

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2022.13 vom 28. April 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-04-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2022.13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2022.13)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2022.13 du 28 avril 2023

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2022.13 del 28 aprile 2023

## Regeste

Frage der innerkantonalen Betriebsverlustübernahme bei der Grundstückgewinnsteuer ab 2019 (Inkraftsetzung von § 224a StG). Umstritten war das Vorgehen bei der (vorfrageweisen) Verlustverrechnung. Konkret strittig war die Frage, welcher Betrag gemäss § 64 Abs. 3 StG gewinnsteuerlich als Wertzuwachsgegninn freizustellen war (sog. Entsteuerung). Das kantonale Steueramt entsteuerte im Rahmen der Gewinnsteuereinschätzung gemäss Massgeblichkeitsprinzip den in der Jahresrechnung ausgewiesenen Grundstückgewinn (ca. Fr. 2.3 Mio.), wodurch bei der Berechnung kein Gewinnsteuersubstrat mehr vorhanden war. Die kommunale Steuerbehörde hingegen berücksichtigte in der vorfrageweisen vorgenommenen Berechnung nur den Grundstückgewinn gemäss den Grundstückgewinnsteuerentscheiden (ca. Fr. 420'000.-) und argumentierte, es wäre bei korrekter gewinnsteuerlicher Einschätzung hinreichend Gewinnsubstrat vorhanden gewesen, um auch die Betriebsverluste decken zu können. Harmonisierungsrechtlich ist vorgegeben, dass sich bei der Gewinnbemessung gemäss §§ 63 ff. der Kapitalgewinn und auch die darin eingeschlossenen wieder eingebrachten Abschreibungen nach dem Massgeblichkeitsprinzip bemessen. Daraus kann gefolgert werden, dass dieses auch betreffend die Höhe des zu entsteuernden Betrags gilt. Bei ordnungsgemäss geführter Buchhaltung wäre demgemäss die Einschätzung des kantonalen Steueramts korrekt. Dies gilt allerdings unter dem Vorbehalt, dass der handelsrechtliche Abschluss nach den Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungslegung erstellt worden ist. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall, da die Pflichtige in krasser Weise das Realisationsprinzip verletzte (= zeitliche Gewinnverschiebung ins Jahr 2019 bzw. falsche Buchungsbezeichnung). Dementsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Gemeinde im Rahmen der vorfrageweise vorgenommenen Berechnung nicht den ausgewiesenen Grundstückgewinn gemäss Jahresrechnung abstellte. Solange die betroffenen Jahresabschlüsse nicht korrigiert sind, braucht sie nicht revisionsweise die Betriebsverluste zu übernehmen.

## Erwägungen

### E. 1

GR.2022.13 Entscheid 28. April 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Michael Ochsner, SteuerrichterIn Christina Hefti, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer In Sachen A AG, Rekurrentin, vertreten durch B AG, gegen Gemeinde C, Rekursgegnerin, vertreten durch den Ausschuss für Grundsteuern, betreffend Grundstückgewinnsteuer (Revision)

- 2 - hat sich ergeben: A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) hat einen ausserkantonalen Sitz. Sie bezweckt zur Hauptsache die Realisation von Überbauungen und

die Veräusserung von Immobilien. Dazu kann sie Grundeigentum erwerben, veräussern, verwalten und belasten. Sie ist in mehreren Kantonen aktiv; unter anderem auch im Kanton Zürich, wo sie bereits diverse Projekte realisierte. In der Gemeinde C realisierte sie konkret die Überbauung D (drei Mehrfamilienhäuser mit UN-Garage), wobei sie die insgesamt erstellten 139 Wohnungen einzeln in Stockwerkeigentumseinheiten (nachfolgend Wohneinheiten) an individuelle Käufer veräusserte. Die Wohnungen wurden dabei noch im "Baustadium" verkauft. Bei der Vertragsunterzeichnung hatten die Käufer eine Anzahlung zu leisten. Im Zeitpunkt der Handänderung war dann der Restkaufpreis zu bezahlen, was die erwerbende Partei anlässlich der Eigentumsübertragung durch Vorlage eines unwiderruflichen Zahlungsverprechens einer Bank zu belegen hatte. Ein Grossteil der Handänderungen fand dabei zeitnah zur jeweiligen Fertigstellung/Bezugsbereitschaft in den Jahren 2015 und 2016 statt. Mit Beschluss des Ausschusses für Grundsteuern der Gemeinde C (nachfolgend Grundsteuerausschuss) vom 12. Juli 2019 wurde über diese Verkäufe grundstückgewinnsteuerlich gesamthaft abgerechnet und dabei der steuerpflichtige Grundstücksgewinn im Total auf ca. Fr. 14.5 Mio. festgesetzt (Geschäfts Nrn. GR15-0149 div.). Dieser Einschätzungsentscheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

## **E. 2**

Die zwei letzten Wohneinheiten der Überbauung D wurden anschliessend im Jahr 2019 verkauft. Auch dafür wurden Grundstückgewinnsteuern fällig. Der Grundsteuerausschuss verfügte für die beiden Handänderungen am 11. Juli 2019 einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 189'400.- (Geschäfts Nr. GR 2019/0049) resp. am 11. Juni 2020 über Fr. 234'000.- (Geschäfts Nr. GR 2019/0287). Der steuerpflichtige Grundstücksgewinn für im Kalenderjahr 2019 erfolgte Handänderungen belief sich somit insgesamt auf Fr. 423'400.-.

## **E. 3**

Nachdem sich abzeichnete, dass der Pflichtigen im Kanton Zürich im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuereinschätzung für die Steuerperiode 2019 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ein operativer Verlust (Betriebsverlust) resultieren würde, versuchte sie, diesen steuerlich bei den Einschätzungsentscheiden betreffend Grundstückgewinnsteuer zur Verrechnung zu bringen. Mit drei Eingaben vom 13. Juli 2020 reichte sie deshalb zwei Revisionsbegehren (betreffend Geschäfts 1 GR.2022.13

- 3 - Nrn. GR15-0149 div. sowie GR 2019/0049) sowie eine Einsprache ein (Geschäfts Nr. GR 2019/0287). Da jedoch zum Zeitpunkt der Einreichung die Einschätzung bzw. der steuerbare Gewinn im Kanton Zürich vom kantonalen Steueramt noch nicht rechtskräftig festgesetzt worden war und der Leiter Steuern der Gemeinde der Pflichtigen zusicherte, dass ihr bei Rückzug der Rechtsmittel keine Rechtsnachteile erwachsen würden, zog sie mit E-Mail vom 11. September 2020 ihre Revisionsbegehren und die Einsprache einstweilen wieder zurück.

## **E. 4**

a) Auch wenn vorliegend die Revision eines Grundstückgewinnsteuergeschäfts Verfahrensgegenstand bildet, geht es im Kern hauptsächlich um die Frage, wie sich der Reingewinn bzw. -verlust bei der Gewinnsteuer gemäss § 63 ff. StG 1 GR.2022.13

- 13 - zusammensetzt. Konkret uneinig sind sich die Parteien dabei, welcher Betrag gemäss § 64 Abs. 3 StG in der Steuerperiode 2019 aufgrund des im Kanton Zürich geltenden

monistischen Systems vom Reingewinn gewinnsteuerlich auszuklammern ist (sogenannte Entsteuerung oder Freistellung des Wertzuwachsgewins). Dies wiederum ist dann wegen der Scharnierfunktion von § 224a StG neuerdings (potentiell) auch für eine Grundstückgewinnsteuerbemessung von Relevanz, wenn für das betreffende Geschäftsjahr einerseits ein gewinnsteuerlich ungedeckter Betriebsverlust und andererseits ein Grundstückgewinn vorhanden ist (E. 1). Konkret gehen das kantonale Steueramt und die Pflichtige einerseits sowie der Grundsteuerausschuss andererseits nach einer anderen Berechnungsmethode vor. Das kantonale Steueramt geht gemäss Massgeblichkeitsprinzip von dem in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung 2019 ausgewiesenen Projektgewinn aus (E. 3b/aa) und entsteuert diesen Betrag im Jahr 2019 vollständig. Vollständig deshalb, weil unbestritten ist, dass darin keine bei der Gewinnsteuer zu erfassende wieder eingebrachten Abschreibungen enthalten sind (dazu nachfolgend E. 5b). Der Grundsteuerausschuss ist hingegen der Auffassung, dass die Freistellung nicht nach Massgabe der Erfolgsrechnung, sondern nach Massgabe der Grundsteuerentscheide der im betreffenden Jahr erfolgten Handänderungen bzw. den darin (kumuliert) festgesetzten steuerbaren Grundstückgewinnen zu erfolgen habe (E. 3d). Diese unterschiedlichen Herangehensweisen haben zur Folge, dass je nach Berechnung bei den Staatssteuern hinreichend primär heranzuziehendes Verrechnungssubstrat vorhanden ist oder eben nicht. Unbestritten ist dabei, dass, wenn bei den Staatssteuern (innerkantonale) hinreichend Verrechnungssubstrat vorhanden ist, der (innerkantonale) Betriebsverlust zunächst mit diesem zu verrechnen ist (§ 224a Abs. 1 StG). Ein diesbezügliches Wahlrecht besteht gemäss klarem Wortlaut der Bestimmung nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 224a N 6 StG). b) Diese unterschiedlichen Behördenauffassungen, die die Pflichtige als unverständlich bezeichnet, dürften darauf zurückzuführen sein, dass es bis zum Zeitpunkt der Inkraftsetzung von § 224a StG aus der Sicht der Gewinnbesteuerung betreffend Periodisierung des Entsteuerungszeitpunkts regelmässig keine Rolle gespielt haben dürfte, ob die handelsrechtlich ausgewiesenen und zu entsteuernden Wertzuwachsgewinne tatsächlich der Bemessungsperiode oder effektiv einer früheren Periode zuzurechnen waren. Aus gewinnsteuerlicher Sicht war primär von Relevanz, dass der Wertzuwachsge winn betragsmässig nur einmal und gesamthaft in der richtigen (Maximal-)Höhe freigestellt wurde. Darauf scheint auch der zuständige kantonale Steuerkommissär im Rahmen der Einschätzung primär sein Augenmerk gelegt zu haben, indem er in seiner 1 GR.2022.13

