

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.122 + 123 vom 18. Dezember 2012

ZH Steuerrekursgericht, 2012-12-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2011.122 + 123](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2011.122+123)

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.122 + 123 du 18 décembre 2012

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.122 + 123 del 18 dicembre 2012

Regeste

Bestätigung einer Ermessenseinschätzung hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund festgestellter Mängel in der Kassabuchführung. Jedoch wurde die Schätzung herabgesetzt, weil die Vorinstanz eine Bilanzberichtigung hinsichtlich der Zugehörigkeit diverser landwirtschaftlicher Grundstücke zum Geschäftsvermögen u.a. infolge eines treuwidrigen Verhaltens des Pflichtigen nicht anerkannte und folglich keine Abschreibungen zuliess. In casu wurden die landwirtschaftlichen Grundstücke mit privat genutztem Wohnhaus nach der Präponderanzmethode als zum Geschäftsvermögen zugehörig gewürdigt, eine Bilanzberichtigung für zulässig erachtet und der Abschreibungsbedarf bejaht. Allerdings wurden die Abschreibungen auf einem reduzierten Einbuchungswert berechnet, da der Pflichtige bereits vor der Bilanzänderung die notwendigen ordentlichen Abschreibungen auf seinen Grundstücken hätte vornehmen müssen. Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

ST.2011.188 + 189

- 9 - Dem Steuerrekursgericht sind weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat viel- mehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf of- fensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Oktober 2010, SB.2010.00021, www.vgrzh.ch; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuer- veranlagungsverfahren, 1989, S. 144). b) Ein Nachholen der verletzten Mitwirkungspflicht scheidet hier – soweit es um die ungenügende Kassabuchführung geht – von vornherein aus. Es kann sich diesbezüglich folglich nur noch fragen, ob die steuerbehördlichen Schätzungen in quantitativer Hinsicht offensichtlich unrichtig sind. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundla- gen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart wer- den kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 68 DBG).

E. 3

Die Pflichtigen machen geltend, dass die Schätzungen allein schon deshalb offensichtlich unrichtig seien, weil das kantonale Steueramt die Zugehörigkeit der Grundstücke in der

Wohngemeinde zum Geschäftsvermögen für nicht gegeben erachtet und somit im Rahmen der Schätzungen keine Abschreibungen auf den Geschäftsliegenschaften zugelassen habe. Dieser Einwand trifft insoweit zu, als dass das kantonale Steueramt bei seinen Schätzungen unstreitig die von den Pflichtigen geltend gemachten Abschreibungen nicht berücksichtigt hat. Im Verhältnis zur Einkommensaufrechnung wegen mangelhafter Kassabuchführung in der Grössenordnung von rund Fr. 10'000.- pro Geschäftsjahr erweisen sich die Abschreibungen von Fr. 49'000.- (Jahr 2006) und Fr. 46'581.- (Jahr 2007) betragsmässig als erheblich. Da Abschreibungen nur auf dem Geschäftsvermögen zulässig sind (Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG, § 27 Abs. 2 lit. a StG), ist somit im Rahmen der Angemessenheitsprüfung vorerst zu klären, ob die streitbetroffenen Grundstücke überhaupt zum Geschäftsvermögen gehören und nachträgliche Korrekturen in der Jahresrechnung 2006 bzw. die nachweislich erst im Jahr 2008 erfolgte Einbuchung in die Jahresrechnung 2007 – und dies kurz vor der Abtretung der betreffenden Grundstücke an den Sohn per 1. Januar 2009 – überhaupt rechtlich noch zulässig und zu berücksichtigen sind. Wäre dies alles zu verneinen, dann 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 10 - müssen die Abschreibungen im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ausser Betracht fallen, ansonsten ein Steuerpflichtiger aus seinem Versäumnis, eine ordentliche Buchhaltung zu führen, noch einen Vorteil ziehen würde.

E. 4

a) Als Geschäftsvermögen gelten laut Art. 18 Abs. 2 DBG und § 18 Abs. 3 StG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Dient ein Wirtschaftsgut seinem Wesen oder seiner Funktion nach sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken, richtet sich die Zugehörigkeit zum Privat- oder Geschäftsvermögen nach der Präponderanzmethode, welche die bis Ende 1994 geltende Wertzerlegungsmethode abgelöst hat (Kreisschreiben Nr. 3 zu Direkte Bundessteuer Steuerperiode 1995/96 über Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des DBG vom 14. Dezember 1990, Ziff. 3; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. A., 1997, § 19 lit. b N 33 StG). Danach wird ein gemischt genutztes Vermögensobjekt gänzlich demjenigen Vermögensbereich zugeordnet, dem es überwiegend, d.h. zu mehr als 50% dient. Die Zuordnung hat nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der gesamten Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall zu erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 96 DBG; RB 2002 Nr. 97). Neben der technisch-wirtschaftlichen Funktion des Vermögenswerts kommen als weitere Indizien für die Abgrenzung die Eigentumsverhältnisse, die buchmässige Behandlung – soweit sie auf den Willen des Steuerpflichtigen hinweist, den Vermögenswert für geschäftliche bzw. private Zwecke zu verwenden – und das Erwerbsmotiv in Betracht. Der subjektive Wille des Steuerpflichtigen ist für sich allein genommen nicht massgebend, sondern nur, soweit er in der Gesamtheit der tatsächlichen Gegebenheiten auch tatsächlich zum Ausdruck gebracht und verwirklicht wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 100 DBG). Ansonsten kommt ihm abgesehen von Grenzfällen keine wesentliche Bedeutung zu. Mit anderen Worten kann der Steuerpflichtige nicht frei wählen, ob ein Wirtschaftsgut seinem Privatvermögen oder Geschäftsvermögen angehören soll. b) Bei land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften hat die Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen gemäss Ziffer 3.2 des erwähnten Kreisschreibens Nr. 3 zu erfolgen. Dabei stehen zwei Abgrenzungsmethoden zur Verfügung. Entweder erfolgt die Zuweisung durch Ermittlung des geschäftlichen

Ertragsanteils am gesamten Liegenschaftenertrag (Methode A) oder durch Ermittlung des Anteils Betriebseinkommen (Nettorohertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag und Betriebseinkommen; 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 11 - Methode B). Bei Betrieben in Grenzbereichen wird die Methode B favorisiert (Steuerkommission SZ, 11. Juli 2000, StPS 2000, 104 unter Berufung auf ein Empfehlungsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben vom 6. April 2000). Dabei ist jedoch eine periodenübergreifende Betrachtung erforderlich, um dauernde Wechsel in der Liegenschaftszuordnung zu verhindern. Bei beiden Aufteilungsmethoden sind die Grundstücke samt ihren Bestandteilen (Wohn-, Ökonomiegebäude, Pflanzen) als wirtschaftliche Einheit zu erfassen. Eine Aufteilung der Grundstücke findet in der Regel nicht statt. c) Vorliegend ist unbestritten, dass es sich bei den Grundstücken in der Wohngemeinde in ihrer Gesamtheit um ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut handelt, bei welchem das darauf befindliche Wohnhaus als privat genutzt und die übrigen Teile als geschäftlich genutzt zu betrachten sind. Uneinigkeit besteht allerdings darüber, ob die geschäftlich genutzten Teile den privat genutzten Teil überwiegen. aa) Diesbezüglich berufen sich die Pflichtigen auf eine erstmals im Beschwerde-/Rekursverfahren eingereichte Ertragswertschätzung des Zürcher Bauernverbandes (ZBV) vom 12. März 2008, die eine Liegenschaftszuordnung nach der Methode A ermöglicht. Darin wurden die jährlichen Mietwerte der Gebäude und Anlagen zusammengefasst wie folgt ermittelt: Fr./p.a. Wohnhaus/Scheune Vers.Nr. 1276 (Kat.Nr. 2) Wohnhaus (privat genutzt) 21'600 Übrige Gebäudeteile (wie alle nachfolgend aufgeführten Güter geschäftlich genutzt: Motorfahrzeuggarage, Heizräume, Werkstätten Lagerräume, Blumenladen, Binderaum) 4'843 Betriebsgebäude Vers.Nr. 1278 (Kat.Nr. 2) 13'240 Gewächshaus sub Vers.Nr. 1278 (Kat.Nr. 2) 5'835 Folientunnel (Kat.Nr. 1) 1'719 Wasserbassin (Kat.Nr. 2) 1'688 Feldschopf Vers.Nr. 1138 (Kat.Nr. 3) 150 Total 49'075 Rechnet man den Pachtwert des Kulturlandes hinzu, der von den Pflichtigen auf Fr. 6'426.- (1'071 Aren à Fr. 6.-/Are und Jahr) bewertet wird, ergibt sich bezüglich der Miet- resp. Pachtwerte ein Gesamttotal von Fr. 55'501.-, wovon im Jahr 2008 ein 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 12 - Anteil von Fr. 33'901.- (61,1%) geschäftlich und ein Anteil von Fr. 21'600.- (38,9%) privat genutzt wird. Allenfalls verschiebt sich dieses Wertverhältnis noch um ca. 1,7% zu Gunsten des Privatvermögens, weil zum Wohnhaus noch ein Schwimmbassin mit einem geschätzten Mietwert von Fr. 1'600.- p.a. gehört, das in der Ertragswertschätzung des ZBV nicht aufgeführt ist und deshalb im Mietwert des Wohnhauses mutmasslich nicht enthalten ist. bb) Das kantonale Steueramt bestreitet die vom ZBV nach der eidgenössischen Schätzungsanleitung berechneten Mietwerte nicht in grundsätzlicher Weise. Es wendet aber zu Recht ein, dass sich diese Werte auf die Verhältnisse im Jahr 2008 beziehen, die mit den Verhältnissen in früheren Jahren nicht übereinstimmen, weil der Pflichtige zwischen 1993 und 2007 sowohl im privaten als auch im geschäftlichen Bereich verschiedene bauliche Investitionen tätigte und überdies seinen Grundbesitz vergrösserte. Somit muss zur Beantwortung der Frage, ob und seit wann die in den Jahren 1989 und 2007 erworbenen Grundstücke gesamthaft betrachtet überwiegend dem Privat- oder Geschäftsvermögen angehörten, die eingereichte Ertragswertschätzung korrigiert werden. cc) Per 31. Dezember 2007 waren die Verhältnisse gleich wie am 12. März 2008 (Datum der Besichtigung durch den Schätzer des ZBV), weil in der Zwischenzeit laut Auskunft des Bauamts der Wohngemeinde vom 14. November 2012 keine bewilligungspflichtigen

Investitionen von grösserem Ausmass getätigt wurden. Demnach bildeten die Grundstücke per 31. Dezember 2007 Geschäftsvermögen. dd) Im Jahr 2007 liess der Pflichtige im Scheunenteil des Gebäudes Vers.Nr. 1278 ein Büro einbauen. Dessen Mietwert beläuft sich laut Schätzung des ZBV auf Fr. 2'448.- p.a. Zudem erwarb er im Jahr 2007 das landwirtschaftliche Grundstück Kat.Nr. 3 (15'694 m² Land mit Feldscheune). Der jährliche Pachtwert des Landes (156,4 Aren) beträgt analog zum oben aufgeführten Bewertungsansatz Fr. 938.-. Die Feldscheune hat einen Mietwert von Fr. 150.- p.a. In den Jahren 2004 bis 2006 erfolgten – mit Ausnahme von zusätzlichen Investitionen von Fr. 33'457.25 (Jahr 2005) und Fr. 24'020.80 (Jahr 2004), die laut Buchhaltung das in den Jahren 2002 und 2003 errichtete Baumschulwerkgebäude mit Gewächshaus betrafen – keine weiteren Investitionen. Zieht man die neu hinzugekommenen Miet-/Pachtwerte für Büro, Feldscheune und Land von insgesamt Fr. 3'536.-, die alle den geschäftlichen Bereich betreffen, vom Gesamttotal von Fr. 55'501.- per 12. März 2008 ab, resultiert unter Annahme gleicher 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 13 - Bewertungsansätze ein Gesamttotal von Fr. 51'965.- bzw. 53'565.- (mit Schwimmbad). Dabei kommt dem geschäftlichen Bereich ein Mietwertanteil von Fr. 30'365.- (58,4% bzw. 56,7% mit Schwimmbad) zu, der den privaten Mietwertanteil von Fr. 21'600.- (41,6%) bzw. 23'200.- (43,3% mit Schwimmbad) überwiegt. Die Grundstücke sind somit auch in der Zeit vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2006 dem Geschäftsvermögen zuzuordnen, womit die Frage der Zuordnung für die im Streit liegenden Steuerperioden 2006 und 2007 beantwortet ist. An dieser Zuordnung ändert sich selbst dann nichts, wenn mit dem kantonalen Steueramt der Umfang der tatsächlich für den Geschäftsbetrieb genutzten Landflächen als im Dunkeln liegend betrachtet wird. Denn auch bei einer nur hälftigen geschäftlichen Nutzung des Landes überwiegt die geschäftliche Nutzung immer noch mit über 52%. Vorliegend bestehen jedoch keine konkreten Anhaltspunkte, dass ein Teil des nutzbaren Landes anderen als geschäftlichen Zwecken diene. Dies belegen einerseits die im Gis Browser veröffentlichten historischen orthographischen Bilder für die Jahre 1998, 2002, 2005/2006 und 2008/2010, wonach mehr als die Hälfte des Landes mit Bäumen, Stauden und dergleichen bepflanzt war (www.gis.zh.ch). Andererseits können bei einem Baumschulbetrieb nicht bepflanzte kulturfähige Arealteile als betriebliche Reserve für eine künftige Nutzung des Landes angesehen werden. In diesem Sinn stellt auch eine Landreserve Geschäftsvermögen dar (Karl Käfer: in Berner Kommentar, Das Obligationenrecht, Band VIII, 2. Abteilung, 1976, Art. 957 N 268 OR). Dass ein entsprechender betrieblich motivierter Landbedarf bestand, belegt die Zupacht von 33 Aren Land und der Zukauf des Grundstücks Kat.Nr. 3 im Jahr 2007. Ein anderes Erwerbsmotiv als die geschäftliche Nutzung des gesamten produktiv nutzbaren Landes ist bezüglich der in der Wohngemeinde gelegenen Grundstücke vor dem Hintergrund der seit Jahrzehnten ausgeübten Gartenbautätigkeit nicht ernsthaft vorstellbar. ee) Einigermassen ausgeglichen waren die Nutzungsverhältnisse gemäss der Methode A einzig vor Bezugsbereitschaft des Baumschulwerkgebäudes und des Foliertunnels (ca. per 31. Dezember 2003). Da er die Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 jedoch seit 1997 unverändert für seinen eigenen Bauschulbetrieb nutzte und in erster Linie auch zu diesem Zweck erworben hatte, ist die Auffassung des Pflichtigen, dass die Grundstücke bereits ab 1997 Geschäftsvermögen bildeten, nicht offensichtlich unhaltbar. ff) Auf eine Wertbestimmung gemäss Methode B muss im vorliegenden Fall verzichtet werden, da diese wie erwähnt eine periodenübergreifende Betrachtungsweise 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 14 - se verlangt, die im vorliegenden Fall nicht möglich ist, da nur die Jahresrechnungen 2005 bis 2007 bei den Akten liegen und die Jahresrechnungen 2006 und 2007 hinsichtlich der Kassabuchführung mit formellen Mängeln behaftet sind.

E. 5

Da in der Jahresrechnung 2006 der Grundbesitz in der Wohngemeinde nicht enthalten ist bzw. der Pflichtige nur die nach dem Erwerb getätigten Investitionen (hauptsächlich die Kosten für die Erstellung des Gewächshauses Vers.Nr. 1278) aktiviert hat, stellt sich weiter die Frage, ob eine nachträgliche Korrektur der Bilanz überhaupt noch zulässig sei.

a) Die Handelsbilanz stellt nur dann eine taugliche Grundlage für die Steuererhebung dar, wenn sie nach den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss zustande gekommen ist. Darüber, was handelsrechtskonform und handelsrechtswidrig ist, entscheidet das Obligationenrecht in seinen allgemeinen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) oder in den speziellen Vorschriften des Gesellschaftsrechts, insbesondere des Aktienrechts (Art. 662 ff. OR). Nur eine mit diesen Regeln übereinstimmende, handelsrechtskonforme Handelsbilanz kann überhaupt je Grundlage der Steuerveranlagung sein. Buchungen jeglicher Art, die diesen Bestimmungen widersprechen, sind demzufolge auch steuerrechtlich unbeachtlich (StRK I, 31. August 1998, I 32/1997; 15. April 2003, 1 ST.2002.56; 21. November 2006, 1 ST.2006.174, auch zum Folgenden). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung entfällt nur insoweit, als diese gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften zu beachten sind. Dürfen aber eine im Steuerveranlagungsverfahren eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung nach dem Gesagten nicht gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstossen, muss es umgekehrt auch möglich sein, handelsrechtswidrige Ansätze durch handelsrechtskonforme zu ersetzen. Solange die Veranlagung nicht in Rechtskraft erwachsen ist – und in beschränktem Mass auch darüber hinaus in den Folgejahren – hat der Steuerpflichtige deshalb das Recht, den eingereichten Geschäftsabschluss zu berichtigen, sofern es darum geht, einen Verstoss gegen zwingende Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung zu beseitigen (vgl. VGr, 25. September 2002 = ZStP 2002 Nr. 38; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 539, 548). 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 15 - Im Unterschied zu einer solchen Bilanzberichtigung liegt eine Bilanzänderung vor, wenn handelsrechtskonforme Bewertungen durch andere, ebenfalls handelsrechtlich zulässige Werte ersetzt werden. Dies ist grundsätzlich bis Eintritt der Rechtskraft einer Veranlagung möglich, sofern die Änderung handelsrechtlich zulässig und nachträglich auch verbucht worden ist (StE 1985 B 24.4 Nr. 4). Allerdings sind bei der steuerrechtlichen Berücksichtigung einer Bilanzänderung Grenzen zu ziehen. Sie verlaufen dort, wo der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wird. Wenn der Steuerkommissär bereits umfangreiche Abklärungen getroffen hat oder sich die Einschätzung im Rechtsmittelverfahren befindet, hat der Steuerpflichtige Jahresrechnungen, welche wegen blosser Nachlässigkeit unrichtig – aber handelsrechtlich noch zulässig – sind, gegen sich gelten zu lassen. Er kann nicht eine unangenehme steuerliche Aufrechnung des Steuerkommissärs durch eine Bilanzänderung in einer neuen Jahresrechnung neutralisieren. Bei Bilanzberichtigungstatbeständen hingegen kann diese Einschränkung nicht gelten (Walter Frei, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, S. 247 f.). b) Da die im Jahr 1989 erworbenen und ab 1997 vom Pflichtigen selber bewirtschafteten Grundstücke in der Wohngemeinde Geschäftsvermögen darstellen, wi-

derspricht die Buchführung des Pflichtigen zumindest ab den Jahren 2002 (Investitionen für Gewächshaus etc.) den handelsrechtlichen Vorschriften, weil Geschäftsvermögen in der Handelsbilanz ausgewiesen sein muss. Dabei ist es seit 1995 nicht mehr zulässig, bei gemischter Nutzung von Vermögensobjekten nur Teile dieses Vermögens, im vorliegenden Fall die nach dem Erwerb getätigten geschäftlichen Investitionen, in die Bilanz aufzunehmen. Da der Pflichtige die Auffassung vertritt, dass die Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 bereits seit 1997 Geschäftsvermögen darstellen, hätte er diese bereits im Jahr 1997, spätestens aber mit der Vornahme geschäftlicher Investitionen in die Bilanz aufnehmen müssen. Ferner ist anzumerken, dass das kantonale Steueramt bereits mit der Aktivierung der Erstellungskosten für das Gewächshaus Gelegenheit gehabt hätte, die Buchführung des Pflichtigen zu hinterfragen, weil in den Jahresrechnungen keine Grundstücke im Geschäftsvermögen aufgeführt waren, obwohl der Pflichtige solche besass und bekanntermassen auch tatsächlich geschäftlich nutzte. Unter diesen Umständen kann aus dem Deklarationsverhalten nicht zwingend gefolgert werden, dass der Pflichtige die streitbetroffenen Grundstücke (ohne Zusatzinvestitionen) im Privatvermögen halten wollte. Denn die Buchführung entsprach in dieser Form nicht einmal der früher geltenden Wertzerlegungsmethode. 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 16 - Unter diesen Umständen liegt die Wahrscheinlichkeit nahe, dass sich der Pflichtige über die Zugehörigkeit der Grundstücke zum Privat- oder Geschäftsvermögen im damaligen Zeitpunkt keine Gedanken machte. Dass die betreffenden Grundstücke von 1989 bis 2005 immer im Privatvermögen deklariert wurden und der Pflichtige bei der Aufnahme seines eigenen Betriebs (1997) und bei der Betriebserweiterung (Investitionen ab 2002) keine Anstalten traf, an diesem Deklarationsverhalten etwas zu ändern, sondern dies erst zu einem Zeitpunkt tat, als sich die Betriebsübergabe an den Sohn zum Ertragswert und damit auch ein enormer Kapitalverlust bereits abzeichneten, mag zwar aus der Sicht der Steuerbehörde als fragwürdig erscheinen. Jedoch kann dem Pflichtigen dabei kein treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden, da die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen nach dem Gesagten nicht nach dem freien Willen des Pflichtigen erfolgen kann, wenn wie hier, zumindest ab 1. Januar 2004 die geschäftliche Nutzung deutlich überwiegt. Dabei kann es keine Rolle spielen, welche steuerlichen Interessen (z.B. Abschreibungen, künftige Geltendmachung eines Kapitalverlusts) der Pflichtige mit der Änderung seines Deklarationsverhaltens verfolgt. Erleidet der Pflichtige mit dem Ausscheiden der Grundstücke aus seinem Vermögen einen Kapitalverlust, kann es ihm für den Fall, dass tatsächlich Geschäftsvermögen vorliegt, nicht verübelt werden, wenn er jene Abschreibungen und Wertebussen, die ihm in den verbleibenden Steuerperioden bis zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts noch zustehen, geltend macht. Immerhin hat er es versäumt, in den Steuerperioden von 1997 bis 2005 geschäftsmässig begründete Abschreibungen geltend zu machen. Ob und inwieweit Wertebussen und Abschreibungen nachträglich noch geltend gemacht werden können, ist nachfolgend zu erörtern.

E. 6

a) Gemäss Art. 960 Abs. 2 OR sind alle Aktiven höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt. Sachanlagegüter, wie die hier zur Diskussion stehenden Liegenschaften, werden in der Regel nach dem so genannten Fortführungswert bilanziert. Wegleitend ist somit der Wert, der dem Aktivum für den Betrieb durch den weiteren Gebrauch während der voraussichtlichen Nutzungsdauer zukommt (StE 1990 B 72.14.2 Nr. 10 und 1994 B 72.14.2

Nr. 16). Unter Abschreibung versteht man die gewinnmindernde Herabsetzung des Ertragssteuerwerts eines Aktivums auf den massgebenden Bilanzwert (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 181 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Während der Grund ordentlicher Abschreibungen in der mehr 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 17 - oder weniger planmässigen Entwertung des betreffenden Gegenstands liegt, beruhen so genannte ausserordentliche Abschreibungen auf aussergewöhnlichen, geschäftsplanwidrigen Ereignissen und sind dazu bestimmt, die dadurch eingetretenen Wertverminderungen auszugleichen (Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. b N 200). Letztere können u.a. geboten sein, wenn eine Liegenschaft überzahlt worden ist oder wenn ein Gebäude durch besondere Umstände den ursprünglichen Verwendungszweck verliert (Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. b N 231). Art. 28 Abs. 1 DBG erklärt Abschreibungen für zulässig, sofern sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. In der Regel werden Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Abs. 2). Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wozu der Betrieb des Pflichtigen gehört, gelten spezielle Abschreibungsregeln (Merkblatt A/1993 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe). Im kantonalen Recht bestehen keine entsprechenden Vorschriften. b) Die Unterlassung einer dergestalt notwendigen und damit vom Gesetz geforderten Abschreibung stellt einen Vorgang dar, der zu einer Bilanzberichtigung zwingt (BGr, 16. Juni 2006, StE 2007 B 72.11 Nr. 14). In ihrer nachträglichen Berücksichtigung liegt demnach trotz eines möglicherweise fortgeschrittenen Verfahrensstadiums kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts sind deshalb Abschreibungen auf den Grundstücken des Pflichtigen in grundsätzlicher Hinsicht zu berücksichtigen, auch wenn die Abschreibungen in der Jahresrechnung 2006 nicht offen verbucht worden sind. Immerhin wurde dieser Mangel in einem Beiblatt zur Jahresrechnung 2006, welches eine Abschreibungstabelle enthielt, behoben. In der Jahresrechnung 2007 sind die Abschreibungen offen ausgewiesen worden. c) Fraglich erscheint jedoch, ob die vorgenommenen Abschreibungen betragsmässig geschäftlich begründet sind. Diese Frage hängt einerseits vom Einbuchungswert, andererseits aber auch von den beanspruchten Abschreibungssätzen ab. aa) Der Pflichtige setzte den Fortführungswert der Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 (ohne die nachträglich vorgenommenen Investitionen) per 1. Januar 2006 auf Fr. 2'200'000.- fest, wobei er Boden- und Gebäudewerte vorschriftsgemäss gesondert auswies. Den Bodenwert bezifferte er auf Fr. 950'000.-. Den Wert des Wohnhauses 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 18 - schätzte er auf Fr. 650'000.-. Den Wert des alten Ökonomiegebäudes ohne nachträgliche Investitionen (z.B. Büroeinbau) und ohne das erst im Jahr 2002/2003 erstellte Baumschulwerkgebäude mit Gewächshaus setzte er auf Fr. 600'000.- fest. Als Abschreibungssatz wählte er beim Wohnhaus 2% und beim Ökonomiegebäude 6%. bb) Demgegenüber vertritt das kantonale Steueramt für den Fall, dass die Grundstücke wider Erwarten Geschäftsvermögen darstellen, die Auffassung, dass überhaupt kein Abschreibungsbedarf bestehe, da die Einbuchung zum Abtretungswert von Fr. 621'000.- hätte erfolgen müssen. Folgedessen handle es sich bei den geltend gemachten

Abschreibungen bei richtiger Betrachtung um die aperiodische Nachholung für längst abgelaufene Steuerperioden. cc) Der Auffassung des kantonalen Steueramts, dass sämtliche Grundstücke zum Ertragswert in die Eingangsbilanz hätten aufgenommen werden müssen, kann nicht gefolgt werden, da der nach der eidgenössischen Schätzungsanleitung ermittelte Ertragswert nicht dem Fortführungswert der Grundstücke entspricht. Als Fortführungswert gilt vielmehr jener Wert, den der aktuelle Betreiber der fraglichen Liegenschaft beifügt (Kaspar Fierz, Der Schweizer Immobilienwert, 5.A., 2005, S. 257), wobei aber in diesem Zusammenhang zusätzlich auch noch die den Verkehrswert dämpfenden Bestimmungen des bäuerlichen Bodenrechts zu beachten sind. Beim Fortführungswert kommt es massgeblich auf das nachhaltige Ertragspotential der Liegenschaft an. In der Regel liegt der Fortführungswert bzw. der nach dem bäuerlichen Bodenrecht höchstzulässig erzielbare Preis erheblich über dem landwirtschaftlichen Ertragswert. Dies ergibt sich schon aufgrund der Tatsache, dass der Pflichtige im Jahr 2007 das Grundstück Kat.Nr. 3 zum Preis von Fr. 162'000.- erwerben konnte, obwohl dessen Ertragswert nur Fr. 7'585.- betrug. Somit kommt dem Ertragswert bei der Festsetzung des Buchwerts keine Bedeutung zu. dd) Umgekehrt ist nicht bewiesen, dass den im Jahre 1989 erworbenen Grundstücken Kat.Nrn. 1 und 2 (ohne nachträgliche Investitionen) per 1. Januar 2006 ein Fortführungswert von Fr. 2'200'000.- zukommt. Da die Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 nach Auffassung des Pflichtigen schon seit Beginn der geschäftlichen Nutzung in die Buchhaltung hätten aufgenommen werden müssen, geht es nicht an, als Einbuchungswert den landwirtschaftlich zu erzielenden Höchstwert der Grundstücke (ohne nachträgliche Investitionen) per 1. Januar 2006 geltend zu machen. Zur Berechnung des Einbuchungswerts und der ordentlichen Abschreibungsrate in den streitbetroffenen 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 19 - Geschäftsjahren 2006 und 2007 ist vielmehr von einer Abschreibung seit Beginn der geschäftlichen Nutzung per 1. Januar 1997 auszugehen, da die Abnutzung stetig auf die Nutzungsdauer zu verteilen ist. ee) Diesbezüglich ergibt sich bezüglich der Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 Folgendes: Der vom Pflichtigen angenommene Landwert von Fr. 950'000.- (rund Fr. 10.-/m²) per 1. Januar 2006 erweist sich als angemessen, da der Pflichtige im Jahr 2007 in unmittelbarer Nähe der streitbetroffenen Grundstücke weiteres Land für rund Fr. 10.-/m² erworben hat. Bei Beginn der geschäftlichen Nutzung per 1. Januar 1997 waren die Verhältnisse nicht wesentlich anders. Erwerbspreise von über Fr. 20.-/m², die dem Erwerbspreis im Jahr 1989 zugrunde lagen, waren seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht per 1. Januar 1994 nicht mehr erzielbar. Da Grund und Boden nicht abnützbar sind, sind auf dem Landwert keine Abschreibungen zu berücksichtigen. Der Gebäudewert (Neubauwert) des Wohnhauses (Baujahr 1910, Umbau 1993/1994) belief sich laut Schätzung der Gebäudeversicherung vom

E. 10

Mai 1994 per 1. Januar 1997 auf Fr. 897'750.- (Basiswert Fr. 105'000.-; Teilungsfaktor per 1. Januar 1997: 855). Nach Abzug einer Altersentwertung von rund 30% kommt dem Wohnhaus per 1. Januar 1997 ein Zeitwert von rund Fr. 628'000.- zu. Zu diesem Gebäudewert ist noch ein geschätzter Betrag von Fr. 60'000.- für nicht versicherte Werte sowie Umgebungs- und Erschliessungskosten hinzuzurechnen, so dass dem Wohnhaus per 1. Januar 1997 insgesamt ein Wert von Fr. 688'000.- zukommt. Bei einem Abschreibungssatz von 2% und 9 Abschreibungsraten von 1997 bis 2005 (Multiplikator $0.989 = 0,8337478$) ergibt sich auf dieser Basis per 1. Januar 2006 ein Buchwert von Fr.

573'618.-. Die Abschreibungen für die streitbetroffenen Steuerjahre belaufen sich somit auf Fr. 11'472.- (2006) und Fr. 11'243.- (2007). Der Gebäudewert für die Scheune (Vers.Nr. 1278) ist im baulichen Zustand per 1. Januar 1997, d.h. ohne nachträgliche Investitionen zu ermitteln, da der Pflichtige diese bereits aktiviert hat. Gebäudeversicherungsunterlagen liegen nicht bei den Akten. Es liegt jedoch nahe, dass die Schätzungen für die Scheune und für das Wohnhaus am gleichen Tag, d.h. am 22. Mai 1979 erfolgten. Dabei wurde ein Versicherungswert von Fr. 193'000.- ermittelt, so dass beim damals von der 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 20 - Gebäudeversicherung verwendeten Teilungsfaktor von 530 ein Basiswert (1939) von rund Fr. 36'000.- resultiert. Für die nachfolgende Zeitperiode bis zum 1. Januar 1997 sind keine baulichen Veränderungen aktenkundig. Somit dürfte dieser Basiswert auch noch am 1. Januar 1997 Bestand gehabt haben. Multipliziert mit dem Teilungsfaktor von 855 resultiert per 1. Januar 1997 ein Neubauwert von Fr. 307'800.-. Davon sind ein Abzug für Altersentwertung von Fr. 92'340.- (ca. 30%) und ein Zuschlag von Fr. 20'000.- für Umgebungs- und Erschliessungskosten zu erheben. Mithin beläuft sich der geschätzte Gebäudewert für die Scheune (ohne nachträgliche Investitionen) per 1. Januar 1997 auf rund Fr. 235'000.-. Bei einem Abschreibungssatz von 6%, der dem Merkblatt A/1993 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe entspricht, und 9 Abschreibungsraten von 1997 bis 2005 (Multiplikator 0.949 = 0,5729948) ergibt sich auf dieser Basis per 1. Januar 2006 ein Buchwert von Fr. 134'654.-. Die Abschreibungen für die streitbetroffenen Steuerjahre belaufen sich somit auf Fr. 8'079.- (2006) und Fr. 7'594.- (2007). ff) Die in den Jahren 1997 bis 2005 unterlassenen Abschreibungen sind nicht von Amtes wegen nachzuholen. Aus handelsrechtlicher Sicht sind zwar zu Unrecht unterlassene Abschreibungen nachzuholen (Berger, S. 557 ff., auch zum Folgenden). Steuerlich kommt aber nur eine gewinnsteuerneutrale Korrektur in Frage. Anders zu entscheiden hiesse, handelsrechtswidrige, willkürliche Aufwandverschiebungen steuerlich zu belohnen. Die Praxis lässt die Nachholung immerhin zu, wenn Steuerpflichtige den Nachweis leisten, dass in früheren Jahren infolge ungünstiger Geschäftsabschlüsse solche nicht vorgenommen werden konnten. Solche Umstände macht der Pflichtige jedoch nicht geltend. gg) Da feststeht, dass in der steueramtlichen Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen ordentlichen Abschreibungen für das Wohnhaus und die Scheune (ohne nachträgliche Investitionen) nicht enthalten sind und die Abschreibungen im Verhältnis zur Gewinnaufrechnung infolge ungenügender Kassabuchführung betragsmässig (Fr. 19'551 im Jahr 2006; Fr. 18'837 im Jahr 2007) erheblich sind, erweisen sich die Schätzungen des kantonalen Steueramts als offensichtlich zu hoch. Sie sind deshalb zu korrigieren, indem die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2006 von Fr. 150'000.- auf Fr. 130'449.- und in der Steuerperiode 2007 von Fr. 170'000.- auf Fr. 151'163.- herabzusetzen sind. 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 21 - 7. Weil das Wohnhaus nach dem Gesagten zum Geschäftsvermögen gehört, sind die vom Pflichtigen geltend gemachten Pauschalabzüge von je Fr. 3'600.- auf dem Eigenmietwert beim steuerbaren Einkommen aufzurechnen. Ferner können pauschale Vermögensverwaltungskosten nur auf dem Wertschriftenvermögen ohne Geldkonti geltend gemacht werden. Da das Vermögen der Pflichtigen zur Hauptsache aus Bankguthaben besteht, sind dem Einschätzungsvorschlag des kantonalen Steueramts, Division Bücherrevision, folgend die abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten auf je Fr. 100.-

pro 2006 und 2007 (statt Fr. 200.- pro 2006 resp. Fr. 250.- pro 2007 laut Einspracheentscheiden) festzusetzen. 8. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen und die Veranlagungen resp. Einschätzungen für die Steuerperioden 2006 und 2007 wie folgt abzuändern: Direkte Bundessteuer 2006 steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid 170'059 Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DGB 130'449 statt gemäss Einspracheentscheid -150'000 -19'551 Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus 3'600 Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten 100 statt gemäss Einspracheentscheid -200 100 steuerbares Einkommen 154'208 steuerbares Einkommen abgerundet 154'200 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 22 - Staats- und Gemeindesteuern 2006 steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid 170'659 Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG 130'449 statt gemäss Einspracheentscheid -150'000 -19'551 Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus 3'600 Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten 100 statt gemäss Einspracheentscheid -200 100 steuerbares Einkommen 154'808 steuerbares Einkommen abgerundet 154'800 steuerbares Vermögen laut Einspracheentscheid 1'393'000 Direkte Bundessteuer 2007 Steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid 189'904 Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DGB 151'163 statt gemäss Einspracheentscheid -170'000 -18'837 Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus 3'600 Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten 100 statt gemäss Einspracheentscheid -250 150 steuerbares Einkommen 174'817 steuerbares Einkommen abgerundet 174'800 Staats- und Gemeindesteuern 2007 Steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid 190'504 Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG 151'163 statt gemäss Einspracheentscheid -170'000 -18'837 Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus 3'600 Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten 100 statt gemäss Einspracheentscheid -250 150 steuerbares Einkommen 175'417 steuerbares Einkommen abgerundet 175'400 steuerbares Vermögen laut Einspracheentscheid 1'159'000 2 DB.2011.122 + 123 2 ST.2011.188 + 189

- 23 - 9. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens zu 3/4 den Pflichtigen und zu 1/4 der Beschwerdegegnerin/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Dass die entscheidenden Unterlagen (Ertragswertschätzung des ZBV), die zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel führten, erst im Beschwerde-/Rekursverfahren eingereicht wurden, wirkt sich bei der Kostenverteilung schon deshalb nicht aus, weil das kantonale Steueramt im Beschwerde-/Rekursverfahren nach Kenntnisnahme davon keine Veranlassung hatte, seine Einschätzungen zu revidieren. Mithin wäre es, wollte man den Pflichtigen in dieser Hinsicht ein pflichtwidriges Verhalten unterstellen, weil sie diese Unterlagen nicht bereits früher eingereicht hatten, ohnehin zum vorliegenden Rechtsmittelverfahren gekommen. Da die Pflichtigen mit ihren Anträgen zu rund 75% unterlagen, rechtfertigt es sich nicht, den Pflichtigen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.