

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 172/2018

Urteil vom 26. Februar 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Marc Gerber, Rechtsanwalt,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, 6300 Zug.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 19. Dezember 2017 (A 2016 35).

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat steuerrechtlichen Sitz in U. _____/ZG. Sie gehörte im hier interessierenden Zeitraum einer international tätigen, vorwiegend russischen Gruppe an, die sich im Bereich der Telekommunikation betätigt. Am 28. Dezember 2006/30. Januar 2007 bzw. 1. September 2007/1. Oktober 2008 vereinbarte die Steuerpflichtige mit der B. _____ Oy, einer in Finnland ansässigen Gruppengesellschaft, den Bezug von Dienstleistungen, welche die B. _____ Oy zu erbringen hatte. Unter diesen Titeln leistete die Steuerpflichtige für die in den Jahren 2008 bis 2010 bezogenen Dienstleistungen lediglich eine einzige Zahlung von EUR 249'000.--. Die übrigen Raten, welche die Steuerpflichtige zu bezahlen gehabt hätte, blieben auch unverbucht. Namentlich unterblieb auch eine Abgrenzung. Im Jahr 2013 bereinigten die Vertragsparteien die Zahlungsausstände der Jahre 2008 bis 2010, wobei ein Saldo zulasten der Steuerpflichtigen von EUR 1'461'701.-- (EUR 312'799.-- plus EUR 1'148'902.--) resultierte. Die Steuerpflichtige beglich den Betrag, indem sie die Verrechnung mit einer ihr zustehenden Forderung erklärte. Die restanzliche Zahlung fand auch im Geschäftsjahr 2013 keinen Eingang in die Bücher. Die Erfolgsrechnung 2013 wies einen Gewinn von Fr. 136'503.-- aus.

B.
Die Steuerverwaltung des Kantons Zug (KSTV/ZG) veranlagte die Steuerpflichtige, Steuerperiode 2013, mit Veranlagungsverfügungen vom 3. Juni 2016. Für die direkte Bundessteuer ergab sich, nach Anrechnung noch nicht verrechneter Vorjahresverluste, ein steuerbarer Gewinn von Fr. 2'365'866.--, für die Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zug ein solcher von Fr. 236'586.-- zum Steuersatz von Fr. 2'365'866.--. Die Steuerpflichtige akzeptierte die Aufrechnungen grundsätzlich, machte in ihrer Einsprache aber geltend, die erst im Jahr 2013 "final festgestellten" und fakturierten Leistungen der Jahre 2008 bis 2010 seien zum Abzug zuzulassen. Mit Einspracheentscheiden vom 21. November 2016 bestätigte die KSTV/ZG die Veranlagungsverfügungen.

C.

Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug, dessen Abgaberechtliche Kammer die Rechtsmittel mit Entscheid A 2016 35 vom 19. Dezember 2017 abwies. Das Verwaltungsgericht erwoh im Wesentlichen, die im Jahr 2013 fakturierten Beträge beträfen Leistungen, welche die Steuerpflichtige in den Jahren 2008 bis 2010 bezogen habe. Werde der Aufwand erst im Jahr 2013 geltend gemacht, fehle der Periodenbezug. Die Doktrin spreche sich zwar dafür aus, das Periodizitätsprinzip insoweit zu mildern, als es "offenkundig verschleppte Bilanzierungsfehler" in den Folgejahren richtigzustellen gelte. Dies werde aus dem Totalgewinnprinzip hergeleitet, das seinerseits eine handelsrechtskonforme Verbuchung voraussetze. Daran fehle es aber, vielmehr müsse davon gesprochen werden, dass "zusätzliche, nicht in der Erfolgsrechnung 2013 verbuchte Aufwendungen" vorlägen. Entsprechend könne die Steuerpflichtige sich auch nicht auf das Massgeblichkeitsprinzip berufen. Schliesslich könne auch nicht von einer Novation gesprochen werden. Gegenstand der Vertragsanpassungen vom 19. Juni 2013 sei die Feststellung gewesen, dass weniger Leistungen als erwartet bezogen worden seien. Entsprechend hätten die Parteien die Höhe und Fälligkeit der Schuld neu umschrieben. Ein eigentlicher Wille zur Novation fehle.

D.

Mit Eingabe beim Bundesgericht vom 19. Februar 2018 erhebt die Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid vom 19. Dezember 2017 sei aufzuheben, und sie sei mit einem Gewinn von Fr. 566'800.-- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 56'600.-- zum Steuersatz von Fr. 566'800.-- (Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zug) zu veranlagern. Mithin sei der streitbetroffene Saldo von EUR 1'461'701.-- (Wechselkurs EUR/CHF von 1,230793, ausmachend Fr. 1'799'051.--) zum Abzug zuzulassen.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die Abzugsfähigkeit des Entgelts von EUR 1'461'701.--, welches die Steuerpflichtige im Jahr 2013 für in den Jahren 2008 bis 2010 bezogene Dienstleistungen entrichtete. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156) ist es in den Jahren 2008 bis 2010 zu keinen erfolgswirksamen Abgrenzungen und auch im Jahr 2013 zu keiner Verbuchung der Zahlung (Verrechnung) gekommen.

2.2.

2.2.1. Die Steuerpflichtige hält zunächst das Totalgewinnprinzip für verletzt, das sie als Konkretisierung des Anspruchs auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV [SR 101]) darstellt. Nach diesem Prinzip soll eine juristische Person - über die ganze Lebensdauer hinweg betrachtet - nur, aber immerhin auf Grundlage des "selbst erwirtschafteten" Totalgewinns veranlagt werden (vgl. Urteil 2C 1135/2016 / 2C 1136/2016 vom 30. November 2017 E. 4.2, zur Publ. vorgesehen). Das Bundesgericht beschränkt das insgesamt recht vage Konzept des "Totalgewinns" im Wesentlichen auf die periodenübergreifende Anrechnung noch nicht verrechneter

Verluste (BGE 137 II 353 E. 6.4.4 S. 364 f.). Soweit das Totalgewinnprinzip überhaupt weitergehend berücksichtigt werden könnte, wird es namentlich vom Periodizitätsprinzip eingeschränkt ("zweistufige Prüfung"; dazu ROBERT DANON, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 84 zu Art. 57, 58 DBG; PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Komm. DBG, 3. Aufl. 2017, N. 153 zu Art. 58 DBG; PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, 2004, N. 81 zu Art. 58 DBG). Das Periodizitätsprinzip ist ein prägendes Element der Betriebswirtschaftslehre, auf welcher unmittelbar das Handelsrecht und mittelbar das Gewinnsteuerrecht beruhen (Urteil 2C 708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.4 und 3.3.2, in: ASA 86 S. 328, StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46). Folgerichtig legt Art. 958b Abs. 1 OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit 1. Januar 2013 (AS 2012 6679), fest, dass Aufwände und Erträge voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abzugrenzen sind. Zuvor ergab dies sich aus Art. 663a Abs. 4 OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991, in Kraft vom 1. Juli 1992 (AS 1992 733 786) bis zum 1. Januar 2013 (AS 2012 6679).

2.2.2. Nachdem das Gewinnsteuerrecht - vorbehältlich steuerrechtlicher Ausnahmen - an das Handelsrecht anknüpft (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG), kann nicht ernstlich fraglich sein, ob die in den Jahren 2008 bis 2010 bezogenen, aber noch nicht fakturierten Leistungen in den damaligen Jahren zu einer Abgrenzung hätten führen müssen. Wenn auch der genaue Betrag der Verpflichtung möglicherweise noch nicht restlos feststand, wäre dennoch eine zumindest annäherungsweise Passivierung vorzunehmen gewesen. Dies hätte zwangsläufig erfolgswirksam geschehen müssen, sodass das Ergebnis der Jahre 2008 bis 2010 entsprechend geringer ausgefallen wäre. Die nachträgliche Berücksichtigung in der Steuerperiode 2013 ist nicht nur aperiodisch, sie könnte beispielsweise auch zur Folge haben, dass in ungerechtfertigter Weise in den Lauf der Verlustverrechnung eingegriffen wird. So würde der Beginn im Jahr 2013 statt 2008, 2009 oder 2010 einsetzen.

2.2.3. Eine Berücksichtigung des streitbetroffenen Betrags von EUR 1'461'701.-- in der Steuerperiode 2013 muss aber ohnehin, wie die Vorinstanz bundesrechtskonform festhielt, daran scheitern, dass die Verbuchung selbst im Geschäftsjahr 2013 noch unterblieb. Ein Aufwand, der entgegen klarsten handelsrechtlichen Grundsätzen nicht verbucht wird, stellt einen unzulässigen "ausserbuchlichen" Vorgang dar und muss im Steuerrecht, das auf der Handelsbilanz beruht, unberücksichtigt bleiben. Die Zuweisung zu den geschäftsmässig begründeten Aufwänden scheitert am Massgeblichkeitsprinzip (BGE 143 II 8 E. 7.1 S. 21 f.). Es verhält sich im Ergebnis gleich wie im Urteil 2C 895/2008 vom 9. Juni 2009, publ. in RDAF 2009 II 522, StR 64/2009 S. 810. Darin hielt das Bundesgericht fest, auf Grundlage von Art. 24 Abs. 4 StHG seien die Kantone nicht verpflichtet, die nachträgliche Passivierung einer in der Vorperiode unterlassenen Rückstellung zuzulassen. Anders als damals stand die Schuldpflicht im vorliegenden Fall aber, zumindest in grundsätzlicher Höhe, bereits fest.

2.2.4. Schliesslich versucht die Steuerpflichtige die im Jahr 2013 vereinbarte abschliessende Regelung der Ausstände als Novation (Art. 116 OR) darzustellen. Die zivilrechtlichen Überlegungen, die dieser Würdigung entgegenstehen, hat die Vorinstanz umfassend dargelegt. Darüberhinaus sprechen auch buchhalterische und steuerrechtliche Gründe gegen eine Novation. Gemäss Art. 116 Abs. 1 OR stellt die Novation sich als "Tilgung einer alten Schuld durch Begründung einer neuen" dar. Mit andern Worten kann nur etwas noviert werden, was überhaupt schon verbucht ist. Im Zeitpunkt der Novation kann sich folglich auch nur die etwaige Differenz zwischen bisheriger und neuer Schuld erfolgswirksam auswirken. Die Steuerpflichtige übersieht bei ihrer Einschätzung, dass bis im Jahr 2013 keinerlei Verbindlichkeit verbucht war, was einer in den Büchern nachzuvollziehenden Novation entgegensteht.

2.2.5. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zug

3.

Das hier massgebende kantonale Recht - Steuergesetz (des Kantons Zug) vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) - entspricht in allen Teilen der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe des Bundesgesetzgebers. Das Steuerharmonisierungsgesetz knüpft im hier interessierenden Sachbereich seinerseits uneingeschränkt an die direkte Bundessteuer an, weshalb auf das hiervor Gesagte verwiesen werden kann. Die Beschwerde ist auch unter diesem Aspekt abzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

4.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Zug, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 5'500.-- wer den der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

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

Lausanne, 26. Februar 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher