

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00116 vom 16. März 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00116

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00116 du 16 mars 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00116 del 16 marzo 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | Erzwungener Wechsel von der IST- zur SOLL Methode aufgrund der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts. [Strittig ist, ob das satzbestimmende Einkommen aufgrund des erzwungenen Wechsels von der IST- zur SOLL-Methode gestützt auf das Prinzip nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV oder einer anderen gesetzlichen Grundlage zu reduzieren ist. Die Höhe des steuerbaren Einkommens beanstanden die Pflichtigen nicht.] Dass das kantonale Steueramt nicht explizit auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingegangen ist, stellt keinen besonders schweren Mangel dar, der die Nichtigkeit des Einspracheentscheids zur Folge hätte. Sollte dadurch der Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör verletzt worden sein, wäre diese Verletzung durch den Entscheid des Steuerrekursgerichts geheilt, da sich dieser an verschiedenen Stellen mit der Rüge der Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV auseinandersetzt (E. 3.3). Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR (Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit dem 1. Januar 2013) sieht vor, dass Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens Fr. 500'000.- im letzten Geschäftsjahr erzielt haben, einer umfassenden Buchführungs- bzw. Rechnungslegungspflicht gemäss Art. 957a ff. OR unterliegen (sogenannte SOLL-Methode). In Anwendung der SOLL-Methode gilt Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem die steuerpflichtige Person eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen sie tatsächlich verfügen kann (E. 4.1). Das Steuerrekursgericht hat zu Recht festgehalten, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts keine Bestimmungen zur Milderung des Progressionseffekts aufgrund des erzwungenen Methodenwechsels von der IST- zur SOLL-Methode erlassen hat. Sodann lässt sich die vorliegende Konstellation auch nicht unter eine andere Sonderbestimmung, die eine Reduktion des satzbestimmenden Einkommens vorsieht, subsumieren (E. 4.2). Unter Berücksichtigung der gesamten Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ist eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verneinen (E. 4.3). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden der Pflichtigen.

Erwägungen

E. 2

Der Pflichtige bringt in der Beschwerde vor, das künstlich erhöhte steuerbare Einkommen habe er zwar kritisiert, aber nicht infrage gestellt. Er beantrage lediglich eine steuerbelastungsmindernde Korrektur im Rahmen der Ermittlung des satzbestimmenden

Einkommens. Das um 68,5 % künstlich erhöhte steuerbare Einkommen auch noch zum Steuersatz dieses um 68,5 % künstlich erhöhten Einkommens versteuern zu müssen, welches in keiner Weise seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche, verletzte das verfassungsmässig geschützte Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV). Keine der Vorinstanzen habe sich mit dieser Rüge auseinandergesetzt. Offensichtlich habe es der Gesetzgeber im Rahmen der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts unterlassen, allfällige progressionswirksame Folgen des erzwungenen Methodenwechsels abzumildern. Alle Vorinstanzen hätten es – in Verletzung des Grundsatzes von Art. 1 Abs. 2 ZGB – unterlassen, nach der Regel zu entscheiden, die sie als Gesetzgeber aufstellen würden. Weiter rügt der Pflichtige, der Einspracheentscheid sei willkürlich und nichtig, da er ohne rechtliche Grundlagen gefällt worden sei.

E. 3

Vorab ist auf die formellen Rügen des Pflichtigen einzugehen. Einerseits bringt der Pflichtige vor, der Einspracheentscheid sei willkürlich und nichtig, da er ohne rechtliche Grundlagen gefällt worden sei. Ferner beanstandet er sinngemäss, die Vorentscheide seien nicht ausreichend begründet, da keine der Vorinstanzen geprüft hätte, ob die vorliegend strittige Einschätzung bzw. Veranlagung das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletze.

E. 3.1

Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BGE 145 III 436 E. 4; BGE 144 IV 362 E. 1.4.3; BGr, 30. November 2021, 2C_259/2021, E. 5.2).

E. 3.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ist formeller Natur und seine Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, die Rüge der Gehörsverletzung vorweg zu prüfen (BGE 124 V 389 E. 1; BGE 117 Ia 5 E. 1a; VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087, E. 2.2). Der durch Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör garantiert ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Dazu gehört unter anderem auch die gehörige Begründung des Entscheids (BGE 143 III 54 E. 5.2; BGE 143 IV 40). Ein Entscheid muss, um dem verfassungsmässigen Gehörsanspruch (Art. 29 Abs. 2 BV) Genüge zu tun, dergestalt abgefasst sein, dass sich der Betroffene über seine Tragweite Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Tatsache an die höhere Instanz weiterziehen kann (BGE 143 IV 40 E. 3.4.3). Nicht notwendig ist hingegen, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit allen Parteierörterungen enthält; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 142 StG N. 10 mit Verweis

auf RB 1968 Nr. 24). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 137 I 195 E. 2.3.2, mit Hinweisen; BGr, 18. Juni 2020, 2C_152/2020, E. 2.3).

E. 3.3

Die Pflichtigen stören sich insbesondere am folgenden vom kantonalen Steueramt im Einspracheentscheid unter dem Titel "Rechtliches" ausgeführten Satz: "Mangels Vorliegen von rechtlichen Grundlagen für die vorliegend zu behandelnde Sachlage muss an dieser Stelle auf weitere Ausführungen verzichtet werden." Unter dem Titel "Erwägungen" ging das kantonale Steueramt jedoch ausführlich auf die für die Pflichtigen massgebende Änderung des neuen Rechnungslegungsrechts ein und es hielt fest, dass keine der im DBG vorgesehenen Sonderbestimmungen für die Reduktion des satzbestimmenden Einkommens im vorliegenden Fall zur Anwendung komme. Dass das kantonale Steueramt nicht explizit auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingegangen ist, stellt keinen besonders schweren Mangel dar, der die Nichtigkeit des Einspracheentscheids zur Folge hätte. Sollte dadurch der Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör verletzt worden sein, wäre diese Verletzung durch den Entscheid des Steuerrekursgerichts geheilt, da sich dieser an verschiedenen Stellen mit der Rüge der Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV auseinandersetzt.

E. 4

In materieller Hinsicht ist einzig umstritten, ob das satzbestimmende Einkommen der Pflichtigen in der Steuerperiode 2015 aufgrund des erzwungenen Wechsels von der IST- zur SOLL-Methode gestützt auf das Prinzip nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV oder einer anderen gesetzlichen Grundlage zu reduzieren ist. Die Höhe des steuerbaren Einkommens beanstanden die Pflichtigen nicht.

E. 4.1

Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR (Fassung vom 23. Dezember 2011, in Kraft seit dem 1. Januar 2013) sieht vor, dass Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens Fr. 500'000.- im letzten Geschäftsjahr erzielt haben, einer umfassenden Buchführungs- bzw. Rechnungslegungspflicht gemäss Art. 957a ff. OR unterliegen (sogenannte SOLL-Methode). Diese Regelung findet gemäss Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung beginnt, d.h. das Geschäftsjahr 2015 (vgl. AS 2012 6679 ff., S. 6696). In Anwendung der SOLL-Methode gilt Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem die steuerpflichtige Person eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen sie tatsächlich verfügen kann (BGE 144 II 427 E. 7.2; BGr, 9. November 2013, 2C_941/2012, E. 2.5 = ASA 82 [2013/2014], S. 375 = StR 2014, S. 207; Markus Reich/Markus Weidmann in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. A., Basel 2017, Art. 16 N. 34). Demgegenüber werden die Einnahmen nach der IST-Methode erst im Zeitpunkt des Zahlungseingangs erfasst (Richner et al., § 18 StG N. 126).

