. Diese steuerrechtliche Ausgangslage steht sodann im Einklang mit den handelsrechtlichen und betriebswirtschaft-



lichen Erfordernissen an die Rechnungslegung: Ist der Steuerpflichtige gehalten, nach kaufmännischer Art Buch zu führen oder führt er – wie die Pflichtige – freiwillig Buch, so ist ausschliesslich die so genannte Soll-Methode anwendbar. Diese Abrechnungsart stellt für den Zufluss grundsätzlich auf den Forderungs- oder Eigentumserwerb ab. Demnach ist für den Abfluss von Aufwendungen der Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung massgebend (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 261 f.). Die Steuergesetzgebung verlangt somit bei diesen Steuerpflichtigen in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Grundsätzen des Realisations- und des Periodizitätsprinzips, dass sowohl Erträge wie Aufwendungen grundsätzlich dem Geschäftsjahr anzurechnen sind, in welchem sie realisiert bzw. begründet worden sind.

- c) Aus dem Gesagten folgt, dass die streitbetroffene Nachbelastung im Geschäftsjahr 2002 – der Verbuchung als ausserordentlicher Geschäftsvorfall entsprechend – in jedem Fall Steuerforderungen der ESTV betrifft, welche bereits in den Jahren 1999 und 2000 entstanden sind. Eine steuerwirksame Anerkennung in der Steuerperiode 2002 muss damit grundsätzlich am Periodizitätsprinzip scheitern.
4. a) In der Rekursschrift bringt die Pflichtige als Alternativbegründung vor, gemäss Entscheidung des Verwaltungsgerichts vom 10. September 2003 (RB 2003 Nr. 89 = StE 2004 B 72.14.1 Nr. 24) geniesse das Totalgewinnprinzip gegenüber dem Periodizitätsprinzip den Vorrang, sodass die streitige Nachverbuchung in jedem Fall steuerwirksam zuzulassen sei.

Dieser Entscheid betraf die direkten Steuern einer juristischen Person. Wie bereits erwähnt, gehören bei den Letzteren die direkten Steuern zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Vor dem besagten Verwaltungsgerichtsentscheid sind die Steuerrekurskommissionen – dem Periodizitätsprinzip nachlebend – jeweils davon ausgegangen, dass im Sinn der Weisung zum neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (vgl. Amtsblatt 1994 S. 1482) die gesamten geschuldeten bzw. bezahlten direkten Steuern von Bund und Kanton sowie des Auslands nur abzugsberechtigt seien, soweit sie periodenkonform verbucht worden seien. Dementsprechend wurden im Geschäftsabschluss einer zu prüfenden Steuerperiode ersichtliche Rückstellungen oder Zahlungen für Steuerschulden aus Vorjahren, wie umgekehrt auch Steuerrückvergütungen für in Vorjahren zuviel bezahlte Steuern, steuerrechtlich jeweils nicht erfolgswirksam berücksichtigt, weil die entsprechenden Verbuchungen (Rückstellungen, transitorische Passiven bzw. Aktiven) in den entsprechenden Steuerperioden hätten erfolgen müssen. Ein – im vorliegenden Fall nach dem bereits Gesagten nicht in Frage kommender – Vorbehalt wurde jedoch mit Bezug auf Steuer Mehraufwand als Folge von Aufrechnungen angebracht, welche im Deklarationsjahr noch nicht voraussehbar (und damit auch nicht rückstellbar) waren. In der Regel scheiterte aber die erfolgswirksame Berücksichtigung passiver und aktiver Steuerbuchungen, welche nicht das laufende Geschäftsjahr betrafen, am Periodizitätsprinzip (vgl. StRK I, 15. November 2001 = StE 2002 B 72.14.2 mit weiteren Hinweisen).

Im angerufenen Entscheid hat das Verwaltungsgericht nun festgestellt, dass dem Periodizitätsprinzip bei der Beurteilung von periodenfremdem Steueraufwand juristischer Personen nicht der bisher beigemessene Stellenwert zukomme. Oberstes Ziel der Einschätzung sei nach Gesetz und Verfassung die «vollständige und gerechte Besteue-



