



Urteil vom 1. November 2019 (530 19 30)

Verlustverrechnung; Schreibversehen der Steuerverwaltung

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),
P. Salathe, Dr. L. Schneider, M. Angehrn, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A._____ AG**, vertreten durch BMF ProConsulting AG, Herr C. Beer/Frau
P. Aebi, Steinengraben 81, 4051 Basel

Beschwerdeführerin

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2017**

Sachverhalt:

A.

Gemäss Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 5. Oktober 2007 resultierte aus dem Verkauf von mehreren Stockwerkeigentumseinheiten in B.____ ein Verlust von Fr. 7'674.39. Die Baukosten wurden damals auf Fr. 5'843'093.45 um rund Fr. 360'000.-- zu hoch angesetzt, was in der Jahresrechnung 2017 zu einem Buchgewinn von Fr. 354'453.-- führte.

Mit Veranlagungsverfügung vom 6. Dezember 2018 zur Gewinnsteuer wurde der geltend gemachte Abzug für Buchgewinne der Jahre 2005 bis 2007 in Höhe von Fr. 354'453.-- steuerlich nicht zum Abzug zugelassen.

B.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 erhob die Vertreterin der Beschwerdeführerin Einsprache und führte mit Schreiben vom 27. Februar 2019 aus, der geltend gemachte Abzug für die Buchgewinne 2005 bis 2007 in Höhe von Fr. 354'453.-- sei zum Abzug zuzulassen und die ordentlichen Verluste seien mit dem Grundstückgewinn gemäss Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer vom 4. September 2018 zu verrechnen. Zur Begründung machte sie u.a. geltend, die verkauften Einheiten seien über das «Baukonto MFH B.____» zum gesamten Kaufpreis ausgebucht worden. Korrekterweise hätten lediglich die anteiligen Gestehungskosten gebucht und die effektiv erzielten Gewinne ausgewiesen werden müssen. Mit Grundbucheintrag vom 14. Juli 2017 sei die letzte Wohnung verkauft worden. Im Rahmen der Abschlussarbeiten für das Geschäftsjahr 2017 sei die fehlerhafte Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuer vom 5. Oktober 2007 bemerkt worden. Die in der Steuererklärung 2017 in Abzug gebrachten Buchgewinne 2005 bis 2007 seien Gewinne aus Verkäufen von Grundeigentum, welche im Jahre 2007 mit der Grundstückgewinnsteuer hätten erfasst werden müssen. Es sei davon auszugehen, dass die Handelskonformität von Amtes wegen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geprüft werde. Die Steuerbehörde habe im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung des Steuerjahres 2007 die Jahresrechnung formell für in Ordnung befunden, ansonsten sie eine Bilanzbereinigung hätte vornehmen müssen.

Mit Einspracheentscheid vom 28. März 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie machte zur Begründung geltend, die eingereichte Jahresrechnung 2017 sei handelsrechtskonform und die umstrittene Position sei als Erfolg ausgewiesen worden. Bei Teilverkäufen von Liegenschaften stelle man in der Praxis oftmals fest, dass bei den ersten Verkäufen zu tiefe Gewinne ausgewiesen würden und dass der tatsächliche Erfolg erst nach dem Verkauf der letzten Einheit festgestellt werden könne bzw. auch erst dann in der Jahresrechnung erfasst werde. Folge man der Logik der Einsprecherin, so dürften diese Gewinne nach Ablauf der Verjährungsfrist nicht mehr besteuert werden, hingegen wäre ein Ausweis in der Buchhaltung erlaubt, da diese sonst nicht aufgehe. Eine solche Auslegung der Verjährungsgrundsätze wäre stossend. Da die Gewinne in der Jahresrechnung verbucht worden seien, würden sie aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch steuerlich im Jahre 2017 erfasst.

C.

Mit Schreiben vom 26. April 2019 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen Beschwerde und begehrt (1) der geltend gemachte Abzug für die Buchgewinne der Jahre 2005 bis 2007 in Höhe von Fr. 354'453.-- sei zu gewähren; (2) die daraus resultierenden ordentlichen Verluste seien mit dem Grundstücksgewinn gemäss Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vom 4. September 2018 zu verrechnen; (3) der Beschwerdeführerin sei eine Parteientschädigung zu entrichten. Zur Begründung führte sie zusätzlich zu den in der Einsprache vorgebrachten Argumenten aus, sämtliche im Jahre 2007 eingereichten Unterlagen hätten eine korrekte Veranlagung zugelassen. Mit der Einreichung der Grundstückgewinnsteuererklärung 2017 seien keine neuen Unterlagen bei der Steuerbehörde eingereicht worden, die zu einer anderen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer 2017 hätten führen können.

Mit Vernehmlassung vom 14. Juni 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Sie führt zur Begründung aus, die Beschwerdeführerin hätte gestützt auf die Grundstückgewinnsteuerveranlagung Baukosten in Höhe von Fr. 360'000.-- zu viel ausgebucht. Im Jahr der Veräusserung der letzten Stockwerkeigentumseinheit (2017) habe sich deshalb ein Buchgewinn in der Höhe von Fr. 354'453.-- ergeben, welcher als Folge davon der Gewinnbesteuerung unterstehe. Wenn die Beschwerdeführerin der Steuerverwaltung vorwerfe, dass diese eine Bilanzberichtigung hätte vornehmen müssen, verkenne sie, dass die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer keine zwei Wochen nach Einreichung der Grundstückgewinnsteuererklärung vorgenommen worden sei. Entsprechend gelte, dass die Beschwerdeführerin das Schreibversehen bemerkt haben müsse, denn anstatt eines Grundstückgewinns sei ein Verlust resultiert. Gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip sei die Bilanz für die Veranlagung übernommen worden. Aus buchhalterischer Sicht sei die Grundlage für die Ausbuchung der Baukosten nicht die Grundstückgewinnsteuerveranlagung, sondern die von der Beschwerdeführerin erstellte Baukostenabrechnung. Der in der Jahresrechnung 2017 verbuchte Gewinn unterstehe gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip zwingend der Gewinnbesteuerung.

An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorliegend strittig ist, ob ein Abzug für Buchgewinne der Jahre 2005 bis 2007 in Höhe von Fr. 354'453.-- beansprucht und der daraus resultierende Verlust mit dem Grundstücksgewinn gemäss Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vom 4. September 2018 verrechnet werden kann.

2.1. Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung juristischer Personen wird gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG explizit und gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG implizit auf die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung abgestellt, woraus der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zunächst für den Bereich der Besteuerung der juristischen Personen abgeleitet werden kann. Das Steuerrecht kennt keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften, weshalb es auf die handelsrechtlichen Vorschriften, insbesondere auf die allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen des Obligationenrechts abstellt. Um den unterschiedlichen Zielen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gegenüber der handelsrechtlichen Gewinnermittlung Rechnung zu tragen, wird sodann der handelsrechtlich korrekt ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung durch steuerliche Korrekturen (Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG) punktuell verändert. (vgl. VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 70; vgl. auch STENZ et al. in: Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, S. 302 f.).

Die Anknüpfung der schweizerischen Steuerpraxis an die handelsrechtliche Bilanz, welche steuerrechtlich verbindlich ist, sofern bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind, wirkt sich für den Steuerpflichtigen auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Der Steuerpflichtige muss sich nach diesen Vorschriften grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_515/2010 vom 13. September 2010, E. 2.2).

Soweit Grundstücksgewinne im Kanton Basel-Landschaft nach dem monistischen System mit der Spezialsteuer erfasst werden, sind sie von der Einkommens- bzw. Ertragssteuer auszunehmen. Eine gleichzeitige Erfassung des Grundstücksgewinns mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer ist systemwidrig (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 71 N 6).

2.2. Die Gesellschaft verkaufte die letzte Stockwerkeinheit in B._____ im Jahre 2017. Der in der Erfolgsrechnung 2017 ausgewiesene Veräusserungsgewinn von Fr. 183'879.-- wurde in der Steuererklärung korrekt unter Rohgewinn aus Liegenschaftsverkäufen in der Steuererklärung in Ziff. 3730 deklariert und damit von der Ertragsbesteuerung ausgenommen und der Grundstückgewinnsteuer unterstellt. Nun verlangt die Beschwerdeführerin, dass der im Jahre 2017 ausgebuchte Differenzbetrag von Fr. 354'453.--, welcher dem damals im Jahre 2007 realisierten Grundstücksgewinn entspricht, ebenfalls zum Abzug zuzulassen sei. Sie macht weiter geltend, dass diesem Umstand ein der Veranlagungsbehörde unterlaufener Fehler zu Grunde liege. Die damalige Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer habe einen Verlust anstatt einen Gewinn ausgewiesen, wobei die Veranlagungsfehler bereits verjährt seien.

2.3. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips sind die in der Erfolgsrechnung erfassten Positionen grundsätzlich Teil des steuerbaren Ergebnisses. Sofern im Kanton Basel-Landschaft Grundstückgewinne entstanden sind, sind diese in der Steuererklärung als solche auszuweisen und ist der Veräusserungsgewinn um den Rohgewinn in dem Jahr zu korrigieren, in welchem er angefallen ist (Periodizitätsprinzip).

Die Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 5. Oktober 2007 wies einen Verlust von Fr. 7'674.39 aus. Soweit die Beschwerdeführerin nun ausführt, der Veranlagungsbehörde sei ein Schreibversehen unterlaufen, ist festzuhalten, dass die Pflichtige die Möglichkeit gehabt hätte, diesen Punkt innerhalb des Einspracheverfahrens zu rügen und die Behörde darauf aufmerksam zu machen, dass sie die Gestehungskosten zu hoch festgelegt habe. Da die Beschwerdeführerin gegen diese Veranlagung nicht interveniert hat, wurde sie jedoch rechtskräftig.

Aufgrund dieser Sachlage stellt sich nun die Frage, wie dieser ausgebuchte Differenzbetrag von Fr. 354'453.-- steuerlich einzuordnen ist.

Wird ein aktiviertes Gut zu einem über dem anteiligen Bilanzwert liegenden Wert veräussert entsteht ein entsprechender Gewinn. Wird dieser Gewinn nicht ausgebucht, sondern mit dem Restbilanzwert der übrigen unter dieser Position erfassten Güter verrechnet, so resultiert im Ergebnis eine zusätzliche, i.d.R. nicht notwendige Wertberichtigung. Es werden mit anderen Worten stille Reserven gebildet. Diese entstehen bekanntlich aufgrund Unterbewertung von Aktiven oder Überbewertung von Passiven.

Die Auflösung dieser im Jahre 2007 versteckt gebildeten resp. unentdeckt gebliebenen stillen Reserven in Höhe von Fr. 354'453.-- erfolgt im vorliegenden Fall systembedingt. Die Bilanzposition muss mangels eines verbleibenden Bestandes (Veräusserung der letzten Wohnung) aufgelöst werden. Die im vorliegenden Fall entstandenen stillen Reserven sind sowohl bei ihrer Bildung (Nichtbesteuerung des Veräusserungsgewinns im Jahre 2007 bei der Grundstückgewinnsteuer) als auch bei ihrer Auflösung (erfolgswirksame Ausbuchung) steuerwirksam. Daraus folgt, dass ein Abzug für Buchgewinne in Höhe von Fr. 354'453.-- nicht gewährt werden kann, weshalb auch kein verrechenbarer Verlust entsteht.

Festzustellen ist schliesslich, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 2007 den Vorteil hatte, dass sie erheblich weniger resp. aufgrund des in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 5. Oktober 2007 ausgewiesenen Verlusts gar keinen Grundstückgewinn versteuern musste. Im Ergebnis hat die Beschwerdeführerin damit eine deutlich tiefere Steuerbelastung hinzunehmen, beläuft sich der Grundstückgewinnsteuersatz auf 25 % zuzüglich allfälliger Zuschläge, während dem die Ertragssteuer bei rund 6% liegt.

3.

Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- zu. Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet.

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführerin hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Beschwerdeführerin (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).