E. 4.2

Das Steuerrekursgericht hat zu Recht festgehalten, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts keine Bestimmungen zur Milderung des

Progressionseffekts aufgrund des erzwungenen Methodenwechsels von der IST- zur SOLL-Methode erlassen hat. Sodann ist den vorinstanzlichen Erwägungen auch insoweit zuzustimmen, dass sich die vorliegende Konstellation weder unter die Sonderbestimmung von § 37 StG bzw. Art. 38 DBG (Kapitalleistungen aus Vorsorge) noch unter jene von § 37b StG bzw. Art. 37b DBG (Liquidationsgewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit) subsumieren lässt, liegt doch weder eine Kapitalleistung aus Vorsorge vor, noch stehen die strittigen Erträge im Zusammenhang mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen. Genauerer Betrachtung bedarf die Frage, ob die aufgrund des Systemwechsels erstmals miteinbezogenen Erträge eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen darstellen und dementsprechend gemäss § 36 StG bzw. Art. 37 DBG privilegiert zu besteuern wären. Wie das Steuerrekursgericht zu Recht erwogen hat, hat der Pflichtige in Anwendung der IST-Methode und seines Fakturierungsrhythmus die steuerliche Erfassung der Erträge zeitlich nach hinten verschoben. Damit hat er einen Steueraufschub erwirkt, der in seiner Wirkung der Schaffung von stillen Reserven gleichkommt (vgl. BGr, 11. Februar 2000, 2A.338/1998, E. 3c). Mit der Erfassung der strittigen Erträge in der Steuerperiode 2015 werden diese stillen Reserven realisiert. Da die Realisierung stiller Reserven auf dem Geschäftsvermögen nicht unter die privilegierte Besteuerung von § 36 StG bzw. Art. 37 DBG fällt (Ivo P. Baumgartner in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. A., Basel 2017, Art. 37 DBG N. 10e; Richner et al., § 36 StG N. 21; BGr, 5. Oktober 2000, 2A.68/2000, E. 4b = StE 2001 B 29.3 Nr. 7), lässt sich der vorliegende Sachverhalt auch nicht unter § 36 StG bzw. Art. 37 DBG subsumieren.

E. 4.3

Es bleibt nachfolgend zu prüfen, ob das satzbestimmende Einkommen gestützt auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) zu reduzieren ist.

E. 4.3.1

Im Bereich der Steuern wird das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besagt, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 133 I 206 E. 6.1 mit Hinweisen; BGr, 21. Dezember 2010, 2C_571/2010, E. 2.1). Für den Bereich der Steuer vom Einkommen lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sogenannte horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschiedenen hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern zahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist. Das Prinzip ist bereits mit diesen drei Grundregeln geeignet, zur Steuergerechtigkeit beizutragen, und zwar sowohl in horizontaler wie auch in vertikaler Richtung. Im Übrigen handelt es sich beim Leistungsfähigkeitsprinzip aber – wie beim Begriff der Steuergerechtigkeit überhaupt – um ein unbestimmtes Konzept (BGE 133 I 206 E. 7.2).

E. 4.3.2

Der Pflichtige erachtet den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit deshalb als verletzt, weil der erzwungene Systemwechsel dazu geführt habe, dass er in der Steuerperiode 2015 Leistungen von mindestens 18 Monaten versteuern müsse. Er müsste für die zwölf Monate des Jahres 2015 seine vom 1. Juli 2014 bis am 31. Dezember 2015 geleistete Arbeit versteuern. Hinzu kämen diejenigen Leistungen, die er noch vor dem 1. Juli 2014 erbracht und in Rechnung gestellt habe, von denen er aber nicht wisse, wann und ob überhaupt sie jemals bezahlt würden.

E. 4.3.3

Dem Pflichtigen ist zuzustimmen, dass der erzwungene Wechsel zur SOLL-Methode in seinem Fall dazu führt, dass es in der Steuerperiode 2015 zur Besteuerung von Leistungen kommt, die er über einen Zeitraum von mindestens 18 Monate erbracht hat. Dies ist aber in erster Linie darauf zurückzuführen, dass der Pflichtige unter Anwendung der IST-Methode nur zweimal jährlich Rechnung gestellt hat und grosszügige Zahlungsfristen gewährt hat. Da eine im Juli des Jahres n vom Pflichtigen geleistete verrechenbare Stunde erst im Januar des Jahres n+1 in Rechnung gestellt wurde, erfolgten auch die Zahlung und somit die steuerliche Erfassung erst im Jahr n+1. Hätte der Pflichtige monatlich Rechnung gestellt und eine Zahlungsfrist von 30 Tagen gewährt, hätte der erzwungene Wechsel zur SOLL-Methode lediglich dazu geführt, dass er in der Steuerperiode 2015 über einen Zeitraum von 13 Monaten (Dezember 2014 bis Dezember 2015) erbrachte Leistungen versteuern müsste. Der Progressionseffekt wäre in diesem Fall minim ausgefallen.

E. 4.3.4

Für die Frage, ob im vorliegenden Fall eine Verletzung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorliegt, muss die gesamte Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen mitberücksichtigt werden und kann die vorliegend strittige Steuerperiode 2015 nicht isoliert betrachtet werden. Aufgrund seines Fakturierungsrhythmus unter der IST-Methode wurde die steuerliche Erfassung der Erträge um rund ein halbes Jahr nach hinten verschoben. In der ersten Steuerperiode der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 1997 wurden folglich nur die Leistungen des ersten Halbjahres steuerlich erfasst. Auch das satzbestimmende Einkommen ist entsprechend tiefer ausgefallen. Der in der Steuerperiode 1997 erhaltene Progressionsvorteil wird nun durch die Erfassung der vorliegend strittigen Erträge beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen in der Steuerperiode 2015 ausgeglichen (vgl. BGr, 11. Februar 2000, 2A.338/1998, E. 3c). Demzufolge ist unter Berücksichtigung der gesamten Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verneinen.

E. 4.3.5

Ferner ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige den vorliegend strittigen Progressionseffekt hätte vermeiden können. Wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausgeführt hat, stand bereits am 23. Dezember 2011, als das neue Rechnungslegungsrecht verabschiedet wurde, fest, dass der Pflichtige spätestens für das Geschäftsjahr 2015 zur SOLL-Methode wechseln müssen. Durch Anpassung seines Fakturierungsrhythmus und Verkürzung der Zahlungsfristen in den Geschäftsjahren 2012 bis 2014 hätte er den vorliegend strittigen Progressionseffekt erheblich reduzieren können. Da der Pflichtige als Rechtsanwalt mit Spezialisierung im Handelsrecht tätig ist, hätte von ihm erwartet werden

dürfen, dass er sich mit den ihn betreffenden Änderungen des neuen Rechnungslegungsrechts frühzeitig auseinandergesetzt und die notwendigen Vorkehrungen veranlasst hätte.

E. 4.3.6

Nicht zu überzeugen vermag die Kritik des Pflichtigen, dass in die Bemessungsgrundlage der Steuerperiode 2015 auch vor dem 1. Juli 2014 erbrachte und in Rechnung gestellte Leistungen eingeflossen seien, von denen er aber nicht wisse, wann und ob überhaupt diese jemals bezahlt würden. Die in Rechnung gestellten Leistungen sind unter der SOLL-Methode als Debitoren zu erfassen. Dem Risiko, dass eine Forderung nicht erfüllt wird, wird mit einer Delkredere-Rückstellung ausreichend Rechnung getragen. So lässt die Praxis auf ausländischen Forderungen ohne besonderen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit eine Pauschale von 20 % (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. 10 % (direkte Bundessteuer) zu, wobei es der steuerpflichtigen Person freisteht, für bestimmte Forderungen ein grösseres Verlustrisiko nachzuweisen (Richner et al., § 64 StG N. 128; Markus Reich/Marina Züger/Philipp Betschart in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. A., Basel 2017, Art. 29 DBG N. 32).

E. 4.3.7

Es ist nachvollziehbar, dass die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen durch die Pflege seines kranken Vaters im zweiten Halbjahr 2015 reduziert gewesen war. Die vom Pflichtigen in dieser Zeit geleisteten verrechenbaren Stunden dürften entsprechend tiefer ausgefallen sein. Da unter der SOLL-Methode auch die im zweiten Halbjahr 2015 erbrachten Leistungen entweder als vereinnahmte Erträge, als fakturierte Debitoren oder als noch nicht fakturierte angefangene Arbeiten besteuert werden, ist die reduzierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bereits in das Ergebnis der Steuerperiode 2015 eingeflossen. Die Notwendigkeit einer Korrektur des satzbestimmenden Einkommens lässt sich damit nicht begründen. Dies führt zur Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Umtriebsentschädigung steht ihnen aufgrund des Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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