

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00108 vom 20. Oktober 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-10-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00108

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00108 du 20 octobre 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00108 del 20 ottobre 2021

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (3. Rechtsgang) | Berücksichtigung von Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer / Bilanzänderung [Der Pflichtige machte bei der Grundstückgewinnsteuer von seiner Einzelfirma erbrachte Eigenleistungen von beträchtlichem Umfang geltend. Im Einspracheverfahren wurden diese erheblich gekürzt. Das Steuerrekursgericht bestätigte diese Kürzung, worauf der Pflichtige für die Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer eine bzw. verschiedene angepasste Jahresrechnungen der Einzelfirma einreichte, die u.a. die Kürzung der Eigenleistungen berücksichtigten. Vor Verwaltungsgericht beantragte der Pflichtige die Rückweisung an das Steuerrekursgericht, da dieses für die Prüfung der Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht auf die ursprünglich mit der Steuererklärung eingereichte Jahresrechnung abgestellt habe.] Abweisung des Antrags auf Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit den parallel geführten Einkommens- und Vermögenssteuerverfahren SB.2021.00106/107 (E. 1.1). Derjenige, der sich Eigenleistungen bei den Anlagekosten als wertvermehrnde Aufwendungen anrechnen lassen will, hat diese im selben Umfang als Einkommen zu versteuern (E. 2.1.2). Regeln der Bilanzänderung und Bilanzberichtigung (E. 3.2.2). Sofern für eine Einzelfirma eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt wird, welche der Steuerbehörde eingereicht wird, gelten das Massgeblichkeitsprinzip und die Regeln zur Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sinngemäss (E. 3.2.3). Wenn der Pflichtige geltend macht, es sei für die Beurteilung der Eigenleistungen im Grundstückgewinnsteuerfall auf die originalen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen abzustellen und im Einkommenssteuerverfahren auf die angepassten Jahresrechnungen mit den gekürzten Eigenleistungen, verhält er sich rechtsmissbräuchlich. Das Steuerrekursgericht hat zu Recht nicht auf die mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen abgestellt. Abweisung des Rückweisungsantrags (E. 3.3). Abweisung des Eventualantrags auf Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0.- (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2.1.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Steuerbarer Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG jener Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Während sich der Erlös aus dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen des Erwerbers zusammensetzt (§ 222 StG), umfassen die Anlagekosten den Erwerbspreis (§ 220 StG) sowie die anrechenbaren Aufwendungen (§ 221 StG).

E. 2.1.2

Bei Eigenleistungen handelt es sich in erster Linie um Leistungen, die der Eigentümer mit Eigenarbeit an seinem Grundstück ausführt. Wenn eine steuerpflichtige Person Arbeiten durch eine von ihr beherrschte Gesellschaft ausführen lässt, handelt es sich auch um Eigenleistungen. Wertvermehrende Eigenleistungen sind in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für solche Leistungen Dritter. Eigenleistungen können mit jenem Betrag berücksichtigt werden, der für die betreffende Arbeit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten hätte bezahlt werden müssen. Massgebend ist dabei der Marktwert der Eigenleistungen (Marktwertprinzip). Zu beachten ist jedoch, dass derjenige, der sich Eigenleistungen bei den Anlagekosten als wertvermehrende Aufwendungen anrechnen lassen will, diese im selben Umfang als Einkommen zu versteuern hat (vgl. zum Ganzen: Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 221 N. 66 ff.).

