



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.74
1 DB.2010.60

Entscheid

6. Mai 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 1 vertreten durch Nr. 2,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) führt einen Landwirtschaftsbetrieb und deklarierte in der Steuererklärung 2007 einen damit erzielten Reingewinn 2007 von Fr. 44'906.-. Daneben betrieb er zusammen mit seiner Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtige) ein Zusatzgeschäft, wobei die Aufträge von der C stammten, die zu 100% im Besitz der Mutter der Pflichtigen steht und deren Geschäftsführerin die Pflichtige ist. Das Zusatzgeschäft, für welches keine doppelte Buchhaltung existierte, übertrugen die Pflichtigen auf die C. In der Steuererklärung 2007 deklarierten sie keine diesbezüglichen Einkünfte mehr, machten aber gleichwohl noch eine das Zusatzgeschäft betreffende AHV-Beitragszahlung für das Geschäftsjahr 2006 von Fr. 13'840.- geltend. Unter Einbezug der übrigen Einkünfte und Abzüge resultierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 39'800.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 41'300.- (direkte Bundessteuer).

Mit Entscheid bzw. Hinweis vom 21. Oktober 2009 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Steuerperiode 2007 hinsichtlich beider Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 56'900.- ein. Dabei rechnete er die AHV-Beitragszahlung von Fr. 13'840.- auf mit der Anmerkung, im Jahr 2007 seien keine diesbezüglichen Umsätze mehr erzielt worden. Das steuerbare Vermögen für die Staats- und Gemeindesteuern setzte er gemäss Steuererklärung auf Fr. 5'000.- fest.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 6. November 2009 formell eröffnet.

B. Gegen die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern erhoben die Pflichtigen am 12./17. November 2009 Einsprache mit dem Antrag, die AHV-Beitragszahlung zum Abzug zuzulassen.

Das kantonale Steueramt nahm diese Einsprache auch als solche gegen die direkte Bundessteuer entgegen und unterbreitete den Pflichtigen am 24. November 2009 für beide Steuern Einschätzungsvorschläge mit unveränderten Faktoren. Die Pflichtigen antworteten am 8. Dezember 2009, zwar hätten sie für das Zusatzgeschäft

keine doppelte Buchhaltung geführt, jedoch sei die AHV-Beitragszahlung im Geschäftsjahr 2006 einfach vergessen gegangen. Sie hätten in diesem Jahr noch nicht gewusst, dass sie die Geschäftstätigkeit beenden würden. Zudem seien die Geschäftsjahre 2005 und 2006 des Zusatzgeschäfts einer steueramtlichen Prüfung unterzogen worden und hätte sie der Revisor dabei auf die Unterlassung aufmerksam machen sollen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 3. Februar 2010 ab. Es erwog, als selbstständiger Landwirt und Selbstständigerwerbender im Zusatzgeschäft mit einem Umsatz für letzteren Betrieb von Fr. 763'799.- sei der Pflichtige im Jahr 2006 gehalten gewesen, eine Buchhaltung nach kaufmännischen Grundsätzen zu führen. Der AHV-Beitragszahlung, welche für das Geschäftsjahr 2006 zu leisten gewesen sei, hätte durch eine entsprechende Abgrenzungsbuchung (transitorische Passiven) in diesem Geschäftsjahr Rechnung getragen werden müssen. Indessen sei jegliche Verbuchung unterblieben, weil der Pflichtige keine Buchhaltung geführt habe. Zudem mangle es auch an einem dem AHV-Aufwand gegenüberstehenden Umsatz.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 2./3. März 2010 Rekurs bzw. Beschwerde, unter Wiederholung des Einspracheantrags. Zur Begründung brachten sie vor, sie hätten die Sozialversicherungsbeiträge immer erst im Folgejahr zum Abzug gebracht, sodass sie dies auch noch für die vorliegend streitigen AHV-Beiträge des Geschäftsjahres 2006 tun dürften. Im Übrigen hätte sie der steueramtliche Revisor auf die Unterlassung aufmerksam machen sollen.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. März 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Von den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG, § 27 Abs. 1 StG). Zu diesen Kosten gehören u.a. verbuchte Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Art. 27 Abs. 2 lit. a i.V.m. Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG, § 27 Abs. 2 lit. b StG). Rückstellungen werden nicht zuletzt gebildet für die gemäss Gesetz, Statuten oder Reglement zu leistenden Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (vgl. Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG, § 31 Abs. 1 lit. d StG).

Nach handelsrechtlicher Ordnung entsteht die AHV-Beitragschuld einer buchführenden, selbstständig erwerbstätigen Person jeweils auf Ende des betreffenden Beitragsjahres und kommt der Verfügung der Ausgleichskasse keine konstitutive Wirkung zu. Der im betreffenden Geschäftsjahr mutmasslich geschuldete AHV-Beitrag ist daher im Sinn einer Rückstellung zu passivieren (RB 1996 Nr. 33). Wenn sich der Rückstellungsbedarf erst durch Aufrechnungen im Steuerveranlagungsverfahren ergibt, so ist eine Rückstellung zu bilden, sobald mit der Nachtragsrechnung ernsthaft gerechnet werden muss. Insofern besteht bei den AHV-Beiträgen die gleiche Rechtslage wie bei der Abzugsfähigkeit von Steuern von juristischen Personen (Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG, § 65 Abs. 1 lit. a StG; RB 1996 Nr. 33). Nach konstanter Rechtsprechung entstehen auch Steuerforderungen mit der Verwirklichung des Steuertatbestands, an den das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, der staatliche und kommunale Steueranspruch mithin sukzessive nach Massgabe des Zeitablaufs in der Steuerperiode (RB 1982 Nr. 94, 1986 Nr. 59; vgl. auch RB 1993 Nr. 27 = StE 1993 B 92.9 Nr. 3 sowie StRK I, 4. November 1994 = StE 1996 B 72.14.2 Nr. 18). Fälligkeit und Veranlagung sind für die Entstehung ohne Einfluss.

b) Persönliche Beiträge des Selbständigerwerbenden an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sind dabei jedoch anders als von ihm zu entrichtende Arbeitgeberbeiträge für seine Angestellten keine Gewinnungskosten im Sinn von Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG, sondern allgemeine Abzüge im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d StG. Dessen ungeachtet gleichen sie in ihren tatsächlichen Auswirkungen diesen Kosten, stehen sie doch ebenfalls in einem ursächlichen und engen Zusammenhang zum Erwerbseinkommen und werden sie auf der Grundlage dieses Einkommens erhoben, welches sie auch wirtschaftlich schmälern. Aufgrund derartiger Überlegungen und unter Hinweis auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat die Rechtsprechung die persönlichen AHV-Beiträge des Selbständigerwerbenden mit Bezug auf deren zeitliche Zurechnung (und Bemessung: VGr, 19. Dezember 1995, SB.95.00001) den Gewinnungskosten gleichgestellt (RB 2005 Nr. 84 = StE 2005 B 21.2 Nr. 21, auch zum Folgenden).

Der Zeitpunkt des Abzugs dieser Beiträge richtet sich deshalb nach der für den betreffenden Selbständigerwerbenden anwendbaren Methode der zeitlichen Zurechnung des Geschäftseinkommens (RB 1994 Nr. 36). Führt der Selbständigerwerbende nach obligationenrechtlicher Vorschrift oder freiwillig Buch, so ist der ordentliche AHV-Beitrag nach dem Gesagten am letzten Tag des betreffenden Beitragsjahrs mithin im Zeitpunkt, in dem er von Gesetzes wegen entsteht als Verbindlichkeit zu passivieren (§ 46 StG) und als einkommensmindernden Abzug kraft Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d StG anzurechnen. Steht die genaue Höhe des in der Bemessungsperiode entstandenen Beitrags im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung mangels rechtskräftiger Kassenverfügung noch nicht verbindlich fest, ist dem Steuerpflichtigen zu gestatten, den Beitrag wie eine Rückstellung für Geschäftsaufwand im voraussichtlichen Betrag in Abzug zu bringen und diesen als Verbindlichkeit zu passivieren (RB 1996 Nr. 33).

c) Ist die Passivierung der AHV-Beiträge handelsrechtswidrig unterlassen worden, stellt sich die Frage einer Nachholung in einer späteren Steuerperiode. Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung zu den Staats- und Gemeindesteuern ist in einem solchen Fall, bei dem die entsprechende Einschätzung mit der fehlenden Rückstellung bereits in Rechtskraft erwachsen ist, die steuerwirksame Nachholung der Rückstellung in einer späteren Steuerperiode erlaubt, sofern der Rückstellungsgrund

noch besteht, die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt und die Verlustverrechnungsperiode nicht überschritten ist (RB 2003 Nr. 89 = StE 2004 B 72.14.1 Nr. 24 sowie RB 2005 Nr. 84 = StE 2005 B 21.2 Nr. 21). Dieses Ergebnis beruht auf einer Abwägung, welche in diesem Zusammenhang das Totalgewinnprinzip höher bewertet als das Periodizitätsprinzip. Nach dem Totalgewinnprinzip soll die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dessen Totalgewinn und somit auch dessen gesamter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit entsprechen (vgl. Brülisauer/Poltera, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., 2008, Art. 58 DBG N 41 f., mit Hinweisen).

Da die persönlichen Beiträge des Selbstständigerwerbenden an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. d StG indessen keine den Unternehmensgewinn schmälernde Gewinnungskosten im Sinn von Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG sind, ist die Unterlassung einer Rückstellung für derartige Beiträge von vornherein nicht handelsrechtswidrig. Daran ändert nichts, dass diese Beiträge mit Blick auf zeitliche Zurechnung und Bemessung nach der Rechtsprechung wie Geschäftsaufwand behandelt werden. Deshalb kann auch das Totalgewinnprinzip nicht angerufen werden, wenn eine Rückstellung für solche allgemeine Abzüge in einer rechtskräftig gewordenen Einschätzung unterlassen worden ist. Somit liesse sich eine unterlassene Rückstellung für AHV-Beiträge bloss unter den gesetzlichen Voraussetzungen einer Revision gemäss Art. 147 DBG bzw. § 155 StG nachholen.

2. a) aa) Die Pflichtigen bezifferten den mit dem Zusatzgeschäft im Geschäftsjahr 2006 erzielten Umsatz auf Fr. 763'799.19 (Aufstellung bzw. "Erfolgsrechnung" im Hilfsblatt A pro 2006). Sie waren daher nach Art. 53 lit. A Ziff. 5 i.V.m. Art. 54 der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 für dieses Unternehmen buchführungspflichtig. Sie haben es jedoch nach eigenem Bekunden unterlassen, eine Buchhaltung zu führen, indem sie lediglich die Einnahmen und Ausgaben mit Excel-Tabellen erfassten und dabei als AHV-Beiträge offenbar stets nur die für das Vorjahr fakturierten Beiträge auswiesen. Demnach haben sie die im Geschäftsjahr 2006 angefallenen AHV-Beiträge von Fr. 13'840.- nicht wie erforderlich am Ende des Geschäftsjahres 2006 passiviert, weshalb sich ihr Abzug in der Steuerperiode 2007 als periodenwidrig erweist und inso-

fern nicht zulässig ist. Dass sie die AHV-Beiträge schon bisher erst im Folgejahr als Aufwand belasteten, ändert daran nichts.

bb) Der steueramtliche Revisor hatte sodann keinen Anlass, die Pflichtigen im Rahmen der Buchprüfung der Geschäftsjahre 2005 und 2006 auf das Unterlassen einer Rückstellung für AHV-Beiträge des Zusatzgeschäfts aufmerksam zu machen. Denn mangels Buchhaltung musste er das Ergebnis des Zusatzgeschäfts für das Geschäftsjahr 2006 nach pflichtgemäßem Ermessen festlegen, wobei er statt des deklarierten Verlusts von Fr. 34'900.- von einem Gewinn ausging und diesen auf Fr. 20'000.- schätzte (vgl. Revisionsbericht 2005/2006 und Einschätzungsvorschläge in der Beilage). Dass er bei dieser Schätzung periodenwidrig die AHV-Beiträge des Vorjahres und nicht diejenigen des Geschäftsjahres 2006 berücksichtigte, ist mangels Anhaltspunkten nicht anzunehmen. Hat er aber dergestalt die streitigen AHV-Beiträge schon in der Steuerperiode 2006 einkommensmindernd berücksichtigt, können sie die Pflichtigen nicht ein zweites Mal in der Steuerperiode 2007 geltend machen.