- 14 - Berechnung vom 1. Oktober 2020 einerseits die Grundstückgewinne des Projekts D insgesamt plausibilisierte und andererseits sicherstellte, dass der entsprechende Saldo nicht grösser war, als das bei der Gewinnsteuer bereits berücksichtigte Total. Die Grundstückgewinnsteuerentscheide sind demnach bis anhin nur insoweit in die Gewinnsteuerfestsetzung miteingeflossen, als dass geschaut wurde, dass gesamthaft nicht zu viel entsteuert wurde. Die Frage der Periodizität spielte bei dieser effektiv oftmals periodenübergreifenden Gesamtbetrachtung hingegen eine untergeordnete Rolle. Dieses Vorgehen ist bis anhin auch vom Steuerrekursgericht nicht beanstandet worden bzw. es ging gar nach dem gleichen Muster vor. Exemplarisch sei dazu auf einen jüngst ergangenen Entscheid vom 25. November 2022 (1 ST.2022.33) verwiesen, in welchem es im Rahmen einer periodenübergreifenden und um anteilige Steuern etc. bereinigten Gesamtgewinnberechnung letztendlich gar zum Ergebnis gelangte, dass es sich bei dem in der Jahresrechnung ausgewiesenen (an sich periodenfremden) Gewinn in der Steuerperiode 2015 ursprünglich vollständig um Grundstückgewinn gehandelt haben musste, obwohl in der besagten Steuerperiode unbestrittenermassen gar keine Handänderung mehr

stattgefunden hatte (die steuerpflichtige Person veräusserte die letzte ihrer Wohneinheiten unbestrittenermassen bereits im Vorjahr). Dieser Gewinn wurde dann trotz explizit geäussertter Bedenken betreffend die Periodizität gemäss § 64 Abs. 3 StG von der Gewinnsteuer freigestellt (Erwägung 2c). Obwohl das Hauptsteuerdomizil der Gesellschaft dem Kanton Zürich basierend auf den massgeblichen Jahresrechnungen insgesamt objektmässig einen höheren (Grundstück-)Gewinnanteil zuwies, war die Vorinstanz im vorangehenden Einspracheverfahren im Gegensatz dazu zwar gewillt, gemäss Massgeblichkeit auch periodenfremden Grundstückgewinn zu versteuern, jedoch höchstens im Umfang der kumulierten (periodenübergreifenden) Grundstückgewinne gemäss Grundstückgewinnsteuerentscheide. c) Aus der grundstückgewinnsteuerlichen Optik wiederum war der Zeitpunkt der Entsteuerung ebenfalls irrelevant, da innerkantonal entstandene Betriebsverluste für Handänderungen bis und mit Steuerperiode 2018 nicht mit Grundstückgewinnsteuersubstrat verrechnet werden konnten (ausführlich BGE 145 II 306; BGE 139 II 373; zur interkantonal gegebenenfalls abweichenden Ausgangslage vgl. anstatt vieler BGr, 31. Januar 2023, 9C\_628/2022). Dies änderte sich folglich erst mit der Inkraftsetzung von § 224a StG per 1. Januar 2019, wie der vorliegende Fall exemplarisch zeigt. Im Gegensatz zu früher (dazu VGr, 9. Dezember 2009, SB.2008.00121, E. 2.3.2), wurde mit Inkraftsetzung von § 224a StG eine Abstimmung zwischen Grundstückgewinnsteuer und Gewinnsteuer insoweit erforderlich (E. 1). Das Element der Periodizität dürfte demnach 1 GR.2022.13

- 15 - allgemein an Relevanz gewinnen, weil sich der gewinnsteuerliche Entsteuerungszeitpunkt neu potenziell grundstückgewinnsteuerlich auswirken kann, da der Grundstückgewinn und der verrechenbare Betriebsverlust demselben Geschäftsjahr zugeordnet werden müssen (E. 1a). Für das vorliegende Verfahren hat die dargelegte untergeordnete Relevanz und Beachtung der Periodizität vor Inkraftsetzung von § 224a StG zur Folge, dass nicht ohne Weiteres auf die besagten Präjudizien, in denen de facto gewinnsteuerlich dem Massgeblichkeitsprinzip den Vorzug gegeben wurde (E. 4b), abgestellt werden kann.

## **E. 5**

a) aa) Das Objekt der Gewinnsteuer bildet der gesamte Reingewinn, d.h. die Differenz der Vermögenszugänge und -abgänge einer Rechnungsperiode (§ 63 StG). Der Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Wie bei der direkten Bundessteuer gilt dabei auch bei den Staats- und Gemeindesteuern das sogenannte Massgeblichkeitsprinzip, welches aus den Begriffen "Reingewinn" im Ingress i.V.m. "Erfolgsrechnung" in Bst. a und b von Art. 24 Abs. 1 StHG sowie dem Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung gemäss Art. 129 Abs. 1 und 2 BV hergeleitet wird (BGr, 14. November 2019, 2C\_119/2018, E. 3.3 mit Hinweisen; Altorfer/Duss/Felber, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in: veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, S. 985 N 4). Das Massgeblichkeitsprinzip besagt im Wesentlichen, dass die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden (BGE 141 II 83 E. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 4 ff. StG; Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung, 2020, S. 97 ff., je mit Hinweisen auch zum Folgenden). Die Handelsbilanz bleibt deshalb für die Steuerbehörden massgebend, solange sie nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstösst und das Steuerrecht keine abweichenden Vorschriften/Korrekturnormen enthält. Umgekehrt bedeutet dies, dass die Handelsbilanz aber

nur dann eine taugliche Grundlage für die Steuererhebung darstellt, wenn sie nach den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss zustande gekommen ist (StRK I, 30. Mai 2001, 1 ST.2001.32, E. 2a = StE 2002 B 72.12 Nr. 6, mit Hinweisen). Darüber, was handelsrechtskonform und handelsrechtswidrig ist, entscheidet das Obligationenrecht in seinen allgemeinen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR). Buchungen jeglicher Art, die diesen Regeln widersprechen, sind demzufolge auch steuerrechtlich unbeachtlich (StRG, 28. Februar 2017, 1 DB.2016.173/1 ST.2016.205, E. 2b). 1 GR.2022.13

- 16 - bb) Als Folge des Massgeblichkeitsprinzips und des Grundsatzes von Treu und Glauben sind handelsrechtswidrige Bilanzen für steuerliche Zwecke zu berichtigen (BGE 141 II 83 E. 3.3; BGr, 15. November 2018, 2C\_102/2018 E. 3.2.2;). In Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird (Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 15 Rz. 67a; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 135 f. StG; Altorfer/Duss/Felber, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, 724 ff.). Bilanzberichtigungen können – solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen – immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person auswirken. Ist indessen die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund zulässig (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen; BGr, 26. August 2014, 2C\_911/2013, E. 6.1.2). cc) Die Steuerbehörden und Steuerjustiz haben sich bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung betreffend Intervention grosse Zurückhaltung aufzuerlegen. Es kann insbesondere nicht Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung sein, umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung vorfrageweise einer Prüfung zu unterziehen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln. Steuerrechtlich darf und muss daher lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht von einer von der Revisionsstelle geprüften und von der Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz und Erfolgsrechnung abgewichen werden. Diese gebotene steuerbehördliche Zurückhaltung wird als sogenannte "Offensichtlichkeitsdoktrin" bezeichnet (VGr, 29. April 2020, SB.2019.00118, E. 5.2.2, mit Hinweisen; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2017, Art. 57 N 125 f. DBG; a.M. Bertschinger, S. 130 ff., je mit Hinweisen). 1 GR.2022.13

- 17 - b) aa) Der Kapitalgewinn bei Grundstückverkäufen ist handels- und steuerrechtlich die Differenz zwischen Erlös und (gewinnsteuerlich massgeblichem) Buchwert einer bestimmten einzeln bewerteten Liegenschaft (VGr, 9. Dezember 2009, SB.2008.00121, E. 2.3.1, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 14 N 1). Er ist in zwei Komponenten unterteilt und umfasst damit sowohl die wieder

eingebrachten Abschreibungen als auch einen allfälligen Wertzuwachs (BGr, 9. März 2020, 2C\_255/2019, E. 2.2.2 = StR 75, 550; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. A. 2022, Art. 58 N 167 DBG, mit Hinweisen). Weil es sich bei den Gewinnen auf Liegenschaften um Unternehmensgewinne handelt, die als Reinvermögenszugänge im Saldo der Erfolgsrechnung enthalten sind, bedarf es im Kanton Zürich allerdings einer steuerlichen Korrektur des entsprechenden in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Kapitalgewinns (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 275 StG; Reich, § 20 Rz. 28). Ansonsten käme es wegen des geltenden monistischen Systems (E. 1a) zwangsläufig zu einer unzulässigen Doppelbelastung. Gesetzlich geregelt ist dies in § 64 Abs. 3 StG (ebenso § 18 Abs. 5 StG bei selbständiger Erwerbstätigkeit). Im Wortlaut hält die Norm fest, dass Gewinne auf Grundstücken in jenem Umfang als Gewinn steuerbar sind, in dem Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen, einschliesslich der Baukreditzinsen den Gewinnsteuerwert übersteigen. Im alten Steuergesetz vom 8. Juli 1951 (aStG) fand sich eine entsprechende Regelung in den §§ 22 und 45 Abs. 2. Nach dem ursprünglichen Wortlaut dieser altrechtlichen Bestimmungen waren dabei "Gewinne auf Liegenschaften (...) nur in dem Umfang als Ertrag steuerbar, in dem Abschreibungen zugelassen worden [waren]"; besteuert wurden also die sogenannten "wiedereingebrachten Abschreibungen" (StRG, 25. November 2022, 1 ST.2022.33, mit Verweis auf StRK I, 6. Juni 1996 = StE 1997 B 72.11 Nr. 4, auch zum Folgenden). bb) Die Formulierung im Sinn der heutigen Regelung wurde mit der Gesetzesrevision vom 6. Juni 1982 eingeführt: Mit der Neuformulierung wurde grundsätzlich keine Änderung der bestehenden Ordnung bezweckt. Ebenfalls nicht angetastet werden sollte mit der Neufassung, dass ein Teil des Wertzuwachsgeinns bei einer Besitzdauer von mehr als 20 Jahren gegebenenfalls steuerfrei bleibt, wovon bei wortgetreuer Anwendung auszugehen wäre (StRG, 25. November 2022, 1 ST.2022.33, mit Verweis auf StRK I, 6. Juni 1996 = StE 1997 B 72.11 Nr. 4). cc) Der Gewinnsteuer unterliegt also nach wie vor und ungeachtet einer allfälligen Besteuerungslücke bei der Grundstückgewinnsteuer nur die "Abschreibungsquote" 1 GR.2022.13

- 18 - am Veräusserungserlös, d.h. die Summe der früher zugelassenen (und mit dem Verkaufspreis wiedereingebrachten) Abschreibungen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216–226, N 6 ff. StG). Damit erweisen sich die §§ 18 Abs. 5 StG und 64 Abs. 3 StG als gemischt verfahrens- und materiell rechtliche Normen, deren Wortlaut zu weit gefasst ist. In materiell rechtlicher Hinsicht besagen sie, dass der buchmässige Grundstückgewinn im Umfang der (offenen sowie zusätzlich der verdeckten) steuerlich zugelassenen Abschreibungen der Einkommens- bzw. Ertragssteuer unterliegt. Deren verfahrensrechtlicher Gehalt besteht darin, dass der steuerbegründende Umstand solcher Abschreibungen im Umfang des Unterschiedsbetrags zwischen dem Anlagewert (gemäss Grundsteuerveranlagung; dazu nachfolgend E. 5c/bb) und dem Buchwert der veräusserten Immobilie im Sinn einer Tatsachenvermutung präsumiert wird. Diese gesetzliche Vermutung kann aber widerlegt werden, indem dargetan wird, dass die Vermutungsbasis keine Rückschlüsse auf das Steuerobjekt zulässt. Neben den bereits erwähnten Fällen ist dabei insbesondere auch an die nachgewiesene Unrichtigkeit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung zu denken. c) aa) § 64 Abs. 3 StG enthält abgesehen davon, dass er bei Gewinnen auf Grundstücken nur die wieder eingebrachten Abschreibungen für steuerbar erklärt, keine Anweisungen über die Art der steuerlich massgebenden Gewinnermittlung. Das bedeutet, dass auch für die Ermittlung der wieder eingebrachten Abschreibungen das Massgeblichkeitsprinzip zu befolgen ist (StRG, 22.

Oktober 2008, 2 ST.2008.251, E. 3a; bestätigt mit VGr, 9. Dezember 2009, SB.2008.00121, E. 2.3.1; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 14 N 6). Handelsrechtskonformität vorausgesetzt ergibt sich qua Massgeblichkeitsprinzip im Anwendungsbereich von § 64 Abs. 3 StG folglich, dass nicht nur betreffend die betragsmässige Gewinnbemessung, sondern auch betreffend Besteuerungszeitpunkt auf die entsprechende Jahresrechnung abzustellen ist. bb) Das Bundesgericht prüft mit Bezug auf die Abgrenzung von Einkommens-/ Gewinnsteuer einerseits und Grundstückgewinnsteuer andererseits dort, wo die beiden Steuern – wie im monistischen System – ineinandergreifen, mit voller Kognition, ob diese Aufteilung mit dem Steuerharmonisierungsgesetz übereinstimmt (StRG, 22. Oktober 2008, 2 ST.2008.251, E. 3b, auch zum Folgenden). Dabei hat es festgestellt, dass dem kantonalen Gesetzgeber "einzig in Bezug auf allfällige kantonale Besonderheiten, die den der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Teil betreffen", ein gewisser Spielraum zusteht (BGE 145 II 206, E. 3.2.4; BGE 131 II 722 E. 2.2.; BGr, 24. August 2007, 2A.118/2007). Den Kantonen kommt deshalb gemäss Umkehrschluss für die 1 GR.2022.13

- 19 - Bestimmung des der Einkommens-/Gewinnbesteuerung unterliegenden Teils des Grundstückgewinns kein gesetzgeberischer Spielraum zu. Der einkommens- bzw. gewinnsteuerliche Anteil des Grundstückgewinns ist gemäss Art. 7 und 12 StHG vollumfänglich vertikal harmonisiert (BGE 143 II 382 E. 4.1; BGE 133 II 114 E. 3.2; Hunziker/Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 12 N 24 StHG; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 14 N 3). Die wieder eingebrachten Abschreibungen können deshalb bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen nicht ausgehend von der Grundstückgewinnsteuerveranlagung berechnet werden. Der alten Praxis, nach welcher für die Ermittlung des einkommenssteuerrechtlich massgebenden Liegenschaftengewinns betreffend Anlagewert und Erlös auf die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer abgestellt wurde (vgl. Ziff. 125 der Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 3. Juli 1952, in der Fassung vom 8. September 1982; in Kraft bis Ende 1999), ist demnach mit Inkraftsetzung von Art. 12 Abs. 4 StHG die Grundlage entzogen worden. Daran nichts zu ändern vermag auch der Umstand, dass gewisse hier nicht relevante Ausnahmen vorbehalten, nach wie vor und wohl der Einfachheit halber praxisgemäss die Anlagekosten gemäss § 219 Abs. 1 StG gestützt auf den Entscheid über die Grundstückgewinnsteuer festgesetzt werden (diese gehen in der Regel weiter als der Erwerbspreis unter Einschluss der wertvermehrenden Aufwendungen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 276 i.V.m. § 18 N 144 f. StG). Entgegen der Auffassung des Grundsteuerausschusses (R-act. 4 S. 3) kann daraus zumindest nicht abgeleitet werden, dass dies praxisgemäss auch für den massgeblichen Erlös bzw. Kapitalgewinn gelten muss. cc) Aus § 64 Abs. 3 StG ableiten lässt sich weiter, dass der gesamte restliche Kapitalgewinn bei einem Grundstückverkauf, der nicht von der Gewinnsteuer erfasst ist, freizustellen ist. Der freizustellende Betrag ergibt damit zusammen mit den wieder eingebrachten Abschreibungen 100% des Kapitalgewinns, d.h. es gibt keine weitere betragsmässige Komponente, der weder zu entsteuern noch bei der Gewinnsteuer zu erfassen wäre. Die erwähnte Lückenlosigkeit hat demgemäss zur Folge, dass auch das zu entsteuernde Substrat als vollumfänglich harmonisiert zu betrachten ist (E. 5c/bb). Die kantonale Autonomie besteht einzig darin, zu entscheiden, in welchem Umfang und wie stark der freigestellte Wertzuwachsgeinn grundstückgewinnsteuerlich besteuert wird. Art. 12 StHG lässt den Kantonen diesbezüglich noch einen gewissen Spielraum und schreibt

ihnen nur gewisse Grundparameter vor; z.B., dass sie grundsätzlich eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben haben. Der entsteuerte 1 GR.2022.13

- 20 - Wertzuwachsge- winn ist deshalb nicht zwingend verbindliche und relevante Ausgangs- grö- ße bei der Grundstückgewinnbemessung, sondern definiert, qua Doppelbesteue- rungsverbot, lediglich dessen Maximum. Namentlich bei einer Haltedauer von mehr als 20 Jahren kommt es gemäss § 220 Abs. 2 StG deshalb regelmässig zu einer (gesetzge- berisch gewollten) Besteuerungslücke beim Wertzuwachsge- winn, die weder durch eine zusätzliche Gewinn- noch Grundstückgewinnbesteuerung zu füllen ist (vgl. auch Rich- ner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB §§ 216-226 N 6 StG, sowie zu den weiteren denkbaren Ausnahmen vgl. §18 N 145 StG und StRG, 25. November 2022, 1 ST.2022.33, mit Ver- weis auf StRK I, 6. Juni 1996 = StE 1997 B 72.11 Nr. 4). d) In zeitlicher Hinsicht werden die Steuern vom Reingewinn für jede Steuerpe- riode festgesetzt und erhoben (§ 83 Abs. 1 StG). Als Steuerperiode gilt das Geschäfts- jahr (Art. 83 Abs. 2 StG). Der steuerbare Reingewinn bemisst sich nach dem Ergebnis der Steuerperiode (§ 84 Abs. 1 StG). Dies im Gegensatz zur Grundstückgewinnsteuer, die im Kanton Zürich als direkte Spezialeinkommenssteuer ausgestaltet ist, die nicht pe- riodisch, sondern als Objektsteuer auf den anlässlich einer Handänderung erzielten Ge- winn erhoben wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216-226 N 15c ff. und 21 StG). Dieser Gewinn wiederum ist jener Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Die Anlagekosten sind dabei keine Grössen der Bilanz bzw. Erfolgsrechnung, sondern sie ermitteln sich einzig nach Massgabe von § 221 StG. Dem Massgeblichkeitsprinzip und der gewinnsteuerlichen Steuerperiode kommen dies- bezüglich keine Bedeutung zu. Besteuert wird allgemein der Wertzuwachsge- winn zwi- schen zwei Handänderungen ohne (direkten) Bezug zu einer bestimmten Steuerperiode. Insoweit erweist sich die Aussage des kantonalen Steueramts, die Gemeinde C hätte (aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips) noch einen Grundstückgewinn von ca. Fr. 2.3 Mio. besteuern können, wobei innerkantonale Betriebsverluste in der Höhe von ca. Fr. 674'000.- davon hätten abgezogen werden müssen, offensichtlich als falsch.

## **E. 6**

a) Soweit ersichtlich hat sich das Steuerrekursgericht in gewinnsteuerlichen Fällen insbesondere seit Inkraftsetzung von § 224a StG nie explizit mit der Frage befas- sen müssen, nach welcher Vorgehensweise sich der gemäss § 64 Abs. 3 StG freizustel- lende Betrag berechnet (E. 4). Dem Wortlaut selbst kann dazu unbestrittenermassen nichts entnommen werden. Die nunmehr strittige Frage lässt sich allerdings mit Verweis auf frühere Entscheide dennoch beantworten, die namentlich die Berechnung der Höhe der wieder eingebrachten Abschreibungen zum Gegenstand hatten. Zunächst hat das 1 GR.2022.13

- 21 - Steuerrekursgericht im Jahr 2008 entschieden, dass mit Bezug auf die wieder einge- brachten Abschreibungen das Massgeblichkeitsprinzip gilt (StRG, 22. Oktober 2008, 2 ST.2008.251, E. 3a f.; vorne E. 5c/aa, auch zum Folgenden). Es kam zum Schluss, dass die Ermittlung des der Einkommens-/Gewinnsteuer unterliegenden Anteils als harmoni- sierungsrechtlich abschliessend normiert zu betrachten sei. Deshalb falle es ausser Be- tracht, die Auslegung der gewinnsteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften in ei- nem monistischen Kanton wie dem Kanton Zürich von den dort geltenden Grundstückgewinnsteuervorschriften abhängig zu machen, denn dies würde kantons- spezifisches Bundes"sonderrecht" schaffen. Dieser Entscheid wurde vom Verwaltungs-

gericht bestätigt (VGr, 9. Dezember 2009, SB.2008.00121). Auch dieses betonte, dass die Ermittlung des steuerbaren Unternehmensgewinns gemäss § 64 Abs. 1 StG vom Massgeblichkeitsprinzip beherrscht werde. Dass sich auch der Kapitalgewinn als Gesamtgrösse bei Grundstückenverkaufen steuerlich qua Massgeblichkeit aus der Handelsbilanz ergibt (die Differenz zwischen Buchwert und Verkaufspreis), ist ebenfalls etablierte Rechtsprechung (E. 5b/aa). b) Gewinnsteuerrechtlich gilt damit gemäss Rechtsprechung mit Bezug auf die Grösse des Grundstück-Kapitalgewinns (bestehend aus dem Total gemäss handelsrechtlicher Einzelbewertung der wieder eingebrachten Abschreibungen und dem Wertzuwachsgehalt) und den wieder eingebrachten Abschreibungen das Massgeblichkeitsprinzip. Dadurch lässt sich auch die nunmehr strittige Frage der Berechnung des zu entsteuernden Betrags gemäss § 64 Abs. 3 StG indirekt beantworten: Wenn von zwei der insgesamt drei voneinander abhängenden Komponenten das Massgeblichkeitsprinzip gilt, hat dies indirekt zur Folge, dass dieses auch für die dritte Komponente – den zu entsteuernden Betrag – gelten muss. Gewinnsteuerlich handelt es sich dabei nur um den entsprechenden nicht gewinnsteuerlich massgeblichen "Restbetrag" und nicht um eine nach separaten Parametern zu berechnende eigenständige Grösse. Nur auf diese Weise kann die harmonisierungsrechtlich vorgegebene Lückenlosigkeit sichergestellt werden (E. 5c/bb f., auch zum Folgenden). Nach diesem Muster ging das Steuerrekursgericht bereits auch in einem Entscheid vom 30. Juni 2015 vor (StRG, 2 ST.2013.173, E. 3d ff.; bestätigt mit VGr, 4. November 2015, SB.2015.00083). Das Abstellen auf die kommunalen Grundstückgewinnsteuereinschätzungen bzw. den darin festgesetzten kumulierten Grundstückgewinn erweist sich gewinnsteuerlich hingegen allgemein als unzuverlässige "Freistellungsgrösse", denn es gibt zu viele Ausnahmen, in denen der freizustellende Betrag und das effektiv von der Grundstückgewinnsteuer erfasste Gewinnsubstrat voneinander abweichen. 1 GR.2022.13

- 22 - c) Der Auffassung des Grundsteuerausschusses, die Freistellung des steuerbaren Grundstücksgewinns von der Gewinnsteuer i.S.v. § 64 Abs. 3 StG ermittle sich (ausschliesslich) nach den für die Grundstückgewinnsteuer geltenden Bemessungsregeln, kann folglich nicht beigespflichtet werden. Wenn kommunal eine eigene Berechnung des Betriebsverlusts im Zusammenhang mit der Verlustübernahme gemäss § 224a StG vorgenommen wird, hat sich die betreffende Gemeinde bei der (vorfrageweisen) gewinnsteuerlichen Berechnung gemäss §§ 63 ff. StG am Massgeblichkeitsprinzip bzw. an der gewinnsteuerlichen und handelsrechtlichen Jahresrechnung zu orientieren. Sie darf nicht einfach nur den steuerbaren Grundstückgewinn als Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Erlös gemäss eigenem Einschätzungsentscheid nach § 219 Abs. 1 StG als Freistellungsbetrag in die Berechnung miteinfließen lassen. Andernfalls würde nicht nur im vorliegenden Fall zu Problemen kommen, sondern es sind eine Vielzahl weiterer Konstellationen denkbar, in denen die Nichtbeachtung des Massgeblichkeitsprinzips auf Gemeindeebene in diesem Bereich unter Umständen zu grösseren Ungereimtheiten führen könnte. Dies zum Beispiel dann, wenn es sich um eine Gesamtveräusserung i.S.v. § 223 StG handelt oder wenn das Verfügungs-, das Verpflichtungsgeschäft, die Bezahlung des Kaufpreises und/oder der Grundstückgewinn-Besteuerungszeitpunkt in unterschiedliche Geschäftsjahre fallen. Das Handelsrecht lässt einem Unternehmen je nach Gewichtung der einzelnen Rechnungslegungsprinzipien – z.B. bei der Festsetzung des Realisationszeitpunkts – durchaus auch gewisse Interpretationsspielräume (ausführlich Bertschinger, S. 20 ff. sowie 26 ff.; vgl. dazu auch nachfolgend E. 8a). Dabei kann es dann nicht im Sinn von § 224a StG sein, wenn die

Gemeindesteuerbehörden durch Nichtbeachtung des Massgeblichkeitsprinzips ihr Grundstückgewinnsteuersubstrat wiederum möglichst vor der Verrechnung zu bewahren versuchen. Dass der (unbereinigte) kumulierte (netto) Grundstückgewinn unter Umständen betreffend Freistellung keine zuverlässige Referenzgrösse darstellt, kann sodann exemplarisch auch dem bereits mehrfach erwähnten Präjudiz vom 25. November 2022 des Steuerrekursgerichts entnommen werden. Die darin enthaltene Berechnung führt vor Augen, dass beispielsweise gerade bei Sachverhalten mit interkantonalen Elementen das blosses Abstellen auf die massgeblichen Grundstückgewinnsteuerschätzungen zu einem falschen Ergebnis führen kann (1 ST.2022.33, E. 2e, unter anderem aufgrund grundstückgewinnsteuerlich vorgesehener Pauschalabzüge für Liegenschaftenhändler, die sich betragsmässig nicht zwingend adäquat in der Buchhaltung niederschlagen). 1 GR.2022.13

- 23 -

### **E. 7**

a) Das Rechnungslegungsrecht gilt somit über die Scharnierwirkung des Massgeblichkeitsprinzips nicht nur für das Gewinnsteuerrecht, sondern eben auch für die Höhe des gemäss § 64 Abs. 3 StG zu entsteuernden Betrags. Dies wiederum gilt es auch im Rahmen von § 224a StG bei der kommunalen Grundstückgewinnsteuerbemessung zu berücksichtigen (E 1b/aa). Damit beläuft sich der zu entsteuernde Betrag nach § 64 Abs. 3 StG auf den in der Jahresrechnung 2019 ausgewiesenen Gesamtbetrag der Position "Erfolg aus Verkauf Grundstücke Kt. ZH" über ca. Fr. 2.3 Mio. (nach Berücksichtigung der anteiligen direkten Bundessteuer, vor der Betriebsverlustverrechnung; E. 3b/aa), denn es ist unbestritten, dass darin anteilig keine wieder eingebrachten Abschreibungen enthalten sind. Die vom kantonalen Steueramt mit Einschätzungsvorschlag vom 2. Oktober 2020 vorgenommene Ausscheidung und Einschätzung mit steuerbarem Reingewinn von Fr. 0.- erweist sich demgemäss methodisch insoweit als korrektes Vorgehen. Da folglich im Jahr 2019 kein (Betriebs-)Gewinnsteuersubstrat für die Verrechnung mit den Betriebsverlusten vorhanden ist, käme es nach § 224a StG zu einer Verrechnung mit den im Jahr 2019 festgesetzten Grundstückgewinnen, da diese aus dem gleichen Geschäftsjahr stammen (E. 1a). b) Das Gesagte gilt allerdings nur dann, wenn sich die Pflichtige überhaupt auf das Massgeblichkeitsprinzip berufen kann. Wie auf kantonaler Ebene muss auch auf kommunaler Ebene der Grundsatz gelten, dass Bilanz und Erfolgsrechnung für die Gemeinde nur bei entsprechender Handelsrechtskonformität im Rahmen der (vorfrageweisen) Betriebsverlustberechnung gemäss § 224a StG i.V.m. §§ 63 ff. StG verbindlich sind (E. 5a/aa). Dabei ist es sicherlich nicht falsch, wenn sich auch die kommunalen Steuerbehörden bei der Überprüfung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen (E. 5a/cc). Dies ist folglich in einem zweiten Schritt zu prüfen, denn die Rekursgegnerin macht im Fall der grundsätzlichen Berücksichtigung des Massgeblichkeitsprinzips eventualiter geltend, die Pflichtige könne sich aufgrund der nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung ohnehin nicht darauf berufen.

### **E. 8**

a) Besonderes Augenmerk gilt im vorliegenden Fall dem Zeitpunkt der Gewinnrealisation, der auch im Handelsrecht zentral ist. Im Handelsrecht gilt für die Gewinnermittlung dabei das Realisationsprinzip als Subsumtion unter das in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR verankerte Vorsichts- und Imparitätsprinzip (Müller/Henry/Barmettler, in: Rechnungslegung nach

Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., 2019, Art. 1 GR.2022.13

- 24 - 958c N 49 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 34 StG; Bertschinger, S. 177 f.; Reich, § 15 Rz. 77 ff.; je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Dieses besagt als Richtlinie für den Zeitpunkt der Ertragsverwirklichung und -verbuchung, dass Erträge grundsätzlich nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung, sondern erst, wenn durch einen Umsatzvorgang ein fester durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist, realisiert werden. Realisiert sind Erträge gemäss Bundesgericht somit dann, wenn die entsprechenden Leistungen erbracht oder rechtlich vollstreckbar geschuldet sind (BGE 116 II 533 E. 2dd) bzw. zufolge eines Geschäftsvorfalles gegen den Schuldner eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung entstanden ist (BGr, 12. Januar 2016, 6B\_830/2015, E. 3.1.2; BGr, 2. Mai 2014, 2C\_404/2013, E. 3.3.4, je mit Hinweisen). Ein allgemeingültiges Realisationskriterium gibt es dabei nicht (Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, S. 144 f., auch zum Folgenden). Der Realisationszeitpunkt lässt sich deshalb in allgemeiner Form nur negativ umschreiben als der Zeitpunkt, in welchem nur noch durch Wertberichtigung oder Rückstellung erfassbare Risiken vorhanden sind, also lediglich noch die Gefahr besteht, dass der Schuldner nicht bezahlt oder dass aus dem Geschäft sich noch Verbindlichkeiten entwickeln. Im Bereich der Leistungserstellung des Unternehmens geht man usanzgemäss davon aus, der Ertrag sei im Augenblick der Lieferung (bzw. der Erbringung der Leistung) realisiert. Kein Ertrag entsteht hingegen beispielsweise aus noch "schwebenden Geschäften", aus einer blossen Anwartschaft, aus einer durch eine echte Absichtserklärung untermauerten freudigen Erwartung oder aus einem aufschiebend bedingten Anspruch (Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2. A., 2019, N 170 ff.). Zu den für die Aktiengesellschaft massgeblichen Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung gehört ferner das Prinzip der sachlich und zeitlich konsequenten Periodenabgrenzung. Beim Periodizitätsprinzip handelt es sich um eine Grundfeste der ganzen Rechnungslegung, die mit dem Realisationsprinzip unauflösbar verbunden ist und der deshalb im Buchführungsrecht keine eigenständige Funktion zukommt (Reich, § 15 Rz. 84 ff., mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Vielmehr wird das Realisationsprinzip seit Langem (auch) als umfassender Periodisierungsgrundsatz verstanden. Ein von diesen Grundsätzen losgelöstes, steuerrechtliches Periodizitätsprinzip existiert sodann nicht. b) Auch bei der Veräusserung von Grundstücken geltend diese allgemeinen Grundsätze, wobei das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer den massgeblichen Zeitpunkt als jenen Zeitpunkt definiert, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen wurde und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint (BGE 105 Ib 238 E. 4b; Richner/Frei/Kaufmann/ 1 GR.2022.13

- 25 - Rohner, § 64 N 37 i.V.m. § 46a StG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Auf den Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, welche aber auf Kritik gestossen ist, dagegen nicht abzustellen (obwohl dann erst der Verkäufer seine eigene Leistung erbracht hat). Dieser höchstrichterlich definierte Realisationszeitpunkt gilt gemäss Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts denn auch nicht uneingeschränkt bei sämtlichen Liegenschaftsverkäufen. Namentlich bei der Veräusserung von Grundstücken zusammen mit erst noch zu erstellenden Bauten bestehen Vorbehalte. Da es sich dabei um gemischte Kauf-/Werkverträge handelt, bei denen nach der Rechtsprechung der unbedingte Anspruch auf die Vergütung erst mit der Ablieferung des Werks bzw. bei Bezug der Wohnungen entsteht, wird es (zumindest) in solchen Fällen als vertretbar erachtet, einen späteren Realisationszeitpunkt als steuerlich massgeblich zu

betrachten (ausführlich StRG, 29. September 2020, 1 DB.2020.4, mit weiteren Hinweisen).

## E. 9

a) Im vorliegenden Fall äussert auch die Rekursgegnerin Bedenken an der Handelsrechtskonformität der Jahresrechnung 2019 der Pflichtigen. In ihrem Eventualstandpunkt führt sie aus, für sie sei nicht ersichtlich, weshalb wegen des Vorsichtsprinzips ein Teil des 2015/2016 erzielten Gewinns in die Steuerperiode 2019 habe verschoben werden müssen. Wie aus den Werkverträgen zu den verkauften Wohneinheiten hervorgehe, sei der Bezug der Wohneinheiten jeweils nach deren Fertigstellung und kurz nach Bezahlung des Restkaufpreises anlässlich der Handänderung erfolgt. Eine Anzahlung habe zudem bereits vorgängig geleistet werden müssen. In der Regel dürfte somit der handelsrechtliche Gewinn, welcher mit dem Grundstückverkauf erzielt worden sei, und der bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbare Gewinn in die gleiche Periode gefallen sein. Ob dabei nunmehr auf den Zeitpunkt der Bezugsbereitschaft oder auf den Zeitpunkt der Bezahlung des Restkaufpreises anlässlich der Handänderung abgestellt werde, sei infolge der nahe beieinanderliegenden Daten unerheblich. Damit sei dem Vorsichtsprinzip bereits hinreichend Rechnung getragen. Bei dieser Sachlage habe keine Veranlassung bestanden, wegen noch bestehender Verlustrisiken die Ertragsfassung weiter hinauszuzögern. Aus diesen Gründen hätte der Steuerkommissär alle Grundstückgewinne 2015/2016 in den Steuerperioden 2015 oder 2016 von der Gewinnsteuer freistellen und demgemäss in der Steuerperiode 2019 lediglich noch Grundstückgewinne im Gesamtbetrag von ca. Fr. 423'000.- ertragsseitig erfassen müssen und auch freistellen können. 1 GR.2022.13

- 26 - Die Tatsache der Gewinnverschiebung könne an der Verpflichtung, die Freistellung periodengerecht vorzunehmen, nichts zu ändern. Es könne nicht im Belieben eines Steuerpflichtigen stehen, den Gewinn zu einem späteren Zeitpunkt auszuweisen, um so einen innerkantonalen Verlust bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen zu können. Offenbar seien nun aber im konkreten Fall die Einschätzungen der Jahre 2015 und 2016 inklusive Nichtverbuchung eines Grundstück-Gewinnanteils über ca. Fr. 1.88 Mio. akzeptiert und keine stille Reserve aufgerechnet worden. Somit könne bei der Einschätzung 2019 nicht von der Auflösung von versteuerten stillen Reserven gesprochen werden. Vor der periodengerechten gewinnsteuerlichen Entsteuerung sieht die Rekursgegnerin deshalb keinen Anlass, den Betriebsverlust grundstückgewinnsteuerlich übernehmen zu müssen. Sollte die ungenügende Steuerfreistellung indessen von der Pflichtigen für die Steuerperioden 2015/2016 revisionsweise korrigiert werden und würden ihr danach für das Steuerjahr 2019 bei korrekter Steuerfreistellung noch Verlustvorträge übrigbleiben, so wäre sie hingegen im Rahmen eines weiteren Revisionsverfahrens zur grundstückgewinnsteuerlichen Verlustübernahme bereit. b) Diese Vorwürfe des Grundsteuerausschusses an die Adresse der Pflichtigen sind vorwiegend nicht von der Hand zu weisen, wenn man sich die einschlägigen Jahresrechnungen der Jahre 2015, 2016 und 2019 mit spezieller Berücksichtigung der Realisation resp. Periodizität etwas genauer anschaut (Einschätzungsakten 2015, 2016 und 2019, auch zum Folgenden). Die Handänderungen der Wohneinheiten der Überbauung D wurden darin wie folgt abgebildet: Im Umlaufvermögen der Bilanz 2015 reduzierte sich zunächst die Position D von ca. Fr. 72 Mio. im Vorjahr (2014) auf ca. Fr. 5.5 Mio. Auf der Seite der Passiven reduzierten sich die Positionen der Anzahlungen (übrige kfr. Verbindlichkeiten) von ca. Fr. 14.7 Mio. auf ca. Fr. 3.2 Mio. sowie der feste Vorschuss von ca. Fr. 46 Mio. auf Fr. 3 Mio. (langfristiges Fremdkapital). Dies lässt sich nur dadurch erklären, dass der Pflichtigen für

die verkauften Wohneinheiten entsprechende Mittel zugeflossen sind, mit welchen sie in der Folge namentlich das entsprechende (erfahrungs-gemäss) hypothekarisch gesicherte Darlehen für den Bau der Überbauung zurückzahlte (= fester Vorschuss). Dass ein nicht unerheblicher Teil der Fertigstellung der Wohneinheiten und Handänderungen im Jahr 2015 stattfand, bestätigt auch der Grundstückgewinnsteuer-Einschätzungsentscheid Geschäfts Nrn. GR15-0149 div. vom 12. Juli 2019. Trotz dieser vielen Handänderungen und der Pflichtigen zugeflossene Mittel durch jeweilige Bezahlung des Restkaufpreises bei Eigentumsübertragung (vgl. 1 GR.2022.13

- 27 - Prozessgeschichte Bst. A) ist in der Erfolgsrechnung 2015 keinerlei anteiliger Gewinn verbucht worden ("Gewinn aus Verkauf Kt. ZH: Fr. 0.-"). Dessen anteilige Erfassung als Projektgewinn erfolgte erst im Folgejahr (2016), im Umfang der besagten, offensichtlich gerundeten Fr. 9.5 Mio. Ebenfalls im Jahr 2016 verringerte sich sodann das entsprechende Projektaktivum D im Umlaufvermögen von Fr. 5.5 Mio. auf ca. Fr. 640'000.- (bis ins Jahr 2018 erhöhte sie sich sodann wieder leicht auf Fr. 1.6 Mio. und wurde dann im Jahr 2019 auf Fr. 0.- reduziert). Auf je Fr. 0.- reduzierten sich sodann in der Jahresrechnung 2016 die geleisteten Anzahlungen sowie der mit dem Projekt zusammenhängende feste Vorschuss. Der restliche Projektgewinn über ca. Fr. 2.5 Mio. wurde dann in der Erfolgsrechnung 2019 erfasst (vorne E. 3a). Mit dem Verkauf der letzten Wohneinheit wurde auch die entsprechend im Umlaufvermögen aktivierte Position auf Fr. 0.- gesetzt. c) aa) Dieses Vorgehen der Pflichtigen ist offensichtlich nicht korrekt. Handelsrechtlich korrekt wäre mit Bezug auf den Verkauf der einzelnen Wohneinheiten vielmehr wie folgt vorzugehen gewesen: Gemäss tatsächlichem Sachverhalt ist zunächst beachtlich, dass die Pflichtige die Wohneinheiten individuell an diverse Verkäufer auf Wohnheitsbasis verkaufte (E. 3a). Es wurde hingegen nicht das Gesamtprojekt an eine oder mehrere Investoren als solches veräussert. Auf der individuellen Ebene erfolgte auch der vertraglich festgesetzte Leistungsaustausch zwischen den Parteien. Spätestens mit Bezug der Wohneinheiten war der individuelle Geschäftsvorfall bzw. konkret der Leistungsaustausch zwischen Verkäuferin und Käufer demnach abgeschlossen. Diesen Ausgangssachverhalt gilt es handelsrechtlich abzubilden. Zunächst wären folglich sämtliche Grundstücksgewinne (= Verkaufspreis ./ . anteilige Anlagekosten) spätestens in demjenigen Geschäftsjahr zu erfassen gewesen, in welchem der Wohnungskauf rechtsgültig abgewickelt wurde, wobei vorliegend nicht abschliessend geklärt zu werden braucht, ob nun der Zeitpunkt der Grundbucheintragung/Eigentumsübertragung oder gar der Bezugszeitpunkt/die Bezugsabnahme massgeblich ist (E. 7c). Diese Termine dürften im Regelfall gemäss vertraglicher Ausgestaltung im Kaufvertrag nahe beieinandergelegen haben (vgl. der exemplarisch eingereichte Kaufvertrag). Ein Grossteil des Grundstücksgewinns aus den Teilverkäufen – sicherlich mehr als die ausgewiesenen Fr. 9.5 Mio. – wäre in beiden Fällen demnach handelsrechtlich zwingend in den Geschäftsjahren 2015 oder 2016 über die Position "Erfolg aus Verkauf Grundstücke Kt. ZH" in der Erfolgsrechnung zu erfassen gewesen. Der Geldfluss im besagten Zeitraum (E. 8b) bestätigt einwandfrei, dass der Erlös definitiv erwirtschaftet worden ist. Dies wiederum stellt allgemein Grundlage für die partielle steuerliche Gewinnabschöpfung dar (Bertschinger, 1 GR.2022.13

- 28 - S. 89 ff. und 179). Der Realisationszeitpunkt berechtigt nicht nur, sondern verpflichtet das Unternehmen vielmehr, den erzielten Ertrag auszuweisen (Reich, § 15 Rz. 79). bb) Ein partieller Aufschub über den besagten massgeblichen Zeitpunkt hinaus ist handelsrechtlich damit klarerweise unzulässig. Im Normalfall dürften mit Bezug auf die einzelne

Handänderung keine Risiken mehr vorhanden gewesen sein, die nach Massgabe des Vorsichtsprinzips der individuellen Ertrags erfassung noch entgegengestanden hätten (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR). Dafür sorgte die Pflichtige im Kaufvertrag selbst, indem sie nur zur Eigentumsübertragung gewillt war, wenn die Käufer anlässlich der Eigentumsübertragung ein unwiderrufliches Zahlungsverprechen einer Schweizer Bank vorlegen konnten (Prozessgeschichte Bst. A). Aus der Optik der Pflichtigen war folglich allgemein zu diesem Zeitpunkt der Ertrag als realisiert zu betrachten. Individuelle Risiken, die gemäss Vorsichtsprinzip einer Realisation in jenem Zeitpunkt noch entgegengestanden hätten, wären von ihr deshalb pro Handänderung aufzuzeigen gewesen. Sie hat sich allerdings im Verlauf des Verfahrens nie substantiiert dazu geäussert (z.B. grössere Garantiefälle für einzelne Wohnungen, generelle grössere Probleme mit der Bausubstanz, unerwartete individuelle Liquiditätsprobleme bei einem der Käufer oder einer Bank etc.). Vielmehr wies sie bloss auf das abstrakte, nicht dem einzelnen Geschäftsvorfall zurechenbare Risiko hin, dass sie auf jeden Fall zum Gläubigerschutz habe vermeiden wollen, einen zu hohen Projektgewinn auszuweisen, den sie gegebenenfalls nachträglich nach unten hätte korrigieren müssen. cc) Jedenfalls ist damit nicht ersichtlich, dass mit Bezug auf gewisse bereits verkaufte Wohneinheiten noch hinreichend Unsicherheiten für den tatsächlichen Leistungszufluss bestanden hätten. Das bedeutet allerdings nicht, dass geradezu undenkbar ist, dass der Pflichtigen ab Verkaufszeitpunkt der Wohneinheiten keine zukünftigen finanziellen Risiken mehr drohen. Dies räumt auch die Rekursgegnerin ein und geht auch aus dem exemplarisch eingereichten Kaufvertrag hervor. Es kann durchaus vorkommen, dass die Pflichtige als Projektentwicklerin nachträglich noch (anteilig) für etwaige Garantieverpflichtungen, Baumängel, Prozessrisiken etc. finanziell aufkommen muss. Dies wiederum kann sich gesamthaft negativ auf den Gesamt-Projektgewinn auswirken, soweit ein entsprechender Mehraufwand nicht wiederum auf Dritte abgewälzt werden kann. Eine gestaffelte Ertragsverbuchung vermag dieses latente Haftungsrisiko jedoch nicht zu rechtfertigen. Für solche etwaigen von ihr zukünftig zu tragende Verpflichtungen, die sich, wenn überhaupt, erwartungsgemäss erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklichen werden und denen kein zurechenbarer Gegenwert 1 GR.2022.13

- 29 - gegenübersteht, wäre nach anerkannten handelsrechtlichen Grundsätzen vielmehr eine Rückstellung gemäss Art. 960e Abs. 2 und/oder Abs. 3 OR zu bilden gewesen (Böckli, N 1001 ff.; Reich, § 15 Rz. 91; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 10 und N 116 ff. StG; Weidmann, S. 144 ff.; Bertschinger, S. 314). Die Höhe der Rückstellung hätte dabei denjenigen Betrag nicht übersteigen dürfen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung hätte gerechnet werden müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 120 und 122 StG). Die Rückstellung wäre in der Jahresrechnung separat auszuweisen gewesen. Konkret aufwandseitig in der Erfolgsrechnung und fremdkapitalseitig in der Bilanz (Böckli, N 1003). Hingegen ist es nach dem Prinzip der Einzelbewertung handelsrechtlich unzulässig, mittels verzögerter Erfassung des Grundstücksgewinns oder Verrechnung der beiden Positionen eine Art "versteckte Rückstellung" zu bilden. Entsprechend der Höhe der Rückstellung hätte sich der objektmässig nach Zürich auszuscheidende Reingewinn in den Steuerperioden 2015/2016 reduziert. Ob überhaupt und gegebenenfalls im welchem Umfang die Bildung einer solchen im Jahr 2015/2016 tatsächlich handelsrechtlich angezeigt gewesen wäre, lässt sich vorliegend aufgrund der eingereichten Akten und mangels Substantiierung der Pflichtigen nicht abschliessend beurteilen. Den massgeblichen Jahresrechnungen kann entnommen werden,

dass keine entsprechende Rückstellung erfasst worden ist. Deren Bildung wurde von der Rekursgegnerin zwischenzeitlich einmal vermutet (vgl. die entsprechenden Abklärungen der Rekursgegnerin beim kantonalen Steueramt vom 26. März 2021. dd) Eine solche im Jahr 2015 und/oder 2016 zu bildende Rückstellung hätte dann in den Folgejahren laufend überprüft und gegebenenfalls angepasst werden müssen (Böckli, N 1073, auch zum Folgenden). Einerseits wäre sie dann partiell aufzulösen gewesen, wenn kausale Aufwandsereignisse eingetreten wären. Andererseits wäre deren Höhe sporadisch im Rahmen der Risikoevaluation zu überprüfen und anhand der aktuellen Lage gegebenenfalls durch Erhöhung oder Reduktion anzupassen gewesen. Sobald mit Bezug auf die Überbauung D nicht mehr mit zukünftigen Verpflichtungen zu rechnen gewesen wäre, wäre die (restliche) Rückstellung aufzulösen und als ausserordentlicher, objektmässig nach Zürich auszuscheidender Ertrag in der Erfolgsrechnung zu erfassen gewesen. Als diesbezüglich passender Auflösungszeitpunkt wäre sicherlich schwerpunktmässig das Geschäftsjahr 2019 in Frage gekommen, in welchem die letzten beiden Wohneinheiten des Projekts verkauft wurden. Das operative Ergebnis der Jahresrechnung 2019 erweist sich damit nicht zwingend als falsch, sofern 2015/2016 eine Rückstellungsbildung über ca. Fr. 1.9 Mio. handelsrechtlich zulässig gewesen und diese nunmehr aufgelöst worden wäre. Unzulässig bzw. falsch ist hingegen in jedem Fall, dass 1 GR.2022.13

- 30 - die im Effekt aufgelöste (zu hohe) Rückstellung und der Grundstückgewinn in der Jahresrechnung der Pflichtigen nicht als gesonderte Positionen ausgewiesen worden sind. Namentlich die Grundsätze der Klarheit, Verständlichkeit und der Wesentlichkeit und das Prinzip der Einzelbewertung lassen es nicht zu, diese beiden Positionen des (periodisch richtigen) Grundstückgewinns und des (periodenfremden) ausserordentlichen Ertrags aus aufgelöster Rückstellung in einer Position zusammenzufassen (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 4 OR; vgl. auch Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 der Erläuterungen bei der Auflösung von Rückstellungen im Anhang vorschreibt). De facto lässt sich deshalb argumentieren, die Pflichtige hat mit dem in der Jahresrechnung 2019 ausgewiesenen Grundstückgewinn effektiv in nicht unerheblichem Umfang eine falsch bezeichnete (bis anhin unbesteuerbare) stille Reserve realisiert. d) aa) Was die Pflichtige als Rechtfertigung für die von ihr vorgenommenen Verbuchung vorbringt, überzeugt hingegen nicht. Zunächst verfängt ihr Argument, die Jahresrechnungen seien im Rahmen der eingeschränkten Revision geprüft worden, nicht. Auch eine revidierte Jahresrechnung verbietet es den Steuerbehörden generell nicht, bei ins Auge springenden Fehlern davon abzuweichen bzw. diese im Hinblick auf die steuerliche Gewinnbemessung zu korrigieren (E. 5a/cc). Die Verstösse sind vorliegend sodann derart offenkundig und ins Auge springend, dass ohnehin fraglich ist, wieso dies der Revisionsgesellschaft auch im Rahmen der eingeschränkten Revision nicht aufgefallen ist. Auch der Umstand, dass die Jahresrechnungen bis anhin von sämtlichen Steuerverwaltungen akzeptiert worden sind, führt nicht dazu, dass diese die Rekursgegnerin nunmehr ebenfalls vorbehaltlos zu akzeptieren hätte (E. 1). Nichts abzuleiten vermag sie sodann aus dem Argument, sie erleide dadurch eine verpönte interkantonale Doppelbesteuerung. Diese hat sie sich gegebenenfalls durch die handelsrechtswidrige Verbuchung selbst zuzuschreiben (dazu auch nachfolgend E. 10d). bb) Auch das von ihr angerufene Präjudiz des Steuerrekursgerichts vom 29. September 2020 (StRG, 1 DB.2020.4; vgl. auch E. 8b) erweist sich bei näherer Betrachtung als nicht einschlägig. Der besagte Fall befasste sich zwar auch mit der Frage des Zeitpunkts des Ertragszuflusses bei Liegenschaftsverkäufen. Strittig war jedoch bloss, ob bei noch zu

erstellenden Bauten (insgesamt 6 Wohnungen) bereits der Abschluss des Kaufvertrags (vorliegend für fünf Wohnungen im Jahr 2017) oder aber erst der Fertigstellungszeitpunkt bzw. der Zeitpunkt der notariell vollzogenen Eigentumsübertragung (im Jahr 2019) massgeblich war. Das Steuerrekursgericht entschied dabei, dass in der besagten Konstellation nicht bereits der Verkaufszeitpunkt im Jahr 2017 1 GR.2022.13

- 31 - massgeblich sein könne. Hingegen kann dem Entscheid nicht entnommen werden, dass mit der Gewinnerfassung bei gestaffelten Einzelverkäufen zugewartet werden kann, bis ein Werk (verstanden z.B. als "Gesamtprojekt D") vollumfänglich abgeliefert worden ist, wie dies die Pflichtige behauptet. Soweit ersichtlich beziehen sich die Erwägungen des Steuerrekursgericht vielmehr auf die einzelnen Wohneinheiten und nicht auf das Überbauungsprojekt als Ganzes. Entsprechend kann dem Urteil auch nicht entnommen werden, dass das Steuerrekursgericht die Gewinnrealisation erst Jahre nach den Handänderungen und dem Bezug der Wohneinheiten als zulässig erachtet. e) aa) Im Ergebnis ist damit geradezu offensichtlich, dass die Pflichtige die entsprechenden erwirtschafteten Grundstücksgewinne in den Jahresrechnungen 2015/2016 sowie 2019 unter Berücksichtigung des Realisationsprinzips nicht sauber nach den Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungslegung abgegrenzt hat. Handelsrechtlich hat sie mit ihrer Ertrags erfassung des Grundstücksgewinns "auf Projektbasis" und nicht basierend auf den individuellen Geschäftsvorfällen einen Sachverhalt abgebildet, der sich tatsächlich nicht auf diese Weise abgespielt hat. Der Vorwurf der Rekursgegnerin der unzulässigen (Grundstück-)Gewinnverschiebung ist dabei evident. bb) Diese verzögerte Grundstücksgewinnerfassung hat Auswirkungen auf die steuerliche Massgeblichkeit der Geschäftsabschluss der Pflichtigen. Das Bundesgericht unterstreicht in seinen jüngeren Entscheiden, dass es der Grundsatz der Besteuerung des Reingewinns in der betreffenden Steuerperiode bzw. dem Geschäftsjahr (§ 83 StG) verbietet, das Ergebnis nach Gutdünken auf verschiedene Berechnungsperioden aufzuteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 35 StG). In den Jahren 2015/2016 wäre deshalb bei periodengerechter Grundstücksgewinnverbuchung sicherlich betragsmässig mehr Grundstücksgewinn als die erfassten Fr. 9.5 Mio. zu erfassen und dann auch gemäss § 64 Abs. 3 StG zu entsteuern gewesen. Der zu entsteuernde Betrag orientiert sich dabei einzig an der Höhe des realisierten Grundstücksgewinns gemäss individuellen Geschäftsvorfällen. Keinen positiven oder negativen Einfluss auf die betragsmässige Höhe der Entsteuerung haben die Rückstellungsbildung resp. -auflösung, denn das diesbezüglich direkt kausale Ereignis ist nicht ein erwirtschafteter Kapitalgewinn in der streitgegenständlichen Steuerperiode.

#### **E. 10**

a) Die unzureichende Gewinnerfassung (und Freistellung) der Pflichtigen in den Jahre 2015 und 2016 hat wiederum auch Auswirkungen auf die Steuerperiode 2019. 1 GR.2022.13

- 32 - Die Position "Erfolg aus Verkauf Grundstücke Kt. ZH" hätte sich demnach konsequenterweise in der Erfolgsrechnung 2019 lediglich im Bereich von ca. Fr. 423'000.-bewegen dürfen und wäre damit – im vorliegenden Fall, jedoch nicht allgemein zwingend – mit der Grundstückgewinnsteuerberechnung des Gemeindesteueramts deckungsgleich gewesen. Der Restbetrag über ca. Fr. 1.88 Mio. wäre korrekt – wie dargelegt – entweder bereits als Grundstücksgewinn in den Steuerperioden 2015/2016 oder aber im Jahr 2019 als ausserordentlicher Ertrag als Folge der Rückstellungsauflösung separat zu verbuchen gewesen. Hätte die Pflichtige diese Position namentlich handelsrechtlich geboten bei der Auflösung entsprechend separat ausgewiesen, wäre auch das kantonale Steueramt

sicherlich kaum auf die Idee gekommen, diese Position bei der Entsteuerung zu berücksichtigen. In jedem Fall stellt der betragsmässig im Jahr 2019 erfasste Grundstücksgewinn über ca. Fr. 2.5 Mio. (bzw. Fr. 2.3 Mio. nach anteiligen Steuern) gemäss den massgeblichen Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungslegung nicht vollumfänglich tatsächlichen Grundstücksgewinn dar. b) Dieses handelsrechtlich klarerweise unzulässige Vorgehen führt dazu, dass trotz geltendem Massgeblichkeitsprinzip und Offensichtlichkeitsdoktrin der Grundsteuer- ausschuss bei der Berechnung des zu übernehmenden Betriebsverlusts gemäss § 224a StG i.V.m. § 63 ff. StG nicht an den in der Erfolgsrechnung 2019 ausgewiesenen "Erfolg aus Verkauf Grundstücke Kt. ZH" gebunden ist (E. 5a/aa). Dies hätte auch das kantonale Steueramt bei der Gewinnsteuereinschätzung berücksichtigen müssen. Wie von der Re- kursgegnerin moniert, erweist sich damit die Gewinnsteuereinschätzung vom 2. Oktober 2020 des kantonalen Steueramts in Folge Verletzung des Realisationsprinzips bzw. (zu- mindest) in Verletzung des Prinzips der Einzelbewertung als nicht korrekt. Zwar ist ge- samthaft der gesamte Grundstücksgewinn nunmehr beinahe vollständig freigestellt wor- den (vgl. die vom kantonalen Steuerkommissär am 1. Oktober 2020 vorgenommene Berechnung/Plausibilisierung anlässlich der Einschätzung 2019, Einschätzungsakten 2019), jedoch eben in nicht unerheblichem Umfang in einer falschen Steuerperiode. Bei objektiv korrekter Berechnung/Freistellung (E. 3d) wäre der Pflichtigen gemäss jetzigem Stand gewinnsteuerlich kein Betriebsverlust resultiert, den die Gemeinde nunmehr revi- sionsweise an die bereits veranlagten Grundstücksgewinn der Handänderungen GR 2019/0049 sowie GR 2019/0287 anzurechnen bräuchte. Dies immerhin so lange, als dass sie sich nicht vorgängig um die periodenmässig korrekte Gewinnbesteuerung be- müht (dazu sogleich). 1 GR.2022.13

- 33 - c) Damit ist im Ergebnis auch klar, dass der Vorwurf der Gemeinde an die Ad- resse des kantonalen Steueramts, dieses hätte die Entsteuerung periodengerecht vor- nehmen müssen, zutrifft. Ebenfalls zutreffend ist, dass demnach zunächst die Gewinn- steuereinschätzungen 2015, 2016 und 2019 mit Bezug auf die (periodengerechte) Freistellung/Entsteuerung zu korrigieren wären. Dies mittels Bilanzberichtigung im Rah- men eines oder mehrerer Revisions- und Nachsteuerverfahren gemäss §§ 155 ff. StG resp. §§ 160 ff. StG (E. 5a/bb). Ob dies namentlich mit Bezug auf die Steuerperiode 2019 noch möglich ist, braucht vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden. d) Erst nach der korrekten bereinigten gewinnsteuerlichen Entsteuerung wären dann gegebenenfalls die (zusätzlichen) operativen Betriebsverluste bzw. Verlustvorträge in einem weiteren Revisionsverfahren mit etwaigen Grundstücksgewinnen zu verrechnen, denn die Verrechnung von Verlustvorträgen aus Steuerperioden vor 2019 ist gemäss § 224a Abs. 3 StG i.V.m. § 70 StG nicht generell ausgeschlossen (Richner/ Frei/Kaufmann/Rohner, § 224a N 5 StG). Auch insoweit erweisen sich die Ausführungen der Rekursgegnerin als korrekt (E. 9a). Da die Gemeinde die gewinnsteuerliche Gewinn- /Verlustberechnung im Rahmen von § 224a StG nur vorfrageweise überprüft und sie für etwaige steuerliche Bilanzkorrekturen nicht zuständig ist, besteht keine Möglichkeit, dies im Rahmen des vorliegenden Verfahrens direkt zu erledigen (E. 1). Vor der gewinnsteu- erlichen Korrektur braucht die Rekursgegnerin auch nicht in vorseilender Gehorsam- keit etwaige antizipierte Verluste bei den Grundstücksgewinnen zu berücksichtigen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil derzeit völlig unklar ist, ob nach korrekter periodengerechter gewinnsteuerlicher Freistellung der Grundstücksgewinne überhaupt noch Verlustsubstrat übrig bleibt, welches anteilig bei den beiden nunmehr revisionsweise strittigen Handän-

derungen zu übernehmen wäre. Nicht ausgeschlossen ist, dass die Pflichtige als ausserkantonaies Unternehmen nach bundesgerichtlicher Praxis etwaige Betriebsverluste primär mit der Grundstückgewinnsteuereinschätzung Nrn. GR15-0149 div. zu verrechnen hätte und folglich nicht die beiden streitgegenständlichen Grundstückgewinnsteuereinschätzungen revidiert werden müssten (dazu jüngst BGr, 31. Januar 2023, 9C\_628/2022, E. 3; vgl. auch StRG, 25. Juli 2022, 1 GR.2021.6, bestätigt mit VGr, 30. November 2022, SB.2022.00069 und SB.2022.00069). Die Frage der revisionsweise primär zur Verlustverrechnung heranzuziehenden Handänderung braucht vorliegend allerdings nicht abschliessend geklärt zu werden (vgl. E. 2b), zumal die Pflichtige den Revisionsentscheid betreffend Grundstückgewinnsteuereinschätzung Geschäfts Nrn. GR15-0149 div. nicht weitergezogen hatte (E. 3c). 1 GR.2022.13

- 34 - Ohne vorgängige Korrektur der betreffenden Gewinnsteuereinschätzungen, kann die Pflichtige betreffend die grundstückgewinnsteuerlichen Einschätzungen auch keine Ansprüche aus Art. 127 Abs. 3 Satz 1 BV betreffend Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ableiten.

#### **E. 11**

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass auch die Gemeinde, wenn sie nach Massgabe von § 224a StG i.V.m. § 63 ff. StG den bei den Anlagekosten zu berücksichtigenden Betriebsverlust berechnet, das Massgeblichkeitsprinzip zu beachten hat. Letzteres gilt dabei qua vertikaler Harmonisierung auch betreffend den gemäss § 64 Abs. 3 StG zu entsteuernden Betrag, mithin auch diesbezüglich auf die Jahresrechnung abzustellen ist. Im Sinn einer allgemeinen Regelung dürfen bei der vorfrageweisen Berechnung des anrechenbaren Betriebsverlusts im Rahmen von § 224a StG nicht bloss die kumulierten Grundstückgewinne der Handänderungen in der besagten Periode berücksichtigt werden. Das Gesagte gilt unter dem Vorbehalt, dass die betreffende Jahresrechnung nach den Grundsätzen der ordnungsgemässen Rechnungslegung erstellt worden ist. Davon kann vorliegend wegen schwerwiegender Verletzung des Realisationsgrundsatzes bzw. des Periodizitätsprinzips nicht ausgegangen werden. Die Pflichtige muss sich vorhalten lassen, eine unzulässige Gewinnverschiebung vorgenommen bzw. allenfalls (zumindest) ausserordentlicher Ertrag aus einer aufgelösten Rückstellung nicht als solchen bezeichnet und separat ausgewiesen zu haben. Sie kann folglich alleine aus dem Umstand, dass sie in ihrer Erfolgsrechnung einen Grundstückgewinn im Kanton Zürich über ca. Fr. 2.5 Mio. verbuchte, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dies wiederum hat Einfluss auf die Höhe des gemäss § 64 Abs. 3 StG zu entsteuernden Betrags und damit auch auf den gewinnsteuerlich massgebenden Reingewinn. Letzterer hätte korrekterweise betragsmässig weitaus grösser sein müssen. Bei korrekter Gewinnsteuerberechnung wäre gemäss derzeitigem Stand hinreichend Verrechnungssubstrat zur vollständigen Betriebsverlustverrechnung vorhanden gewesen. Folglich bleibt der Pflichtigen deshalb die revisionsweise beantragte Verrechnung der Betriebsverluste mit dem Grundstückgewinnsteuersubstrat gemäss § 224a StG aktuell verwehrt.

#### **E. 12**

Aus vorstehenden Erwägungen folgt, dass sämtliche Vorbringen der Pflichtigen unbegründet sind. Der Rekurs ist demzufolge abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Pflichtigen 1 GR.2022.13

- 35 - aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist ihr ausgangsgemäss nicht zuzusprechen. Weil sie sich im Rekursverfahren weitgehend auf die Ausführungen und Erwägungen des erstinstanzlichen Verfahrens stützen könnte und zudem grossen Gemeinden ohnehin bloss in Ausnahmefällen eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, ist auch der Antrag der Gemeinde C auf Zusprechung einer solchen abzuweisen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG; Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 50 ff.).

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