

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.202 vom 17. Dezember 2015

ZH Steuerrekursgericht, 2015-12-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2015.202

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.202 du 17 décembre 2015

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.202 del 17 dicembre 2015

Regeste

Voraussetzungen für die Besteuerung wieder eingebrachter Abschreibungen anlässlich des Verkaufs eines landwirtschaftlichen Grundstücks sind erfüllt. Ein zuvor diesbezüglich eingeholtes Ruling ist ungültig, weil der Pflichtige fälschlicherweise angab, es seien keine Abschreibungen erfolgt. Zu prüfen ist noch, ob die Besteuerung im Rahmen der privilegierten Liquidationsbesteuerung erfolgen kann (Rückweisung).

Erwägungen

E. 1

ST.2015.248

- 6 - e) Selbst wenn all diese Voraussetzungen einer vorgängigen Auskunftserteilung erfüllt sind, müssen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, N 696 mit Hinweisen).

E. 3

a) Der Pflichtige erbat im Zusammenhang mit der beabsichtigten Veräusserung seines landwirtschaftlichen Betriebs in D/B am 2. April 2012 das kantonale Steueramt um eine verbindliche Auskunft sowohl bezüglich der direkten Bundessteuer, der Staats- und Gemeindesteuern als auch der Grundstückgewinnsteuer. Dabei verwies er eingangs auf einen vom Bundesgericht am 2. Dezember 2011 gefällten Entscheid (2C_11/2011, www.bger.ch) und ersuchte um Auskunft, wie sich dieser Entscheid auf die genannten Steuern auswirken werde. Bezüglich der vorliegend allein interessierenden direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern stellte er den Antrag, diese Steuern seien auf den kumulierten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 0.- (gemäss Steuer-Schlussbilanz 2010) bzw. in der Höhe von allfälligen kumulierten Abschreibungen, welche in den Steuerperioden 2011 und 2012 noch getätigt werden, zu erheben (Rz 12 lit. a und d). Das kantonale Steueramt nahm hierzu am 26. April 2012 wie folgt Stellung: Zu Rz 12 lit. a (Staats- und Gemeindesteuern): "einverstanden" und zu Rz 12 lit. d (direkte Bundessteuer): "die Auswirkungen des BGE 2C_11/2011 können im jetzigen Zeitpunkt noch nicht beurteilt werden". b) aa) Daraus ergibt sich hinsichtlich der direkten Bundessteuer, dass sich das kantonale Steueramt zum Antrag des Pflichtigen gerade nicht äusserte, indem es die Auswirkungen des fraglichen Bundesgerichtsentscheids noch nicht beurteilen konnte. Demnach stimmte es dem Antrag des Pflichtigen nicht zu und liegt daher

bezüglich der direkten Bundessteuer kein Ruling vor, auf das sich dieser berufen kann. bb) Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern gilt Folgendes: Der Pflichtige legte in seiner Anfrage (Rz 2) dar, dass er bzw. sein Treuhänder aufgrund der be- 1 DB.2015.202 1 ST.2015.248

- 7 - stehenden Bilanzen davon ausgehe, dass der Landwirtschaftsbetrieb über keine kumulierten Abschreibungen verfüge, die im Rahmen einer Überführung ins Privatvermögen zur Besteuerung gelangten. Dementsprechend quantifizierte er diese Abschreibungen in seinem Antrag auf Behandlung des Wertzuwachsgewins bei den Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. 0.- (Rz 12 lit. a). Das kantonale Steueramt war vor Beantwortung der Anfrage nicht verpflichtet, die Angabe des Pflichtigen zur Höhe der Abschreibungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Die vom Pflichtigen für seine gegenteilige Auffassung bemühte Untersuchungspflicht der Steuerbehörden gemäss § 132 StG traf Letztere zwar im Einschätzungsverfahren, aber nicht schon im angestregten Verfahren der vorfrageweisen Abklärung. So ist letzteres Verfahren im StG nicht vorgesehen, weshalb die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde nicht auf dieses Verfahren übertragen werden kann. Will der Steuerpflichtige letzteres Verfahren beschreiten – die Steuerbehörde kann ein solches Verfahren nicht von sich aus durchführen –, liegt es vielmehr nach dem Gesagten allein an ihm, den zu beurteilenden Sachverhalt vollständig und korrekt darzulegen. Die Steuerbehörde trifft keine diesbezügliche Untersuchungspflicht. Sie wäre zudem auch gar nicht in der Lage und vermutlich auch nicht mehr willens, Rulinganfragen entgegenzunehmen und zu beantworten, wenn sie zuerst den präsentierten Sachverhalt auf seinen Wahrheitsgehalt hin überprüfen müsste. Dergestalt kann der Steuerpflichtige mit einem Ruling den zu beurteilenden Sachverhalt nicht durch die Steuerbehörde abklären lassen, sondern muss er diesen eben selber darlegen sowie vollständig und korrekt liefern. Kommt er dieser Obliegenheit nicht bzw. nicht gehörig nach, trägt er das Risiko, dass das Ruling ungültig ist und er sich darauf nicht berufen kann. Die sich daraus allenfalls ergebenden nachteiligen Steuerfolgen hat er selber zu verantworten. Aus dem Einverständnis des kantonalen Steueramts, die Einkommenssteuer auf der genannten, vom Pflichtigen gelieferten tatsächlichen Grundlage zu erheben, wonach auf dem landwirtschaftlichen Grundstück keine Abschreibungen getätigt worden seien, kann daher kein Anspruch auf entsprechende Behandlung im Einschätzungsverfahren abgeleitet werden, wenn sich diese als falsch erwies. Es lag nicht die Situation vor, dass der geschilderte Sachverhalt Lücken aufwies oder zu wenig konkret geschildert war, sodass die Steuerbehörde allenfalls zu einer entsprechenden Nachfrage beim Pflichtigen gehalten gewesen wäre. Auch bedurfte es bei Erklärung des 1 DB.2015.202 1 ST.2015.248

- 8 - Einverständnisses durch das kantonale Steueramt keines Vorbehalts, das Einverständnis erfolge nur unter der Bedingung der korrekten Sachverhaltsangabe durch den Pflichtigen und das kantonale Steueramt habe diese Angaben nicht auf seine Richtigkeit hin überprüft, da dies selbstverständliche Voraussetzung einer jeden Anfrage bildet. Der Pflichtige bestreitet vielmehr nicht, dass seine Angabe, es seien keine Abschreibungen erfolgt, nachweislich falsch war. Die Gründe dieser Falschangabe – der Treuhänder will nach bestem Wissen und Gewissen und gestützt auf die ihm damals bekannten Bilanzen gehandelt haben, obwohl der Pflichtige die Abschreibungen selber vorgenommen und steuerlich geltend gemacht hatte –, interessieren nicht, da sie beim Pflichtigen liegen und mangels Untersuchungspflicht des kantonalen Steueramts allein von ihm zu verantworten sind. Mithin vermochte die Zusicherung des kantonalen Steueramts wegen der

unkorrekten Angabe über die getätigten Abschreibungen keine Bindungswirkung zu entfalten. Es widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, sich auf eine Zusicherung der Steuerbehörde zu berufen, die auf eigenen unkorrekten Angaben beruht. Dies gilt auch dann, wenn der Pflichtige seine Unkorrektheit erst im Nachhinein bzw. im nachfolgenden Einschätzungsverfahren realisiert, hätte er seinen Fehler bei der notwendigen Sorgfalt doch schon vor Stellung der Anfrage beim kantonalen Steueramt erkennen können. Demnach vermag das fragliche Ruling auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern keine Bindungswirkung für die spätere Einschätzung zu entfalten. c) Damit bleibt es dabei, dass der streitbetroffene Veräusserungserlös im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern der Einkommensbesteuerung unterliegt. Zu prüfen ist weiter der anzuwendende Steuersatz und – damit verbunden – der Zeitpunkt bzw. die Periode der Besteuerung:

E. 4

a) Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist bei der direkten Bundessteuer die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d 1 DB.2015.202 1 ST.2015.248

- 9 - DBG sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011). Als Ausführungsbestimmung hierzu hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) erlassen. Weiter hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 28 Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 (nachfolgend KS Nr. 28) vorgelegt. Im kantonalen Recht besteht (noch) keine entsprechende Bestimmung. Für diesen Fall ist Art. 11 Abs. 5 i.V.m. Art. 72h des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (in der Fassung vom 23. März 2007, StHG) direkt anwendbar. Letztere Vorschrift stimmt mit Art. 37b Abs. 1 DBG überein, mit Ausnahme der Satzbestimmung, zu welcher auf das kantonale Recht verwiesen wird. Zur Füllung der daraus entstandenen Gesetzeslücke mit Bezug auf den Tarif hat der Regierungsrat des Kantons Zürich in der Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vom 3. November 2010, in Kraft seit 1. Januar 2011, den anwendbaren Tarif näher bestimmt. b) Die privilegierte separate Besteuerung des Liquidationsgewinns setzt demnach eine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit voraus. Diese muss effektiv aufgegeben werden; es reicht nicht aus, dass unmittelbar anschliessend eine anders geartete, aber wiederum selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 37b N 4 DBG und § 37b N 7 StG). Nach Ziff. 2.1 des KS Nr. 28 schadet indessen die Weiterführung einer

geringfügigen selbstständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nicht, sofern das mut- massliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit nicht höher ist als der Betrag 1 DB.2015.202 1 ST.2015.248

- 10 - (Eintrittsschwelle) nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juli 1982 (BVG, 2013: Fr. 21'060.-).
Massgebend für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist das Liquidationsjahr. Als solches gilt dasjenige Geschäftsjahr, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 37b N 8 StG). Dies ist der Fall, wenn die laufenden Geschäfte beendet, die Aktiven verwertet, die Verpflichtungen erfüllt sind und allenfalls die Verteilung des Vermögens vollzogen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 54 N 25 DBG und § 59 N 17 StG).

E. 5

a) Der Pflichtige veräusserte die Liegenschaft seines Landwirtschaftsbetriebs am ... 2012. Offenbar hat er dann im nachfolgenden Jahr 2013 die selbstständige Erwerbstätigkeit als Landwirt endgültig aufgegeben. Davon geht auch die Steuerkommissarin aus, hat sie doch zumindest im Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag des Einspracheverfahrens vom 23. Juli 2015 entsprechend argumentiert. Damit übereinstimmend liegen zwei Rechnungen des Pflichtigen über den Verkauf von Maschinen und Saatgut bzw. Futter an E vom ... 2013 vor. Indessen ist nicht bekannt, ob damit die Liquidation tatsächlich abgeschlossen, und ob sowie inwiefern der Pflichtige danach noch weiter selbstständig erwerbstätig war, wenn auch allenfalls auch in einer andern Branche. Sollte die Liquidation im Jahr 2013 endgültig abgeschlossen worden sein – zu prüfen ist dabei auch der Einbezug der bilanzierten Eigentumswohnung in D sowie die diesbezügliche Hypothek –, hat der Pflichtige Anspruch auf Durchführung der (privilegierten) Liquidationsbesteuerung nach Art. 37b DBG bzw. Art. 72h StHG in der Steuerperiode 2013. Die streitbetreffenden realisierten stillen Reserven auf der landwirtschaftlichen Liegenschaft liegen innerhalb der Zweijahresfrist dieser Bestimmungen, sodass sie an der privilegierten Besteuerung teilnehmen könnten. Der Pflichtige hat am entsprechenden Verfahren allerdings mitzuwirken, was insbesondere bei Ermittlung der abzugsfähigen tatsächlichen oder fiktiven Einkaufsbeträge in die berufliche Vorsorge von Bedeutung sein dürfte. 1 DB.2015.202 1 ST.2015.248

- 11 - b) Die Vorinstanz hat die Frage der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bzw. der Liquidation seines Landwirtschaftsbetriebs bisher nicht untersucht. Dies stellt insofern einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar, als die streitbetreffenden realisierten stillen Reserven im fraglichen Umfang nicht in der ordentlichen Einschätzung 2012, sondern allenfalls in der privilegierten Liquidationsbesteuerung der Steuerperiode 2013 zu erfassen wären. Eine solche Besteuerung hat das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren nicht durchgeführt, sondern dem Pflichtigen nur vorgeschlagen. Dies führt zur Rückweisung der Sache zur entsprechenden Untersuchung zum allfälligen Neuentscheid (§ 149 Abs. 3 StG).

E. 6

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel (Rückweisung). Da der Pflichtige die Rückweisung nicht beantragt hat, liegt ein unentschiedener Ausgang des Verfahrens vor, weshalb die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen sind (Art. 144

Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 144 N 9 DBG und § 151 N 14 StG). In der Folge ist dem Pflichtigen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/

E. 8

Juni 1997). 7. Der vorliegende Rückweisungsentscheid stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Zwischenentscheid dar (BGE 133 II 409 E. 1.2). Im Rahmen der Rechtsmittelbelehrung ist darauf hinzuweisen, dass Zwischenentscheide nach § 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) vor Verwaltungsgericht nur dann anfechtbar sind, wenn sie einen nicht wiedergutmachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). 1 DB.2015.202 1 ST.2015.248

- 12 -

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