cc) Sollten die AHV-Beiträge 2006 in der Reingewinnschätzung des Revisors für das Geschäftsjahr 2006 (pflichtwidrig) nicht eingeflossen sein, verbleibt zu prüfen, ob die Pflichtigen die Unterlassung einer Rückstellung für diese Beiträge im Folgejahr, in welchem die Rechnung für die Beiträge ausgestellt wurde, durch einen entsprechenden Abzug vom steuerbaren Einkommen 2007 beheben könnten.

b) aa) Aus der Rechnung der Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich vom 1. Februar 2007 geht nicht hervor, um welche Art von AHV-Beiträgen es sich beim fakturierten Betrag von Fr. 13'840.- handelt. Sofern darin persönliche Beiträge enthalten sein sollten, bliebe den Pflichtigen deren verspätete Geltendmachung jedenfalls verwehrt, weil die Unterlassung einer diesbezüglichen Rückstellung nach dem Gesagten nicht als handelsrechtswidrig gilt und das Totalgewinnprinzip insofern nicht angerufen werden kann. Den Pflichtigen verbliebe damit diesbezüglich nur die Möglichkeit, den Abzug der AHV-Beiträge mittels Revision zu verlangen, da die Einschätzungen 2006 bereits in Rechtskraft erwachsen sind. Die Steuerrekurskommissionen sind für die Behandlung eines entsprechenden Revisionsbegehrens erstinstanzlich nicht zuständig, sodass darauf nicht weiter einzugehen ist.

bb) Sofern die fakturierten AHV-Beiträge solche von Angestellten der Pflichtigen sind, gilt Folgendes: Die Beiträge wurden im Jahr 2007 in keiner Art und Weise buchhalterisch erfasst. Weder werden sie in den Aufschrieben des Landwirtschaftsbetriebs des Geschäftsjahres 2007 ausgewiesen, noch bilden sie Bestandteil eines allfälligen (letzten) Abschlusses 2007 des Zusatzgeschäfts. Zwar haben die Pflichtigen letztere Tätigkeit gemäss ihren Ausführungen aufgegeben, jedoch den Betrieb per Ende 2006 ganz offenkundig noch nicht liquidiert, verfügten sie in diesem Zeitpunkt doch noch über Güter im Anlagevermögen mit einem Bilanzwert von Fr. 260'316.- (Aufstellung über Abschreibungen im Hilfsblatt A in T-act. 9 sowie Revisionsbericht 2005/2006). Diese Güter übertrugen sie dann in einem nicht näher dokumentierten Zeitpunkt des Jahres 2007 auf die C (Abschreibungsliste der C für das Geschäftsjahr 2007, Beilage). Auf das Ende der selbstständigen Zusatzerwerbstätigkeit im Jahr 2007 hätten sie einen letzten Abschluss erstellen und dabei die streitigen AHV-Beiträge zumindest – der bisher praktizierten Methode entsprechend – als Aufwand erfassen müssen. Weil sie aber keinerlei Aufschriebe mehr geführt haben, fehlt den AHV-Beiträgen die entsprechende buchhalterische Grundlage. Als Folge dieses Mangels muss die Anrufung des Totalgewinnprinzips auch dann scheitern, wenn es sich bei diesen Beiträgen um solche für die Arbeitnehmer handelt. Die einkommensmindernde Geltendmachung der Beiträge erst in der Steuerperiode 2007 bliebe den Pflichtigen demnach auch diesfalls verwehrt.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]