E. 2.2

Der Pflichtige rügt, das Steuerrekursgericht habe bei der Beurteilung der Eigenleistungen auf die falschen Jahresrechnungen abgestellt und als Folge davon die Eigenleistungen zu Unrecht auf Fr. ... limitiert. Mit dem Vorentscheid zu jenem vom 13. Juli 2021 habe das Steuerrekursgericht die Eigenhonorare gekürzt. Um eine Doppelbesteuerung der Eigenleistungen in den bis dahin getrennt geführten Verfahren zu vermeiden, habe er im Einspracheverfahren zu den Einkommenssteuern korrigierte Jahresrechnungen seiner Einzelfirma eingereicht, welche die gekürzten Eigenleistungen berücksichtigen. Das Steuerrekursgericht habe für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer nun irrtümlicherweise nicht auf die originalen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen, sondern auf die angepassten Jahresrechnungen nach Kürzung der Eigenleistungen abgestellt. Aus den Abschlüssen gehe jedoch hervor, dass die Eigenleistungen gekürzt worden seien, seien doch die nachträglichen Buchungen mit "Korrektur Eigenhonorare" bezeichnet. Auch anhand des Datums der Jahresrechnungen aus dem Jahr 2016 hätte das Steuerrekursgericht erkennen können, dass es sich dabei nicht um die mit den Steuererklärungen eingereichten originalen Jahresrechnungen handle. Die originale Jahresrechnung 2008 vom 1. April 2010 weise auf dem Konto 06 einen Ertrag mit der Bezeichnung "M" in Höhe von Fr. ... aus. Der originale Abschluss 2009 vom 2. Oktober 2010 weise auf dem Konto 06 einen Ertrag mit der Bezeichnung "M" von Fr. ... Ferner weise der originale Abschluss 2010 vom 11. Mai 2011 auf dem Konto 06 einen Ertrag mit der Bezeichnung "M" von Fr. ... und auf dem Konto 07 einen Ertrag mit der Bezeichnung "N" von Fr. ... aus. Gesamthaft würden sich die originär verbuchten Eigenleistungen (vor der Kürzung aufgrund des Grundstückgewinnsteuerentscheids) auf Fr. ... belaufen.

E. 3

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob das Steuerrekursgericht im Rahmen der Prüfung der Eigenleistungen zu Recht auf die Jahresrechnungen vom 6. Juli 2016 (2008) bzw. vom 29. Juni 2016 (2009 und 2010), in welchen nur die gekürzten Eigenleistungen verbucht wurden, abgestellt hat.

E. 3.1

Aus den Akten ergeht, dass der Pflichtige im Laufe des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens verschiedene Versionen der Jahresrechnungen 2008 bis 2010 eingereicht hat. Die originalen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen

2008 bis 2010 weisen gesamthafte Eigenleistungen von Fr. ... aus. Die Differenz von rund Fr. ... zu den vom Pflichtigen geltend gemachten Fr. ... ist einzig auf den im Jahr 2010 auf dem Konto 07 verbuchten Ertrag "N" zurückzuführen, der Fr. ... anstatt Fr. ... beträgt. Nach Einreichung der Steuererklärungen reichte der Pflichtige verschiedene angepasste Versionen der Jahresrechnungen 2008 bis 2010 ein. Im Nachgang zum Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. November 2015 betreffend das vorliegende Verfahren reichte der Pflichtige erneut neue Versionen datierend vom 14. Januar 2016 ein. Diese berücksichtigten, dass das Steuerrekursgericht in seinem Entscheid die Eigenleistungen – wie bereits die Vorinstanz – auf Fr. ... reduzierte. So belaufen sich die in den Abschlüssen vom 14. Januar 2016 verbuchten gesamthaften Eigenleistungen bloss noch auf Fr. ... Mit Schreiben vom 12. Juli 2016 liess der Pflichtige sodann Jahresrechnungen 2008 bis 2010 datierend vom 29. Juni 2016 (2009 und 2010) resp. vom 6. Juli 2016 (2008) samt Kontoauszügen einreichen. Letztmals reichte der Pflichtige am 16. März 2020 eine neue Version der Jahresrechnung 2008 ein. Die Einspracheentscheide betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008 bis 2010 sowie direkte Bundessteuer 2008 bis 2010 vom 15. Mai 2020 basieren auf den nachgereichten Jahresrechnungen 2008 bis 2010 vom 14. Januar 2016. Das kantonale Steueramt führt in den Einspracheentscheiden aus, die Pflichtigen hätten in der Vergangenheit diverse Bilanzänderungen vorgenommen, welche das Steueramt jeweils "entgegenkommenderweise und im Sinn der Verfahrensökonomie" akzeptiert habe. Letztmals sei die Bilanzänderung vom 14. Januar 2016 akzeptiert worden. Die neuste unzulässige Bilanzänderung für das Jahr 2008 vom 16. März 2020 werde in Anwendung der massgebenden Rechtsprechung steuerlich ausser Acht gelassen.

