

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_1168/2016

Urteil vom 1. Mai 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
A._____SA,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer.

Gegenstand
Gewinn- und Kapitalsteuern (Veranlagung 2013; Auflösung einer Steuerrückstellung),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 16. November 2016.

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A._____SA ist eine Immobiliengesellschaft, die ihren Sitz bis August 2015 in U._____ hatte. Mit Veranlagungsverfügung vom 30. Januar 2014 für die direkte Bundessteuer 2012 wurde die A._____SA von der Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 5'611'900.-- veranlagt. Dabei nahm die Verwaltung im Vergleich zur Steuererklärung eine andere interkantonale Steuerauscheidung vor, was zu höheren Grundstückgewinnsteuern im Kanton Bern führte, denen die Steuerverwaltung in ihren Veranlagungsentscheiden vom 30. Januar 2014 für die direkte Bundessteuer 2012 und für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einer zusätzlichen Steuerrückstellung in der Höhe von Fr. 600'000.-- Rechnung trug.

Aufgrund einer Einsprache vom 3. März 2014 gegen die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2012 kam die Steuerverwaltung auf die interkantonale Steuerauscheidung zurück, setzte den im Kanton Schwyz steuerbaren Reingewinn auf Fr. 0.-- fest und verzichtete dementsprechend auf die zusätzliche Steuerrückstellung. Die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2012 erwuchs dagegen mangels Einsprache in Rechtskraft.

A.b. Im Steuerjahr 2013 löste die Steuerverwaltung in der Veranlagung für die direkte Bundessteuer die zusätzliche Steuerrückstellung von Fr. 600'000.-- erfolgswirksam wieder auf und veranlagte die A._____SA mit Veranlagungsverfügung vom 15. Juli 2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'138'900.--.

B.

Eine am 12. August 2014 erhobene Einsprache blieb ebenso erfolglos, wie die gegen den Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2015 erhobene Beschwerde, welche das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit Entscheid vom 16. November 2016 abwies.

C.

Die A._____SA erhebt am 19. Dezember 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen

Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt, den Beschwerdeentscheid aufzuheben und den steuerbaren Reingewinn für das Steuerjahr 2013 auf Fr. 538'900.-- festzusetzen.

Die Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz verzichtet auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

Das angefochtene Urteil ist ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid eines oberen Gerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen der Ausschlussgründe von Art. 83 BGG fällt. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten.

2.

2.1. Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern (Art. 59 Abs.1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]).

Rückstellungen sind nach Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist. So sind Rückstellungen zu bilden für im Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht veranlagte Steuern (vgl. KUHN/DUBACH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Rz. 6 zu Art. 63; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz. 2 zu Art. 63 DBG).

Bei Gewinnaufrechnungen hat die Steuerbehörde auch die Rückstellung für die darauf zu entrichtenden Steuern von Amtes wegen zuzulassen (BGE 141 II 83 E. 5.5 S. 89 f.). Dasselbe gilt, wenn - wie vorliegend - aufgrund einer gegenüber der Steuererklärung abgeänderten interkantonalen Steuerauscheidung mit höheren kantonalen (Grundstückgewinn-) Steuern zu rechnen ist, denn sämtliche zu erwartenden Steuern stellen - unabhängig von der Ursache ihrer Entstehung - bestehende Verpflichtungen dar, deren genaue Höhe noch unbestimmt ist.

2.2. Soweit die Beschwerdeführerin behauptet, dass ihr die Steuerrückstellung im Steuerjahr 2012 nicht hätte gewährt werden dürfen und sie Fehler rügt, die der kantonalen Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren für das Steuerjahr 2012 unterlaufen seien, ist darauf im vorliegenden Beschwerdeverfahren betreffend das Steuerjahr 2013 nicht einzugehen. Gegen die zu Unrecht gewährte Steuerrückstellung hätte sich die Beschwerdeführerin mit Einsprache wehren können, mit der auch beantragt werden kann, dass die Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen abgeändert wird (vgl. Art. 135 Abs. 1 DBG).

3.

3.1. Nach Art. 63 Abs. 2 DBG werden bisherige Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Urteil 2C_1082/2014 vom 29. September 2016 E. 2.1, in: StE 2016 B 72.14.2 Nr. 48; vgl. ROBERT DANON, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, Rz. 41 zu Art. 63).

Dabei gibt es kein Recht auf Beibehaltung einer Rückstellung, wenn die Steuerbehörde in den Vorjahren auf deren Aufrechnung verzichtete oder eine solche zu Unrecht gewährte. Namentlich liegt keine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes (Art. 5 Abs. 3, Art. 9 BV) vor, wenn die Steuerbehörde zu einer Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung schreitet, obschon im Vorjahr eine Prüfung unterblieb (Urteil 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2, in: StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35). Ebenso wenig kann der Steuerpflichtige gegen die Wiederauflösung geltend machen, dass die Rückstellung ursprünglich nicht gerechtfertigt war und daher schon bei der Bildung hätte besteuert werden müssen (Urteil 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 3.3, in: StE 2007 B 72.11 Nr. 15).

3.2. Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin, wenn sie Art. 63 Abs. 2 DBG nur auf vom Steuerpflichtigen zu Lasten der Erfolgsrechnung verbuchte Rückstellungen beziehen will, jedoch nicht auf Rückstellungen, welche von der Steuerbehörde von Amtes wegen gebildet wurden. Eine von der Steuerbehörde abweichend von der Selbstdекlaration vorgenommene interkantonale Steuerauscheidung mit höheren Steuerfolgen führt - gleich wie eine steuerbehördliche Gewinnaufrechnung - in der jeweiligen Steuerperiode zu einer entsprechend höheren

Steuerrückstellung, die gar nicht verbucht worden sein kann, weil sie ja gerade erst eine Folge des Entscheides der Steuerbehörde ist (vgl. KUHN/DUBACH, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 63).

Art. 63 Abs. 2 DBG bezieht sich - auch nach seinem Wortlaut - auf sämtliche (in Vorjahren gewinnmindernd gewährten) Rückstellungen und nicht bloss auf die gemäss Abs. 1 in der Erfolgsrechnung verbuchten. Das Steuerrecht verlangt die erfolgswirksame Auflösung von Rückstellungen ausdrücklich (Urteil 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.4, in: StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35). Nur auf diese Weise kann die Steuerbilanz der Beschwerdeführerin wieder in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz gebracht werden.

4.

4.1. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, dass für die von der kantonalen Steuerverwaltung im Steuerjahr 2012 gewährte Steuerrückstellung im Steuerjahr 2013 (noch) eine Rechtfertigung bestanden hätte. Unbestritten ist auch, dass die Beschwerdeführerin für das Steuerjahr 2012 aufgrund der zusätzlich gewährten Steuerrückstellung von Fr. 600'000.-- mit einem entsprechend tieferen steuerbaren Reingewinn veranlagt worden ist.

Die Aufrechnung der Steuerrückstellung im Steuerjahr 2013 erweist sich daher als bundesrechtskonform, was zur Abweisung der Beschwerde führt.

4.2. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Mai 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Winiger