» im Sinn des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Weil die Einschätzung die Feststellung der Steuerfaktoren für eine bestimmte Steuerperiode zum Gegenstand habe, fordere das Gesetz die steuerperiodenbezogen materiell richtige und gerechte Besteuerung der Steuerpflichtigen. Lediglich bei rechtskräftig gewordenen Einschätzungen messe es der Rechtssicherheit – in den Schranken von Revision und Nachsteuer – eine höhere Bedeutung zu. Mit diesen Wertungen des Gesetzgebers vertrage es sich nicht, dem Grundsatz der Bilanzkontinuität auch bei späteren Einschätzungen einen höheren Stellenwert einzuräumen und auf eine Handels- bzw. Steuerbilanz abzustellen, welche infolge fehlerhafter früherer Festsetzungen der Buch- bzw. Ertragssteuerwerte ihrerseits handels- bzw. steuerrechtswidrig sei. Demzufolge sei für jede Steuerperiode der handels- und steuerrechtskonforme Unternehmensgewinn festzusetzen und seien dementsprechend frühere offenkundige bzw. «verschleppte» Bilanzierungsfehler in den Folgejahren richtig zu stellen. Mit der nachträglichen Korrektur werde auch dem Totalgewinnprinzip Rechnung getragen, welches besage, dass die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dessen Totalgewinn und damit auch dessen gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen solle. Sei dementsprechend die Bildung einer Rückstellung offenkundig handelsrechtswidrig unterlassen worden, so gebiete der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn des Totalgewinnprinzips deren steuerwirksame Nachholung in einer späteren Steuerperiode, sofern der Rückstellungsgrund noch bestehe und die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt sei. Ausserdem begrenze das Rechtsgleichheitsgebot das Nachholen von Rückstellungen zeitlich auf die siebenjährige Verlustverrechnungsperiode. Unter demselben Vorbehalt seien auch Kosten, für die in einem früheren Geschäftsjahr eine Rückstellung hätte gebildet werden müssen, im Jahr, in dem sie tatsächlich angefallen seien, als Aufwand zuzulassen.

- b) Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts kann nicht ohne weiteres auf natürliche Personen bzw. auf Selbstständigerwerbende, welche für ihr Einzelunternehmen obligatorisch oder freiwillig Buch führen, übertragen werden, denn die Ausgangslage ist aufgrund der Möglichkeit der Verrechnung eines Geschäftsverlusts mit übrigen Einkünften eine andere. Das Verwaltungsgericht selbst hat sich dazu in einem kürzlich beurteilten Fall, bei welchem es um periodenfremden AHV-Aufwand eines Selbstständigerwerbenden ging, wider Erwarten nicht geäussert; dies mit der Begründung, dass AHV-Beiträge eines Selbstständigerwerbenden keine echten Gewinnungskosten im Sinn von § 27 Abs. 1 StG darstellten, mithin die Unterlassung entsprechender Rückstellungen in den Vorjahren nicht handelsrechtswidrig gewesen sei und deshalb das Totalgewinnprinzip von vornherein nicht angerufen werden könne. Dem Abzug des streitigen AHV-Aufwands wurde damit letztlich wiederum das Periodizitätsprinzip entgegengehalten (vgl. VGr, 23. März 2005, SB.2004.00074).
- c) Anders als das Verwaltungsgericht hat sich das Bundesgericht in einem Entscheid, welcher einen buchführungspflichtigen Einzelunternehmer mit einem Bau- und Transportgeschäft betraf, erst kürzlich mit aller Deutlichkeit zum Periodizitätsprinzip bekannt (BGr, 27. Oktober 2004, 2A.99/2004, insbesondere E. 4.5). In jenem Fall hatte der Steuerpflichtige im streitbetreffenden Steuerjahr ausserordentliche Abschreibungen auf Debitoren verbucht. Das Bundesgericht stellte dazu fest, dass die abgeschrieben Guthaben bereits früher gefährdet gewesen seien und entsprechende Wertberichti-



gungen (Delkredere) nach Massgabe der handelsrechtlichen Vorschriften und Prinzipien (Bilanzwahrheit, Vorsichtsprinzip, allgemeine Bewertungsvorschriften) zwingend bereits in den Vorjahren hätten verbucht werden müssen. Weil der Steuerpflichtige dies unterlassen habe, sei seine Buchhaltung in den Vorjahren handelsrechtswidrig gewesen. Durch die nachträgliche ausserordentliche Abschreibung der streitbetroffenen Guthaben bringe dieser zwar letztlich seine Handelsbilanz wieder in Ordnung; für Steuerzwecke seien diese Abschreibungen jedoch aufzurechnen, weil die Wertberichtigung in den Vorjahren hätte erfolgen müssen. Der entsprechende Verlust betreffe demnach gemäss zwingender handelsrechtlicher Regelung frühere Geschäftsjahre, weshalb es das steuerrechtliche Periodizitätsprinzip verletze, wenn er erst nachträglich verbucht werde. Auf das Totalgewinnprinzip ist das Bundesgericht allerdings mit keinem Wort eingegangen. Immerhin ist aus diesem nach dem Entscheid des Verwaltungsgerichts ergangenen Entscheid unseres höchsten Gerichts zu schliessen, dass dieses zumindest bei natürlichen Personen am ausnahmslosen Vorrang des Periodizitätsprinzips festhalten will.

- d) Vorliegend hat die Pflichtige – wie erwähnt – in den Geschäftsjahren 1999 und 2000 zu Unrecht keine aktiven und passiven Mehrwertsteuer-Bestandskonten geführt und entweder ein vereinnahmtes Steuerguthaben der ESTV als eigenen Ertrag oder aber der ESTV auf dem getätigten Umsatz geschuldete Steuern nicht als Ertragsminderung verbucht. Dass dies den handelsrechtlichen Vorschriften und Prinzipien widerspricht, bedarf keiner weiteren Ausführungen. Auf das Gegenteil liesse sich lediglich bei Vorliegen «nicht wissbarer» Tatsachen schliessen, denn in solchen Fällen kann kein Bilanzfehler und damit auch keine Handelsrechtswidrigkeit des Abschlusses vorliegen (vgl. Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 548). Nach dem bereits Gesagten ist eine solche Konstellation hier aber nicht erkennbar. Die Pflichtige macht denn auch zu Recht nicht geltend, sie und ihr Buchhalter seien aus nachvollziehbaren Gründen vom Nichtbestehen der Mehrwertsteuerpflicht ausgegangen. Damit bleibt es dabei, dass die entsprechend korrekte Verbuchung der Mehrwertsteuern auf den getätigten Umsätzen gemäss zwingender handelsrechtlicher Regelung in den Jahren 1999 und 2000 hätte erfolgen müssen. Ist dies nicht geschehen, wird mit der Verbuchung der Nachbelastung im Geschäftsjahr 2002 letztlich zwar die Handelsbilanz wieder in Ordnung gebracht; steuerlich muss die Anerkennung einer solchen Nachkorrektur früherer Bilanzfehler indes am Periodizitätsprinzip scheitern. Die steuerliche Korrektur könnte allein über die Vorjahreseinschätzungen führen, was jedoch kaum mehr möglich ist, nachdem diese bereits in Rechtskraft erwachsen und sie im streitbetroffenen Zusammenhang wohl auch keiner Revision mehr zugänglich sind (vgl. § 155 f. StG).
- e) Selbst wenn man – der Linie des Verwaltungsgerichts folgend – das Totalgewinnprinzip zumindest in die Überlegungen mit einbezüge, wäre diesem entgegen zu halten, dass es im vorliegenden Fall nicht um nachträglich verbuchte Gewinnungskosten geht, hinsichtlich welcher seinerzeit eine handelsrechtlich gebotene Rückstellung unterlassen worden ist. Wer in Kenntnis seiner Mehrwertsteuerpflicht mit der ESTV nicht fristgerecht über deren umsatzbezogenen Steueransprüche vierteljährlich abrechnet, wird mit Bestimmtheit auch keine Rückstellung für Nachforderungen im Hinblick auf die allfällige Entdeckung der Steuerpflicht bilden. Handelsrechtlich war denn auch nicht die Bildung von Rückstellungen für ungewissen Steueraufwand geboten, sondern die kor-



rekte und periodengerechte Verbuchung der gestützt auf die getätigten Umsätze betragsmässig feststehenden Umsatzsteuern sowie der betragsmässig ebenfalls feststehenden Vorsteuern über die entsprechenden passiven und aktiven Bestandeskonten. Wenn die Pflichtige in den Jahren 1999 und 2000 (basierend auf handelsrechtswidrigen Erfolgsrechnungen) letztlich einen zu hohen Reingewinn versteuert hat, kann dies bei Beachtung des Periodizitätsprinzips nicht mittels einer Gewinnreduktion in einer späteren Steuerperiode ausgeglichen werden. Dem Totalgewinnprinzip in einer solchen Konstellation den Vorrang zu gewähren, würde letztlich darauf hinauslaufen, dass buchführende Selbstständigerwerbende Aufwand bzw. erfolgswirksame Ertragsminderungen unter dem Vorbehalt des schwer nachweisbaren Rechtsmissbrauchs innerhalb der siebenjährigen Verlustverrechnungsperiode beliebig verlegen könnten. Damit wären diese auch besser gestellt als natürliche Personen im Angestelltenverhältnis, welche ihre Gewinnungskosten ebenfalls nur periodenkonform in Abzug bringen können und mangels Existenz eines «Totaleinkommensprinzips» keine Möglichkeit zur Korrektur früherer Fehler haben (z.B. nicht deklarierte Berufsauslagen in rechtskräftigen Vorjahreseinschätzungen).

5. Nach alledem steht fest, dass der Steuerkommissär dem in der Erfolgsrechnung 2002 verbuchten ausserordentlichen (Mehrwertsteuer-)Aufwand die steuerliche Anerkennung zu Recht abgesprochen hat, so dass die entsprechende Einkommensaufrechnung zu bestätigten ist.