E. 3.2.1

Gemäss § 64 Abs. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres zusammen. Es gilt das Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellten Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften (BGE 141 II 83 E. 3.1; BGE 137 II 353 E. 6.2; BGE II 88 E. 3.1). Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wirkt sich auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Die steuerpflichtige Gesellschaft muss sich nach diesem Prinzip grundsätzlich auf die von ihr in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinende Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen (BGE 141 II 83 E. 3.1; BGr, 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 Nr. 5).

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. Eine Bilanzänderung ist nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von

Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (vgl. zum Ganzen BGE 141 II 83 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen).

E. 3.2.3

Sofern für eine Einzelfirma eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt wird, welche der Steuerbehörde eingereicht wird, gelten das Massgeblichkeitsprinzip und die Regeln zur Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sinngemäss (BGr, 30. Juli 2015, 2C_374/2014, E. 3.5.3, vgl. auch Art. 18 Abs. 3 DBG).

E. 3.3

Vorab ist festzuhalten, dass die Regeln der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung und insbesondere das Verbot von Bilanzänderungen nach Einreichen der Steuererklärung entgegen der Auffassung des Pflichtigen auch für seine Einzelfirma gelten, wurde doch für diese eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt. Ob die im vorliegenden Fall mit den Steuererklärungen 2008 bis 2010 eingereichten Jahresrechnungen handelsrechtskonform waren, sodass das Nachreichen von angepassten Versionen unzulässig gewesen wäre, kann hier offenbleiben. Denn das kantonale Steueramt hat die später eingereichten Versionen bis und mit den Versionen vom 14. Januar 2016 wie es selbst schreibt – entgegenkommenderweise und im Sinn der Verfahrensökonomie – akzeptiert. Darauf ist es gestützt auf den in der Bundesverfassung verankerten und auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV] und Art. 9 BV; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, VB zu §§ 119–131 StG N. 53 ff.) zu behaften. Es bestehen keine Anzeichen dafür und es wird vom Pflichtigen auch nicht geltend gemacht, dass die Versionen vom 14. Januar 2016 handelsrechtswidrig waren. Demzufolge durfte das kantonale Steueramt die zuletzt eingereichte Version vom 16. März 2020 in Anwendung des Verbots von Bilanzänderungen verweigern. Mit den Versionen vom 14. Januar 2016 hat der Pflichtige u. a. die verbuchten Eigenleistungen von Fr. ... auf Fr. ... reduziert und damit die Eigenleistungen in etwa auf den durch das Steuerrekursgericht mit Urteil vom 25. November 2015 festgesetzten Betrag von Fr. ... angeglichen. Damit wollte er verhindern, dass auf dem ursprünglich verbuchten Betrag an Eigenleistungen Einkommenssteuern anfallen, obwohl diese nur teilweise bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig sind. Wenn nun der Pflichtige geltend macht, es sei für die Beurteilung der Eigenleistungen im Grundstückgewinnsteuerfall auf die originalen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen abzustellen und im Einkommenssteuerverfahren auf die angepassten Jahresrechnungen mit den gekürzten Eigenleistungen, verhält er sich rechtsmissbräuchlich. Dieses Verhalten ist nicht zu schützen. Auch der Pflichtige ist auf die von ihm nachgereichten angepassten Jahresrechnungen vom 14. Januar 2016 zu behaften. Auf diese ist sowohl im vorliegenden Grundstückgewinnsteuerverfahren als auch im parallel zu entscheidenden Einkommenssteuerverfahren abzustellen. Daraus folgt, dass das Steuerrekursgericht für die Beurteilung der Eigenleistungen, insbesondere deren Verbuchung, zu Recht nicht auf die originalen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen, sondern auf die angepassten Jahresrechnungen, welche den gekürzten Betrag an Eigenleistungen berücksichtigen, abgestellt hat. Der verbuchte Betrag an Eigenleistungen beträgt sowohl in den Versionen vom 6. Juli 2016 (2008) bzw. vom 29. Juni 2016 (2009 und 2010) als auch in jenen vom 14. Januar 2016 Fr. ... Es ist daher unerheblich, dass das Steuerrekursgericht für den verbuchten Betrag auf die Versionen vom 6. Juli 2016 (2008) bzw. vom 29. Juni

2016 (2009 und 2010) und nicht auf jene vom 14. Januar 2016 abgestellt hat. Demzufolge besteht aufgrund des Abstellens auf die Jahresrechnungen vom 6. Juli 2016 (2008) bzw. 29. Juli 2016 (2009 und 2010) keinen Anlass für eine erneute Rückweisung der Streitsache an das Steuerrekursgericht. Andere Gründe, die eine Rückweisung erforderlich machen würden, macht der Pflichtige nicht geltend. Der Hauptantrag des Pflichtigen auf Rückweisung ist abzuweisen.

E. 4.1

Eventualiter beantragt der Pflichtige, das Verwaltungsgericht habe die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... festzusetzen. Die beiden Entscheide des Steuerrekursgerichts müssten zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... führen. So habe das Steuerrekursgericht ausserkantonale Verluste der Einzelfirma in Höhe von gesamthaft Fr. ... (recte: Fr. ...) angerechnet. Zudem führe die Korrektur der Eigenleistungen von den originär verbuchten Fr. ... auf die durch den (angefochtenen) Entscheid anerkannten (gekürzten) Eigenleistungen in der Höhe von Fr. ... zu einem zusätzlichen Verlust in der Einzelfirma von Fr. ... (recte: Fr. ...). Die an die Grundstückgewinnsteuer minimalst anrechenbaren ausserkantonalen Verluste würden somit Fr. ... (recte: Fr. ...) betragen, was den vom Steuerrekursgericht festgestellten Grundstückgewinn von Fr. ... übersteige, weshalb die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... festzusetzen sei.

E. 4.2

Wie in E. 3.1 ausgeführt, stellen die Einspracheentscheide vom 15. Mai 2020 auf die Jahresabschlüsse vom 14. Januar 2016 ab. In den Erfolgsrechnungen der Jahresrechnungen 2008 bis 2010 vom 14. Januar 2016 sind bloss die gekürzten Eigenleistungen von Fr. ... verbucht, was im Vergleich zu den mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen zu einer entsprechenden Erhöhung der Verluste geführt hat. Indem der Pflichtige geltend macht, die Differenz zu den ursprünglich verbuchten Eigenleistungen führe zu einem weiteren anrechenbaren Verlust, verkennt er, dass diese Differenz bereits in die Ergebnisse der zu berücksichtigenden Jahresrechnungen eingeflossen ist. Es bleibt damit bei der Anrechnung der durch das Steuerrekursgericht festgestellten Vorjahresverluste von gesamthaft Fr. ... sowie bei der durch das Steuerrekursgericht festgestellten Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... Die angerechneten Verluste erfahren durch das parallel geführte Einkommenssteuerverfahren keine Anpassung, zumal auch dieses Verfahren abzuweisen ist. Damit ist der Eventualantrag des Pflichtigen abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 213 Satz 2 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 bzw. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Eine solche steht auch dem Gemeindesteueramt nicht zu, ist diesem doch kein über dessen übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand entstanden.

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