2014-014

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. März 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2011 (Einbringbarkeit von Forderungen, Delkredere-Rückstellungen, § 17, 19, 28 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b) StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, deklarierten in der Steuererklärung pro 2011 unter anderem Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus der Anwaltskanzlei des Rekurrenten in der Höhe von CHF 19‘340.00. Die Steuerverwaltung setzte mit Veranlagungsverfügung vom 12. September 2013 das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 64‘515.00 fest. Dabei rechnete sie zu den deklarierten Einkünften einen Betrag von CHF 2‘230.00 für eine zu hoch geltend gemachte Geschäftsmiete und einen Betrag von CHF 1‘824.25 für die Erstellung der privaten Steuererklärung auf. Zudem rechnete sie den geltend gemachten Betrag für eine Delkredere-Rückstellung in der Höhe von CHF 45‘857.00 auf, liess hingegen eine solche von pauschal 5% auf dem Debitorenbestand, entsprechend CHF 4‘736.40, zum Abzug zu.

B. Am 11. Oktober 2013 erhoben die Rekurrenten Einsprache. Sie beantragten, beim selbständigen Haupterwerb von den Aufrechnungen für die „Differenz Miete Geschäftsanteil“ in der Höhe von CHF 2‘230.00, für die „Delkredere-Rückstellung“ von netto CHF 41‘120.60 (45‘857.00 ./. 4‘736.40), für die „Kosten private Steuererklärung 2010 und 2011“ von CHF 1‘824.25 und von einer Erhöhung der Geschäftsaktiven um CHF 41‘120.60 abzusehen.

Mit Entscheid vom 6. Dezember 2013 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Die Kosten für die Erstellung der Steuererklärung liess die Steuerverwaltung zum Abzug zu, da nachgewiesen worden sei, dass diese für die Erstellung der geschäftlichen Buchhaltung und nicht für das Erstellen der privaten Steuererklärung angefallen seien. In den übrigen Punkten wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte hinsichtlich der Aufrechnung bei der Geschäftsmiete an, dass die Kosten auf den zulässigen Wert zu kürzen seien. Bei Arbeitszimmern in der eigenen Wohnung seien drei Viertel des Mietzinses ohne Nebenkosten bzw. Eigenmietwert geteilt durch die Anzahl Zimmer zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Aufrechnung bei der Delkredere-Rückstellung führte die Steuerverwaltung an, dass keine Nachweise erbracht wurden, wonach die Forderungen im Umfang von CHF 45‘857.00 nicht mehr einbringbar seien. Mangels Nachweis sei deshalb nur eine pauschale Delkredere-Rückstellung von 5% auf den gesamten inländischen Forderungen zu berücksichtigen. Es sei deshalb eine Delkredere-Rückstellung von CHF 4‘736.40 zum Abzug zuzulassen.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 13. Januar 2014. Die Rekurrenten beantragen, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung

vom 6. Dezember 2013 insofern aufzuheben sei, als von der verbleibenden Aufrechnung „Delkredere“ von netto CHF 41‘120.60 und der entsprechenden Erhöhung der Geschäftsakiven abzusehen sei, alles unter o/e-Kostenfolge.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 20. Mai 2014 die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines angeordneten zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 13. Januar 2014 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2013 insofern aufzuheben sei, als von der Aufrechnung „Delkredere“ von netto CHF 41‘120.60 und der entsprechenden Erhöhung der Geschäftsaktiven abzusehen sei, alles unter o/e-Kostenfolge.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist einzig noch, ob die Steuerverwaltung die Aufrechnung „Delkredere“ in der Höhe von netto CHF 41‘120.60 zu Recht vorgenommen hat. Nicht mehr Gegenstand des Verfahrens sind die Aufrechnungen der Kosten für die Erstellung der privaten Steuererklärung (die Einsprache wurde in

diesem Punkt gutgeheissen) und die Aufrechnung beim Geschäftsanteil an der Miete (nicht mehr gerügt).

3. a) Gemäss § 17 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Gemäss § 19 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar.

b) Nach § 28 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Gemäss § 28 Abs. 2 lit. b StG fallen darunter die geschäftsmässig begründeten und verbuchten Rückstellungen und Wertberichtigungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, und für andere unmittelbare drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen.

c) Mit Delkredere Rückstellungen werden Verlustrisiken für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen berücksichtigt. Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigungen richtet sich nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderungen. Im praktischen Umgang werden ohne weitere Nachweise Delkredere-Rückstellungen von pauschal 5% für inländische und 10% für ausländische Forderungen gewährt. Werden höhere Rückstellungen geltend gemacht, sind diese für jede Forderung einzeln nachzuweisen (zum Ganzen: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. Aufl. Basel 2008, Art. 29 N 32; Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 1. Aufl. Therwil/Basel 2001).

4. a) Die Rekurrenten machen geltend, dass die Geschäftsbuchhaltung des Rekurrenten auf das Jahr 2011 hin umgestellt wurde und eine Offen-Posten-Debitorenbuchhaltung eingeführt wurde. Mit dieser Umstellung von der IST- auf die SOLL-Methode sollte hinsichtlich der Debitoren Transparenz geschaffen werden.

b) Die neu eingebuchten Debitoren hätten per 31. Dezember 2011 insgesamt CHF 94‘728.15 betragen. Als offene Debitoren im Umfang von CHF 48‘871.15 seien jene ausgewiesen worden, welche im Laufe des Jahres 2012 bis zur Erstellung der Buchhaltung 2011 bereits bezahlt worden seien. Die restlichen Debitoren, welche im Zeitpunkt der Erstellung der Buchhaltung noch nicht beglichen waren, hätten CHF 45‘857.00 betragen. Da diese Forderungen teilweise sehr alt und deren Einbringbarkeit ungewiss gewesen seien, hätten die Rekurrenten eine Delkredere-

Rückstellung darauf vorgenommen. Forderungen im Umfang von CHF 21‘752.40 würden noch aus den Jahren 2007 bis 2010 stammen und könnten aufgrund des Periodizitätsprinzip ohnehin nicht in der Steuerperiode 2011 besteuert werden. Der von der Steuerverwaltung zur Anwendung gebrachte pauschale Delkredere-Ansatz von 5% könne vorliegend nicht zur Anwendung kommen. Diese pauschale Lösung stelle lediglich eine Vereinfachung zugunsten des Steuerpflichtigen dar. Aufgrund des Umstandes, dass die Verlustwahrscheinlichkeit mit jedem abgelaufenen Jahr höher werde, sei eine Delkredere-Rückstellung im vollen Umfang von CHF 45‘857.00 zum Abzug zuzulassen. Würde dies nicht beachtet, verstosse die Vorgehensweise der Steuerverwaltung gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es würde virtuelles Einkommen besteuert, das den Rekurrenten nie zur Verfügung gestanden habe. Die Rekurrenten machen geltend, dass das Inkasso der Forderungen aufgrund des Anwaltsgeheimnisses sehr schwierig sei. Meistens beschränke es sich auf Mahnungen und Zahlungsaufforderungen. Zu Betreibungen komme es praktisch nie, da hierfür der Klient den Anwalt vom Anwaltsgeheimnis entbinden müsste. Dies geschehe aus naheliegenden Gründen oftmals nicht.

c) Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass für eine vollständige Berücksichtigung des Delkrederes kein detaillierter Nachweis der nichteinbringbaren Debitoren erforderlich sei. Für drei Debitoren hätten sie jedoch exemplarisch jeweils die Zahlungserinnerung und die 2. Mahnung eingereicht. Diese nachgewiesenermassen nicht einbringbaren Debitoren im Umfang von CHF 9‘325.75 würden stellvertretend für alle anderen Forderungen stehen. Zudem seien die Forderungen als Delkredere gebucht worden. Sollten in den folgenden Jahren die Zahlungen der Debitoren doch noch erfolgen, würde die Delkredere-Rückstellung in diesem Umfang wieder aufgelöst und zum steuerbaren Geschäftsertrag hinzugezählt. Weiter machen die Rekurrenten geltend, dass die volle Aufrechnung der Delkredere-Rückstellung eine rund 30% höhere Steuerbelastung ergebe und das komplette Vermögen der Rekurrenten aufbrauchen würde. Falls die Steuerbelastung die vorhandenen Mittel sogar überschreite, seien sie gezwungen, einen Steuererlass zu beantragen.

5. a) Bei der Umstellung der Buchhaltung von der IST- auf die SOLL-Methode haben die Rekurrenten die Debitoren zum Nennwert in die Buchhaltung pro 2011 aufgenommen. Wie die Steuerverwaltung zu Recht anführt, hätten jedoch nicht einbringbare Forderungen nicht oder nur mit einem Einschlag aktiviert werden dürfen. Gemäss Art. 960 Abs. 2 OR dürfen Aktiven höchstens zu dem Wert bilanziert werden, der ihnen am Bilanzstichtag für das Geschäft zukommt, bzw. der dem zu erwartendem Geldfluss entspricht. Bei der Bewertung von Aktiven ist der Grundsatz der

Vorsicht zu beachten. Dies bedeutet, dass im Rahmen der gesetzlichen Schranken im Zweifel die für das Unternehmen bzw. die rechnungslegungspflichtige Person ungünstigste Bewertung vorgenommen werden muss. (vgl. zum Ganzen: BGE 137 II 353, Erw. 6.2 = Praxis 12/2011 S. 924 f. mit weiteren Hinweisen).

b) Sind die Debitoren einmal eingebucht und aktiviert worden, muss der Grundsatz der Bilanzwahrheit beachtet werden. In diesem Fall muss das Verlustrisiko für jede einzelne Forderung nachgewiesen werden (vgl. oben Erw. Ziff. 3.c)). Dessen waren sich auch die Rekurrenten bewusst. Sie haben zwar eine anonymisierte Liste der offenen Debitoren eingereicht. In der Liste wird jedoch einzig unterschieden nach „im 2012 bezahlte“, „noch nicht oder teilweise bezahlte“ und „nicht mehr zu erwartende“ Debitoren. Die Kategorie „noch nicht oder teilweise bezahlte“ weist im Gegensatz zur Kategorie „nicht mehr zu erwartende“ darauf hin, dass mit dem Eingang von Geldern noch gerechnet wird. Es handelt sich somit nicht um Nonvaleurs. Trotzdem wurden die Debitoren diese Kategorie pauschal auf null wertberichtigt, anstatt den Umfang der Wertberichtigung für jede Forderung einzeln nachzuweisen. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten, wonach aufgrund des Anwaltsgeheimnisses die Betreibung der ausstehenden Forderungen nur sehr schwierig sei, ist dies kein Grund für die fehlenden Nachweise. Die Entbindung von Anwaltsgeheiminis ist mit vergleichsweise geringem Aufwand möglich und verbreitet, indem in die Mandatsvollmacht eine entsprechende Klausel aufgenommen wird. Die Bezeichnung der Kategorie als „noch nicht oder teilweise bezahlte“ besagt zudem, dass offenbar einige der Debitoren doch noch zumindest teilweise beglichen wurden. Zum einen sind somit nicht alle Forderungen gänzlich uneinbringlich und zum anderen können nicht alle der besagten Debitoren pauschal auf null abgeschrieben werden. Vielmehr wäre eine detaillierte Beurteilung für jeden einzelnen Debitor erforderlich gewesen.

c) Hinsichtlich des Vorbringen der Rekurrenten, wonach die Honorarrechnungen aus den Jahren 2007 bis 2010 im Umfang von CHF 21‘752.40 nicht periodenfremd im Jahre 2011 zu besteuern sind, ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, dass diese Forderungen bereits in den jeweiligen Steuerperioden hätten verbucht und besteuert werden müssen. Massgebend für die steuerliche Erfassung der Forderung ist der Zeitpunkt des Rechtserwerbs der Forderung. Da jedoch in diesen Jahren die Buchführung nach der IST-Methode erfolgte, sind diese Forderungen in den früheren Jahren nicht erfasst worden. Bei der Umstellung zur SOLL-Methode im Jahr 2011, wurden die Forderungen zu Recht erfasst. Allerdings hätte bei dieser Aktivierung der Forderungen deren Einbringbarkeit einzeln überprüft und die Forderungen entsprechend allenfalls nur mit einem reduzierten Betrag erfasst werden müssen.

Die Rekurrenten können aus dem Vorbringen der periodenfremden steuerlichen Erfassung nichts zu ihren Gunsten ableiten und haben sich bei ihrem Entscheid für die Umstellung von der IST- auf die SOLL-Methode verbunden mit der Aktivierung der Debitoren zum vollen Wert behaften zu lassen.

d) aa) Gemäss Literatur und Praxis müssen Wertberichtigungen, welche die Pauschale von 5% übersteigen, begründet werden (vgl. oben Erw. 3 c)). Die Rekurrenten haben vorliegend nur für Forderungen in der Höhe von CHF 9‘325.75 Beweise der Nichteinbringbarkeit eingereicht. Für die restlichen der geltend gemachten Forderungen haben die Rekurrenten gänzlich auf den Nachweis verzichtet.

bb) Für drei der Forderungen im Umfang von CHF 9‘325.75 haben die Rekurrenten exemplarisch Zahlungserinnerungen und Mahnungen eingereicht (für die Klienten: M.M.-G., E.S. und L.W.). Betreibungshandlungen sind keine nachgewiesen worden. Die Nichteinbringbarkeit dieser drei Forderungen erscheint aber glaubhaft und die dargelegten Anstrengungen zur Eintreibung der offenen Rechnungen können als Nachweise im Sinne der obigen Ausführungen angesehen werden. Somit ist, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung, für diese drei Debitoren eine Delkredere-Rückstellung in der Höhe von CHF 9‘325.75 zu akzeptieren.

cc) Abgesehen von den nachgewiesenen nicht mehr einbringbaren Debitoren haben die Rekurrenten für die übrigen angeblich nicht mehr einbringbaren Debitoren bewusst auf Nachweise zur Nichteinbringbarkeit verzichtet. Diesen Umstand müssen sie sich entgegenhalten lassen bzw. die Wertberichtigung ist nur im pauschalisierten Umfang von 5% der gesamten Debitoren zuzulassen. Von den gesamten eingebuchten Forderungen im Umfang von insgesamt CHF 94‘857.15 (bestehend aus den Kategorien „im 2012 bezahlte“ im Umfang von CHF 48‘871.15 und „noch nicht oder teilweise bezahlte“ im Umfang von CHF 45‘857.00) sind die nachweislich nicht mehr einbringbar Forderungen im Umfang von CHF 9‘375.25 abzuziehen. Vom Ergebnis CHF 85‘403.15 ist die pauschale Delkredere-Rückstellung von 5% zu ermitteln, was einen Betrag von CHF 4‘270.15 ergibt. Dieser Betrag ist zusätzlich als pauschale Wertberichtigung auf den eingebuchten Debitoren zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen. Entsprechend sind auch die Geschäftsaktiven im Umfang der zugelassenen Delkredere-Rückstellungen in der Höhe von CHF 13‘595.90 (9‘325.75 + 4‘270.15) zu reduzieren.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrenten von den geltenden gemachten nicht mehr einbringbaren Debitoren einzig in drei Fällen detaillierte Nachweise geliefert haben und somit nur diese im vollen Umfang von

CHF 9‘325.75 als Delkredere-Rückstellungen zu berücksichtigen sind. Bei den übrigen Debitoren kann mangels Nachweis nur eine pauschale Delkredere-Rückstellung von 5% im Umfang von CHF 4‘270.15 zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen werden. Der Rekurs ist entsprechend teilweise gutzuheissen.

7. a) Die Rekurrenten dringen mit Ihren Begehren nur teilweise durch, weshalb in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen ist. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 800.00 festgelegt.

b) aa) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Die Rekurrenten beantragen eine Parteientschädigung für den entgangenen Umsatz, welcher dem Rekurrenten für die Erstellung der Rechtsschriften entstanden ist sowie für die Kosten des Beizugs eines externen Steuerberaters. Es werden fünf Stunden Aufwand für die Ausarbeitung der Rechtsschriften beim Rekurrenten selber und drei Stunden Aufwand beim externen Steuerberater zu einem Ansatz von CHF 220.00 zzgl. MWST geltend gemacht.

bb) Anwältinnen und Anwälte, welche ein Verfahren in eigener Sache vertreten steht praxisgemäss nur in Ausnahmenfällen ein Anspruch auf eine Parteientschädigung zu. Vorliegend handelt es sich jedoch nicht um eine Ausnahme im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis (vgl. BGE 110 V 132, Erw. 4. d)). Hinsichtlich der Kosten für den externen Steuerberater sind keine Nachweise eingereicht worden, weshalb diese nicht berücksichtigt werden können. Somit ist den Rekurrenten, trotz teilweisem Obsiegen, keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Beschluss

://:

1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2013 insofern aufgehoben als für die nachweislich nicht mehr einbringbaren Debitoren ein Debitorenverlust (Delkredere-Rückstellung) im vollen Umfang von CHF 9‘325.75 und für die übrigen Debitoren pauschal ein Debitorenverlust (Delkredere-Rückstellung) von 5% im Umfang von CHF 4‘270.15 zu berücksichtigen sind. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 800.00.

3. Der Entscheid wird den Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt