



**Entscheid vom 3. Oktober 2014 (510 14 33)**

---

**Irrtümliche Rechnungsstellung, Aufrechnung**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Pascal Leumann,  
Markus Zeller, Jörg Felix, Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I.  
Wissler

**Parteien** **A.**

**Rekurrent**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Staatssteuer 2011**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 11. Dezember 2013 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 151'212.-- veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 10. Januar 2014 erhoben die Pflichtigen hiergegen Einsprache und beantragten die Korrektur der Steuerrechnung. Zur Begründung führten sie u.a. aus, aus dem beiliegenden Auszug der Zahlungen der B. an die Einzelfirma A. gehe hervor, dass die in 2010 irrtümlich ausgestellte und gebuchte, sowie im 2011 als a.o. Aufwand gebuchte Rechnung nicht bezahlt worden sei.

Da bis 2010 jeweils keine Bilanz für die Einzelfirma erstellt worden sei, sei nicht aufgefallen, dass der Einkaufsaufwand hinzugerechnet statt abgezogen worden sei. Die beiliegende Bilanz und Erfolgsrechnung würden dieser Tatsache Rechnung tragen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 10. April 2014 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, wies hingegen das Begehren um Anerkennung eines a.o. Aufwands ab. Zur Begründung führte sie aus, die Rechnung an die B. in Höhe von Fr. 79'827.-- sei anlässlich der Revision für das Steuerjahr 2010 als Nachweis für entstandene Aufwendungen beigebracht worden. Dieser Erlös sei im Umsatz nicht enthalten gewesen, weshalb er aufgerechnet worden sei. Eine allfällige Einsprache gegen diese Aufrechnung hätte für das Steuerjahr 2010 erhoben werden müssen und sei deshalb abzuweisen.

4. Mit Schreiben vom 9. Mai 2014 erhoben die Pflichtigen gegen diesen Einsprache-Entscheid Rekurs und begehrten, es seien Fr. 79'827.-- als ausserordentlicher Aufwand im Jahr 2011 für den im Jahr 2010 irrtümlich verbuchten Ertrag zu anerkennen. Entsprechend sei das massgebende Einkommen für das Jahr 2011 auf Fr. 64'703.-- festzulegen. Zur Begründung führten sie aus, die Buchhaltungen 2009 und 2010 der C. A. GmbH (nachfolgend: C.) und der A. Einzelfirma (nachfolgend: A.) seien von den zuständigen Mitarbeitern nicht korrekt erstellt worden. Entdeckt worden sei dies erst bei einer Steuerrevision im 2012. Aus der kompletten Überarbeitung der Buchhaltungen der C. und der A. und dem Abschluss der Steuerrevision habe eine Steuer- und AHV-Last von weit über Fr. 100'000.-- resultiert. Bei der Überarbeitung der Buchhaltungen sei ganz zum Schluss der Revision eine Kundenrechnung miteinbezogen

worden, die durch eine der Buchhalterinnen irrtümlich erstellt, dem Kunden aber nie zugestellt und von diesem nie beglichen worden sei. Die B. Versicherungen würden C. und A. als einen einzelnen Lieferanten führen. Aus der Abrechnung gehe hervor, dass Ende 2010 weder eine Rechnung gestellt noch bezahlt worden sei. Zum Zeitpunkt, wo dieser Irrtum bemerkt worden sei, sei die Revision der Jahre 2009 und 2010 für die C. und die A. bereits abgeschlossen und rechtskräftig gewesen. Es sei somit nicht mehr möglich gewesen, die irrtümliche Buchung im Rahmen dieser Buchhaltungen zu korrigieren. Da der Umsatz von Fr. 79'827.-- nie entstanden sei, sei rückwirkend für 2010 bei A. ein ausserordentlicher Aufwand in der gleichen Höhe für das Jahr 2011 steuerlich relevant und abzugsfähig.

5. Mit Vernehmlassung vom 5. Juni 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, wie der Pflichtige in seiner Rekurschrift nachträglich ausführe, handle es sich bei dieser Kundenrechnung um eine irrtümlich erstellte Rechnung, die dem Kunden nie zugestellt worden sei und somit auch nicht habe beglichen werden können. Dieser Einwand erscheine durchaus einleuchtend, nur könne er im Steuerjahr 2011 nicht mehr geltend gemacht werden. Im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag sei das Periodizitätsprinzip einzuhalten. Die Ergebnisse der Geschäftsperioden dürften nicht untereinander ausgeglichen werden. So dürfe beispielsweise das Ergebnis einer Periode nicht zugunsten oder zulasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht werden. Eine allfällige Einsprache gegen diese Aufrechnung hätte somit im Steuerjahr 2010 erfolgen müssen.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zu-ständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Die Steuerverwaltung führte im Jahre 2012 sowohl bei der C. GmbH als auch bei der A. Einzelfirma eine Revision der Geschäftsjahre 2009 und 2010 durch, wobei beide Revisionsberichte vom 22. November 2012 datieren. Im Revisionsbericht betreffend die C. ist auf Seite 5 festgehalten, dass dem Pflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werde den Abschluss zu korrigieren und eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung einzureichen. Im Revisionsbericht der A. ist auf Seite 9 die Aufrechnung nicht verbuchter Umsatz von Fr. 79'827.-- vermerkt. Schliesslich ist in letztem Revisionsbericht unter den Schlussbemerkungen ebenfalls vermerkt, dass das Ergebnis mit dem Pflichtigen besprochen worden und schriftlich bestätigt worden sei.

3. Es ist zunächst zu prüfen, ob die Einzelfirma A. den Betrag in Höhe von Fr. 79'827.--, welchen sie im Jahr 2010 irrtümlich als Ertrag verbucht hat, im Jahre 2011 als ausserordentlichen Aufwand in Abzug bringen kann.

a) Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen der Einkommenssteuer. Zum steuerbaren Einkommen gehören demnach alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 lit. a StG) sowie alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 lit. b StG). Steuerbar ist das reine Einkommen, d.h. der Einkommensbetrag nach Berücksichtigung der Abzüge.

Dabei bemisst sich das steuerbare Einkommen gemäss § 88 Abs. 1 StG nach den Einkünften in der Steuerperiode.

Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das Ergebnis des in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlusses massgebend (Abs. 2).

b) Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung juristischer Personen wird gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG explizit und gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG implizit auf die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung abgestellt, woraus der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zunächst für den Bereich der Besteuerung der juristischen Personen abgeleitet werden kann. Das Steuerrecht kennt keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften, weshalb es

auf die handelsrechtlichen Vorschriften, insbesondere auf die allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen des Obligationenrechts abstellt. Um den unterschiedlichen Zielen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gegenüber der handelsrechtlichen Gewinnermittlung Rechnung zu tragen, wird sodann der handelsrechtlich korrekt ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung durch steuerliche Korrekturen (Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG) punktuell verändert.

Bei den Selbständigerwerbenden hingegen findet sich im DBG und im StHG weder eine Definition des Gewinns noch wird explizit festgelegt, nach welcher Methode der Gewinn zu ermitteln ist. Mithin gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auch im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit.

Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz lässt sich in eine materielle und eine formelle Massgeblichkeit gliedern. Nach der materiellen Massgeblichkeit hat der Steuerpflichtige die handelsrechtlichen Bestimmungen auch für das Erstellen einer Steuerbilanz zu berücksichtigen. Das Massgeblichkeitsprinzip hat für Fragen des Ansatzes (Grund der Bilanzierung eines Aktivums oder Passivums) und der Bewertung (Höhe der Bilanzierung) Relevanz. Formell massgeblich bedeutet, dass nicht nur die handelsrechtlichen Bestimmungen für die Steuerbilanz zu berücksichtigen sind, sondern auch das Ergebnis derselben, die handelsrechtskonforme Handelsbilanz als solche resp. die Aktiven und Passiven der handelsrechtlichen Bilanz sowie die handelsrechtliche Erfolgsrechnung, soweit die Buchungen handelsrechtskonform gemacht wurden. Was in der Handelsbilanz nicht bilanziert worden ist, kann auch in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt werden (vgl. Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2004, S. 51ff.).

Die Gewinnermittlung erfolgt nach Massgabe steuerrechtlicher Bewertungsprinzipien. Der handelsrechtliche Erfolg wird allenfalls berichtigt um steuerlich nicht zulässige Aufwendungen z.B. um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen oder um übermässige Wertberichtigungen. Aus steuerlicher Sicht überhöhte Wertberichtigungen sind recht häufig; sie entstehen aus den unterschiedlich angesetzten Bewertungsgrenzen von Handelsrecht und Steuerrecht (Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, Ziff. 10.2.3).

Die Anknüpfung der schweizerischen Steuerpraxis an die handelsrechtliche Bilanz, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz), sofern bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind, wirkt sich für den Steuerpflichtigen auch in

verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Der Steuerpflichtige muss sich nach diesen Vorschriften grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen (vgl. BGE Nr. 2C\_515/2010 vom 13. September 2010, E. 2.2).

c) Im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag stützt sich das Bundesgericht jeweils auf das Periodizitätsprinzip im Sinne einer steuerrechtlichen Korrekturvorschrift. Nach dem Periodizitätsprinzip sind Aufwand und Ertrag „periodengerecht“ zuzuweisen, insbesondere sind Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht den entsprechenden Erträgen zuzuordnen. Ausgaben, die Erträge späterer Perioden generieren, müssen aktiviert und Ausgaben späterer Perioden, die Erträgen der Berichtsperiode zuzurechnen sind, passiviert werden. Um diesen Forderungen Nachachtung zu verschaffen, bedarf es allerdings keiner Korrekturvorschrift, denn sie ergeben sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Reich, Steuerrecht, 2. A. § 15 N84).

So führt das Bundesgericht in seinem Urteil vom 9. August 2011 denn aus, es dürfen also nicht nach freiem Belieben die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zulasten einer andern vermindert oder erhöht werden. Dasselbe ergibt sich aus den handelsrechtlichen Buchhaltungsvorschriften, in deren Rahmen das Prinzip unter der Bezeichnung "umfassender Periodisierungsgrundsatz" und im Einklang mit dem Realisierungsgrundsatz in dem Sinne gilt, dass sämtliche Ertrags- und Kostenelemente, die in eine bestimmte Buchhaltungsperiode fallen, dieser Periode auch tatsächlich zuzuschreiben sind.

Weiter hält es fest, der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darf also nicht in dem Sinne verstanden werden, dass es dem Pflichtigen freigestellt wäre, den steuerbaren Ertrag nach seinem individuellen und subjektiven Gutdünken zu bestimmen. Genauso wenig kann das sog. Totalgewinnprinzip systematisch über den Periodizitätsgrundsatz gestellt werden; der Gesetzgeber hat dieses Prinzip nur insoweit berücksichtigt, als er die Verrechnung von Verlustvorträgen unter den Voraussetzungen von Art. 67 DBG zugelassen hat (vgl. BGE Nr. 2C\_429/2010 vom 9. August 2011, E. 2.1).

4. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend ist es somit nicht möglich, ein zu hoch ausgewiesenes Ergebnis des vergangenen Jahres (2010) mittels eines ausserordentlichen Aufwands im darauf folgenden Jahr (2011) auszugleichen, da dies ansonsten zu einer unzulässigen Verschiebung von steuerbaren Erträgen führen würde. Dass die betreffende Rechnung

weder verschickt noch bezahlt worden ist, ist für die Beurteilung nicht entscheidend. Entscheidend ist, dass der Ertrag buchhalterisch erfasst wurde und nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz nicht ohne weiteres davon abgewichen werden kann. Allerdings hätte die fragliche Rechnung im damaligen Zeitpunkt schon nicht verbucht werden dürfen, da sie gar nicht gestellt wurde und somit gar keine Forderung entstanden ist.

5. a) Das Bundesgericht führte allgemein im Zusammenhang zu den Voraussetzungen der Revision nach Art. 147 DBG resp. den praktisch gleichlautenden Vorschriften in § 132 StG aus, an die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren können einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass sie die Veranlagungsverfügung nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (vgl. BGE vom 21. Mai 1997, E. 3d, in: ASA, Bd. 67, S. 398; Walther in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Aufl., Bern 2009, § 201 N 16). Auch wenn der Behörde im Veranlagungsverfahren ein Fehler (materiellrechtlich oder verfahrensrechtlich) unterlaufen ist, vermag dieser Fehler die eigene Nachlässigkeit des Pflichtigen (z.B. das Akzeptieren eines wesentlich höheren Einkommens als deklariert oder der Streichung von ausgwiesenen Schuldzinsen) nicht zu kompensieren; in solchen Fällen muss der Pflichtige diese Fehler im ordentlichen Rechtsmittelverfahren rügen (vgl. Walther, a.a.O., § 201 N 17, vgl. auch Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 20. November 2009, 510 09 49, E. 2d, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)).

b) Grundsätzlich handelt es sich vorliegend um eine Rechnung, die wenn auch irrtümlich, im Jahre 2010 gestellt worden ist. Es ist also ein Vorgang, der das Geschäfts- und somit das Steuerjahr 2010 betrifft. Die Veranlagungsverfügung des Steuerjahres 2010 datiert vom 21. Februar 2013. Die Pflichtigen hätten somit die Veranlagung des Jahres 2010 überprüfen und die Aufrechnung in dieser Veranlagung beanstanden müssen. Die 30-tägige Einsprachefrist nach § 122 Abs. 1 StG ist somit spätestens Ende März 2013 abgelaufen und die Veranlagung betr. das Steuerjahr 2010 wurde somit rechtskräftig.

Im Zuge der Aufarbeitung der mangelhaften Buchhaltung sowie während dem die Steuerverwaltung bei den Rekurrenten die Revision durchgeführt hat, hätten die Rekurrenten Gelegenheit gehabt diesen Missstand aufzudecken.

Gemäss den bisherigen Ausführungen wäre es den Rekurrenten unter Beachtung der gebotenen Sorgfalt durchaus zumutbar gewesen, die Veranlagungsverfügung nach deren Erhalt innerhalb der Einsprachefrist zu überprüfen, um etwaige Abweichungen im ordentlichen Einspracheverfahren zu entsprechender Zeit zu monieren. Überdies bestand die Gelegenheit diesen Fehler zu entdecken bereits in einem früheren Zeitpunkt im Rahmen der von der Steuerverwaltung durchgeführten Revision.

Zusammenfassend ist demzufolge festzustellen, dass sich der Rekurs als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde D. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler