

Selbständige Erwerbstätigkeit

Rückstellungen

Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 31/1994 vom 28. April 1994

Abfindung an den aus einer Kommanditgesellschaft austretenden Teilhaber durch Einräumung einer lebenslänglichen Rente. Für die Rente, mit welcher die Ansprüche des ausscheidenden Kommanditärs für die Aufgabe seiner Beteiligung abgegolten werden und die deshalb keinen Aufwandcharakter hat, kann die Gesellschaft keine erfolgswirksame Rückstellung bilden.

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent ist Komplementär der Kommanditgesellschaft V., C. & Cie, L.-Strasse 69, in X., und hat einen Anteil an Gewinn und Kapital von 40%. Im vorliegend relevanten Zeitraum 1988 waren ausserdem P. V. als Komplementär mit einem Anteil von 50%, B. V. als Kommanditär mit einem Anteil von 10% und A. C. als Kommanditär ohne Anteil an Gewinn und Kapital Gesellschafter der Kommanditgesellschaft.

2. Die Jahresrechnung 1988 der Kommanditgesellschaft V., C. & Cie enthielt eine Rückstellung von Fr. 100'000.– für sogenannte Pensionsverpflichtungen gegenüber dem Kommanditär B. V. Gemäss Ziff. 3 des vierten Nachtrags zum Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft vom 7. Juli 1988 tritt Herr B. V. auf den 1. Juli 1990 in den Ruhestand und die Kommanditgesellschaft garantiert ihm eine Pension sowie im Todesfall eine Witwenrente an seine Ehefrau, wobei jeweils Maximalhöhen festgesetzt sind. Ab 1. Juli 1990 soll Herr B. V. gemäss Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag weder am Gewinn noch am Verlust der Gesellschaft beteiligt sein. In diesem Zusammenhang wurde bestimmt, dass der Beteiligungswert von Herrn B. V. auf den 1. Juli 1990 verbindlich festgelegt werden solle. Von diesem Beteiligungswert sollen gemäss Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag laufend die Rentenzahlungen für das Alter oder gegebenenfalls die Witwenrente voll abgezogen werden.

3. Am 25. Juni 1990 wurde den Rekurrenten die Steuerauscheidung für die Vermögenssteuer 1989/90 und für die Einkommenssteuer 1988 zugesandt. Nachdem die Rekurrenten mit Schreiben vom 28. Juni 1990 darum ersuchten, den Abzug für die 3. Säule im Betrag von Fr. 21'600.– zu berücksichtigen und den Antrag stellten, die Steuererklärung provisorisch zu taxieren, wurde ihnen am 12. Juli 1990 die definitive Veranlagung eröffnet.

4. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 16. Juli 1990 Einsprache erhoben. Diese Einsprache haben die Rekurrenten mit der Bitte verbunden, die Ab-

weichung von der Veranlagung darzulegen. Aufgrund dieser Bitte wurde der Vertreter der Rekurrenten eingeladen, beim zuständigen Sachbearbeiter der Steuerverwaltung vorzusprechen. Nach einem Korrespondenzwechsel und nachdem die Rekurrenten im Rahmen einer Fristerstreckung zur Einreichung der Einsprachebegründung stichwortartig darüber in Kenntnis gesetzt worden sind, dass die Steuerverwaltung in der Steuerauscheidung eine anteilmässige Aufrechnung der «PK-Rückstellung» in der Höhe von Fr. 40'000.– vorgenommen hatte, reichten die Rekurrenten am 18. September 1990 zwei Schreiben zur Einsprachebegründung ein, wobei im einen Schreiben die Anträge der Rekurrenten präzisiert wurden und im anderen Schreiben die Auffassung begründet wurde, weshalb die Rückstellung in der Höhe von Fr. 100'000.– in der Erfolgsrechnung 1988 der Kommanditgesellschaft steuerlich zuzulassen sei. Mit Entscheid vom 17. Januar 1992 wurde die Einsprache abgewiesen.

5. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs. Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die vorgenommene Taxation vom 12. Juli 1990 sei dahingehend abzuändern, ein steuersatzbestimmendes Einkommen von Fr. 239'500.– anzuwenden und das in Basel steuerbare Einkommen auf Fr. 14'639.– festzusetzen. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die obenerwähnten beiden Steuerfaktoren provisorisch zu taxieren. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 1. März 1993 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, aus den nachfolgenden Erwägungen.

7. Nachdem auf Antrag der Rekurrenten das Verfahren kurzzeitig sistiert wurde, reichten diese mit Datum vom 13. Juli 1993 die Duplik (recte: Replik) ein, in welcher sie an ihren Anträgen festhalten und ergänzende Ausführungen zum Verlauf des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens anbringen sowie auf die Behandlung der Angelegenheit durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hinweisen.

8. Die Steuerverwaltung hält in der Duplik vom 27. August 1993 an ihren Anträgen und Ausführungen in der Vernehmlassung vom 1. März 1993 fest und führt zu den Vorbringen der Rekurrenten im wesentlichen an, dass der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nicht gefolgt werden könne, wenn diese für die Abfindungsentschädigung in den Jahren 1988 bis 1990 Rückstellungen zulasse. Die Auszahlung einer Abfindung an den austretenden Gesellschafter, welche im Regelfall den buchmässig ausgewiesenen Kapitalanteil sowie einen Anteil an den stillen Reserven und gegebenenfalls am Goodwill beinhalte, habe keinen Aufwandcharakter und belaste demzufolge die Erfolgsrechnung nicht.

9. Nach Abschluss des Schriftenwechsels gingen weitere Schreiben der Rekurrenten ein. Die Steuerverwaltung verzichtete auf Gegenbemerkungen zu diesen Eingaben.

10. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid vom 17. Januar 1992 aufzuheben sowie das steuersatzbestimmendes Einkommen auf Fr. 239'500.– und das in Basel steuerbare Einkommen auf Fr. 14'639.– festzusetzen. Eventualiter seien der Einspracheentscheid aufzuheben und die obenerwähnten beiden Steuerfaktoren provisorisch zu taxieren.

In der vorliegenden Angelegenheit ist unbestritten, dass ein Anteil am Ertrag der Kommanditgesellschaft V., C. & Cie von Fr. 236'389.– sowie ein Privatanteil Auto von Fr. 3'600.– zum Einkommen der Rekurrenten zu zählen ist. Vom Einkommen sind unbestrittenermassen die Beiträge an die berufliche Vorsorge in der Höhe von Fr. 21'600.– in Abzug zu bringen. Zur Ermittlung des im Kanton Basel-Stadt steuerbaren Einkommens ist im weiteren ein Tätigkeitsentgelt von Fr. 72'000.– in Abzug zu bringen. 10% des so ermittelten Einkommens sind in Basel-Stadt steuerbar. Umstritten ist hingegen, ob die in der Jahresrechnung 1988 von der Kommanditgesellschaft ausgewiesene Rückstellung von Fr. 100'000.– anerkannt werden kann oder ob diese entsprechend der Gewinnberechtigung des Herrn C. von 40% im Betrag von Fr. 40'000.– im Einkommen der Rekurrenten aufzurechnen ist. Wird diese Rückstellung nicht anerkannt und zum Einkommen der Rekurrenten gerechnet, resultiert ein in Basel-Stadt steuerbarer Betrag von Fr. 18'639.–, wird die Rückstellung anerkannt, sind lediglich Fr. 14'639.– in Basel-Stadt steuerbar.

2. a) Ein Gesellschafter, der seine Beteiligung an der Unternehmung aufgibt und als Beteiligter ausscheidet, erwirbt einen Anspruch auf Abfindung (Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern/Wien/Stuttgart 1993, S. 613 N 73). Im Regelfall umfasst dieser Anspruch den buchmässig ausgewiesenen Kapitalanteil sowie einen Anteil an den stillen Reserven und gegebenenfalls am Geschäftswert (Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 613, N 73). Die Abfindung ist aufgrund einer Auseinandersetzungsbilanz zu ermitteln; der Abfindungsbetrag wird durch Über-einkunft festgelegt (Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 613 f.).

b) Bei Rückstellungen handelt es sich um zu Lasten der Erfolgsrechnung gebildete Passiven, welche im Rechnungsjahr entstandenen Aufwand oder Verlust, dessen genaue Höhe oder Rechtsbestand jedoch noch nicht bekannt ist, berücksichtigen. Die Rückstellung hat im Gegensatz zur Abschreibung, welche einer effektiven Entwertung Rechnung trägt und daher definitiv ist, stets provisorischen Charakter. Wenn das erwartete Ereignis nicht oder nicht in der angenommenen Höhe eintritt, ist über die Rückstellung abzurechnen (Ernst Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 241). Durch die Berücksichtigung von Rückstellungen wird der Entscheid über die Steuerbarkeit verschoben, um die Entwicklung der Verhältnisse abzuwarten (ASA 12, S. 438). Das Steuerrecht gestattet die Bildung von Rück-

stellungen zu Lasten des Aufwandes insoweit, als diese geschäftsmässig begründet sind (§ 43 Abs. 1 lit. d StG). Eine Grenze findet die Anerkennung namentlich am Periodizitätsprinzip, wonach nur der in der Berechnungsperiode entstandene Aufwand belastet werden darf. An diesem im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsatz wird im baselstädtischen Steuerrecht besonders strikte festgehalten (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 289, 455; BJM 1973, S. 67). Dabei wird verlangt, dass die Gewinne der einzelnen Rechnungsperioden möglichst genau ermittelt und dass nicht Gewinne oder Verluste von einer in die andere Rechnungsperiode verschoben werden. Überträge und Nachholungen von Vorfällen aus früherer Zeit oder Vorwegnahmen erst kommender Ereignisse sind grundsätzlich zur Bestimmung des steuerlichen Reinertrages auszuscheiden, auch wenn die vorweggenommenen Buchungen handelsrechtlich zulässig und kaufmännisch geboten erscheinen (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 455).

3. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, dass sich der im Jahr 1990 aus der Kommanditgesellschaft ausgeschiedene B. V. seinen Beteiligungsanteil inkl. Liquidationsgewinn nicht in bar ausbezahlen liess, sondern die Gesellschaft statt dessen verpflichtet wurde, ihm und seiner Ehefrau eine lebenslängliche Rente auszubezahlen. Dass sein Beteiligungsanteil der Finanzierung der Rente diene, gehe aus dem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 7. Juli 1988 eindeutig hervor. Da der Aufwand aus der Rentenverpflichtung, soweit ein solcher überhaupt entstehen werde, mit der Ertragserzielung in der Rechnungsperiode 1988 in keinerlei Beziehung stehe, könne dafür auch keine Rückstellung gebildet werden. Daher könne die Rückstellung pro 1988 in der Höhe von Fr. 100'000.– zu Lasten der Geschäftsrechnung der V., C. & Cie nicht anerkannt werden. Da die beantragte Rückstellung jeglicher Grundlage entbehre, bestehe zudem für die eventualiter angebehrte provisorische Veranlagung keinerlei Veranlassung.

4. Die Rekurrenten sind ihrerseits der Auffassung, dass das Pensionierungskonzept an die Stelle einer Regelung über eine Abfindung von stillen Reserven getreten sei. Die Steuerverwaltung sehe in der Rente an B. V. und seine Ehefrau – entgegen der Auslegung des Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag – eine Barvergütung an den austretenden Gesellschafter. Aber selbst im Umfang dieser «Abfindung» von Fr. 400'000.– (nach oben limitierte Maximalhöhe von Fr. 500'000.– abzüglich Kommandite Fr. 100'000.–) würden diese Vorgänge bei den verbleibenden Gesellschaftern Auswirkungen haben. Die hier vorerst einzig zur Diskussion stehenden Fr. 100'000.– seien in jedem Fall abgedeckt. Mit der jetzigen Verbuchungsart sei eine relativ einfache Lösung getroffen worden. Zudem sei von Interesse, wie die Steuerbehörde des Kantons Basel-Landschaft die Rückstellung steuerlich behandeln würden. Eventualiter sei eine provisorische Taxation vorzunehmen, da die Veranlagungsgrundlagen nicht zuverlässig festzustehen schienen und vorläufig berechnet werden müssten.

5. Wie dem vierten Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft V., C. & Cie vom 7. Juli 1988, Ziff. 3 lit. c, zu entnehmen ist, werden die Rentenzahlungen an den im Jahr 1990 aus der Kommanditgesellschaft ausgeschie-

denen B. V. für das Alter und gegebenenfalls die Rentenzahlungen an die Witwe laufend vom auf den 1. Juli 1990 verbindlich festgelegten Beteiligungswert abgezogen. Der Beteiligungswert setzt sich dabei zusammen aus der Kommandite und dem 10%-igen Anteil an den offenen und stillen Reserven. Ergibt die Summe aller Rentenzahlungen den Betrag von Fr. 500'000.– oder den niedrigeren ermittelten Wert, so ist die Kommandite zurückbezahlt und entsprechend zu löschen und B. V. resp. seine Erben sind durch die Rentenzahlungen vollumfänglich abgefunden (vgl. Ziff. 3 lit. c/gg des vierten Nachtrages). Aufgrund dieser Regelung ergibt sich entgegen der Behauptung der Rekurrenten klar, dass der Anspruch des B. V. auf Abfindung aufgrund des Aufgebens seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft durch Rentenzahlungen in der im vierten Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Form abgegolten werden soll.

6. Für die Rentenzahlungen an B. V. weist die Erfolgsrechnung 1988 der Kommanditgesellschaft eine erste Rückstellung von Fr. 100'000.– aus. Um diese Rückstellung steuerlich berücksichtigen zu können, muss sie, wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 1. März 1993 zutreffend festhält, für im Geschäftsjahr 1988 verursachte Aufwendungen, die erst in einer späteren Periode zu einer Ausgabe führen, vorgenommen worden sein oder einem Aufwand Rechnung tragen, der unmittelbar und zwangsläufig in einem sachlichen Zusammenhang mit der Ertragszielung im Rechnungsjahr steht und später zu einer Ausgabe führen wird (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 516 f.; Höhn, a.a.O., S. 243, N 74). Vorliegend steht jedoch der Aufwand aus der Rentenzahlungspflicht mit der Ertragserzielung der Kommanditgesellschaft im Geschäftsjahr 1988 in keinerlei Zusammenhang. Zudem wurde die Verpflichtung zur Bezahlung einer Abfindung bzw. zur Abgeltung des Beteiligungswertes in Rentenform an den ausscheidenden Gesellschafter nicht im Jahr 1988 begründet. Diese Verpflichtung besteht unabhängig vom vierten Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag aufgrund der obligationenrechtlichen Bestimmungen zur Kommanditgesellschaft. Aus diesen Gründen kann die Rückstellung von Fr. 100'000.– in der Erfolgsrechnung 1988 der Kommanditgesellschaft nicht anerkannt werden. Dabei kann keine Rolle spielen, ob der Kanton Basel-Landschaft diese Rückstellung anerkannt hat, da die Steuerverwaltung Basel-Stadt gehalten ist, die kantonalen Steuerbestimmungen und die geltende Basler Steuerpraxis einzuhalten.

7. Eine Rückstellung in der Erfolgsrechnung der Kommanditgesellschaft kann aus den vorausgeführten Gründen im Kanton Basel-Stadt nicht anerkannt werden. Dabei spielt aufgrund der Tatsachenlage weder eine Rolle, wie das Renteneinkommen des B. V. steuerlich behandelt wird, noch ist massgebend, wie der Kanton Basel-Landschaft die Angelegenheit beurteilt. Da die massgeblichen Grundlagen zur Veranlagung der Rekurrenten feststehen, ist somit auch der Eventualantrag der Rekurrenten, eine provisorische Veranlagung pro 1988 vorzunehmen, abzuweisen.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rückstellung der Kommanditgesellschaft V., C. & Cie in der Erfolgsrechnung 1988 in der Höhe von Fr. 100'000.– von der Steuerverwaltung zu Recht nicht anerkannt wurde. Sie ist den Rekurrenten

in der Höhe von Fr. 40'000.–, entsprechend der Gewinnberechtigung von Herrn C., in ihrem Einkommen aufzurechnen. Die von der Vorinstanz vorgenommene Steuerauscheidung erweist sich somit als korrekt, weshalb der Rekurs vollumfänglich abzuweisen ist.

9. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.