

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00044 vom 24. November 2004

ZH Verwaltungsgericht, 2004-11-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2004.00044

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00044 du 24 novembre 2004

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00044 del 24 novembre 2004

Regeste

Einschätzungen 1999 und 2000 | Wiedereingebrachte Abschreibungen Die in Frage stehenden Aufwendungen der Mieter für Einbauten in der veräusserten Geschäftsliegenschaft beschlagen Fenster, Elektroinstallationen, Lüftungsanlagen, etc., die unstreitig Bestandteil der Liegenschaft bilden. Es ist offenkundig, dass diese Einbauten objektiv geeignet waren, den Marktwert der Liegenschaft zu erhöhen. Die Mietereinbauten sind daher als wertvermehrend im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG zu würdigen und die entsprechenden Kosten bei den Anlagekosten und damit bei der Bestimmung des Gewinns nach § 18 Abs. 5 StG als wiedereingebrachte Abschreibungen zu berücksichtigen. Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Das Bundesgericht hat eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen diesen Entscheid am 02.05.2005 formell erledigt. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Einschätzungen 1999 und 2000 Wiedereingebrachte Abschreibungen Die in Frage stehenden Aufwendungen der Mieter für Einbauten in der veräusserten Geschäftsliegenschaft beschlagen Fenster, Elektroinstallationen, Lüftungsanlagen, etc., die unstreitig Bestandteil der Liegenschaft bilden. Es ist offenkundig, dass diese Einbauten objektiv geeignet waren, den Marktwert der Liegenschaft zu erhöhen. Die Mietereinbauten sind daher als wertvermehrend im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG zu würdigen und die entsprechenden Kosten bei den Anlagekosten und damit bei der Bestimmung des Gewinns nach § 18 Abs. 5 StG als wiedereingebrachte Abschreibungen zu berücksichtigen. Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts. Stichworte: ANLAGEKOSTEN EINKOMMENSSTEUER GESCHÄFTSLIEGENSCHAFT GRUNDSTÜCKGEWINN KAUFPREISGESTALTUNG MARKTWERT MIETEREINBAUTE WERTVERMEHRENDE AUFWENDUNGEN WIEDEREINGEBRACHTE ABSCHREIBUNGEN Rechtsnormen: § 18 Abs. V StG § 221 Abs. I lit. a StG Art. 671 ZGB Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 2 I. A ist mit seinem Bruder D zur Hälfte an der E beteiligt. Diese veräusserte am 17. August 1999 die in der Stadt G gelegene Geschäftsliegenschaft H-Strasse (Kat.-Nr. 1) zum Preis von Fr. ... an die F AG. Das kantonale Steueramt schätzte die Eheleute A und B mit Einschätzungsentscheid vom 17. Juli 2003 bzw. Einspracheentscheid vom 27. Januar 2004 für die Steuerperioden 1999 und 2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... bzw. Fr. ... ein. II. Die Steuerrekurskommission I hiess den Rekurs der pflichtigen Eheleute mit Entscheid vom 30. April 2004 gut. Sie veranlagte diese für die

Steuerperioden 1999 und 2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... bzw. Fr. Anders als das kantonale Steueramt gelangte sie zum Schluss, dass der Betrag von Fr. ... für Mietereinbauten in der veräusserten Geschäftsliegenschaft in G nicht als wiedereingebrachte Abschreibungen zu würdigen sei und daher nicht der Einkommenssteuer unterliege. III. Mit Beschwerde vom 2. Juni 2004 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, der Einspracheentscheid sei wiederherzustellen und es seien die Pflichtigen für die Steuerperioden 1999 und 2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... bzw. Fr. ... einzuschätzen. Die Steuerrekurskommission I und die Pflichtigen schlossen auf Abweisung der Beschwerde, letztere mit dem Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens werden gemäss § 18 Abs. 5 StG in dem Umfang den steuerbaren Einkünften zugerechnet, in dem Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen, einschliesslich der Baukreditzinsen, den Einkommenssteuerwert übersteigen. Mit Ausnahme solcher "wiedereingebrachter Abschreibungen" fallen Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken kraft § 216 StG unter die Grundstückgewinnsteuer. Die Parteien gehen übereinstimmend von einem Einkommenssteuerwert der streitbetroffenen Geschäftsliegenschaft in G von Fr. ... aus. Im Gegensatz zur Vorinstanz und zu den Pflichtigen stellt sich das beschwerdeführende kantonale Steueramt auf den Standpunkt, die betragsmässig unbestrittenen Kosten von Fr. ... für Mietereinbauten in der veräusserten Liegenschaft seien für die Bestimmung des nach § 18 Abs. 5 StG mit der Einkommenssteuer zu besteuern den Grundstückgewinns als wertvermehrnde Aufwendungen zu würdigen.

E. 2.2

Wertvermehrend im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG sind Aufwendungen für "Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks". Massgebend für die Beurteilung, ob eine Aufwendung im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG den Wert eines Grundstücks vermehre, ist nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichts eine "technisch-" bzw. "rechtlich-objektive" Betrachtungsweise. Gefragt wird nach der Veränderung des Marktwerts (Verkehrswerts), den das Vermögensobjekt durch die betreffende Aufwendung erfährt. Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich. Das Verwaltungsgericht hat die Übernahme einer solchen, vom Bundesgericht für die direkte Bundessteuer vertretenen "subjektiv-wirtschaftlichen" Sicht (vgl. ASA 57, 654; StE 1991 B 27.2 Nr. 11) ausdrücklich abgelehnt (RB 1997 Nr. 47, 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7 = StR 49, 499 = ZStP 1994, 209; RB 1981 Nr. 55). Sind Aufwendungen im dargelegten Sinn objektiv geeignet, einen höheren Marktwert des Grundstücks herbeizuführen, sind sie in vollem Umfang anrechenbar, und zwar unbekümmert darum, ob sie tatsächlich einen höheren Grundstückwert bewirken (RB 1982 Nr. 108). Schliesslich kommt es auch nicht darauf an, ob eine als wertvermehrend zu würdigende Aufwendung vom Grundstückeigentümer selber oder von Dritten – z.B. vom Mieter – finanziert worden ist. Entscheidend für die gewinnmindernde Anrechnung ist nur, dass die Aufwendung geeignet ist, objektiv einen Mehrwert des Grundstücks zu schaffen (RB 1972 Nr. 43).

E. 2.3

Die in Frage stehenden Aufwendungen der Mieter für Einbauten im streitbetroffenen Grundstück beschlagen Fenster, Elektroinstallationen, Lüftungsanlagen, Sanitärinstallationen, Kücheneinrichtungen und dergleichen, die unstreitig Bestandteil der Liegenschaft bilden. Es ist offenkundig, dass diese Einbauten objektiv geeignet waren, den Marktwert der Liegenschaft zu erhöhen. Die Rekurskommission spricht diesen Aufwendungen den wertvermehrenden Charakter einzig darum ab, weil die Grundstückeigentümer den Mietern, welche diese Aufwendungen finanziert haben, für die fraglichen Investitionen mietrechtlich zwingend entsprechende Entschädigungen zu leisten hätten, die insbesondere auch in einem niedrigeren Mietzins bestehen könnten. Deshalb vermöchten die Mietereinbauten bei Rohbaumieten keinen höheren Ertragswert und somit keinen höheren Verkehrswert zu bewirken. Indessen knüpfen diese Überlegungen schon im Grundsatz zu Unrecht an allfällige Schuldverpflichtungen zwischen den Grundeigentümern als Vermieter und den Mietern an; im Übrigen ist anzumerken, dass derartige Verpflichtungen entgegen der Vorinstanz nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ohnehin nicht bestehen, weil die Entschädigungspflicht des Vermieters vorliegend in allen Mietverträgen wegbedungen wurde (vgl. BGE 124 III 149). Die Rekurskommission orientiert sich dergestalt nicht am objektiven Wert des Grundstücks als Wirtschaftsaktivum, sondern stellt auf eine im Licht von § 221 Abs. 1 lit. a StG nicht massgebliche subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise ab. So hängt der Ertragswert von Grundstücken von den objektiv erzielbaren und nicht von den tatsächlich erzielten Mieterträgen ab (vgl. RB 2003 Nr. 109), welche aufgrund besonderer rechtlicher Beziehungen zwischen Mieter und Vermieter unter dem Marktwert liegen können. Ausserdem betrifft eine allenfalls vom Grundstückveräusserer als Vermieter den Mietern für deren Einbauten zu entrichtende Entschädigung lediglich die Finanzierung bestehender wertvermehrender Aufwendungen, was – sowenig wie die Aufnahme eines Hypothekendarlehens bei einer Bank – den Marktwert des Grundstücks nicht beeinflusst (RB 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7 = StR 49, 499 = ZStP 1994, 209). Die Kosten von Fr. ... für die fraglichen Mietereinbauten in der veräusserten Liegenschaft sind somit als wertvermehrend im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG zu würdigen. Die Vorinstanz ist jedoch davon ausgegangen, dass die Käuferin diese Einbauten mit dem Kaufpreis nicht

abgegolten habe.

E. 2.4

Um die Besteuerung des Grundstückgewinns als "unverdienten" Wertzuwachs zu gewährleisten, verlangt der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, dass sich Erlös und Anlagekosten auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen haben. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer wesentlich geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen am Erwerbspreis vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, S. 342, auch zum Folgenden). Bezugspunkt für den Vergleich der Verhältnisse beim Verkauf ist der Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat. Es kommt also nicht darauf an, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht. Massgebend ist nur das, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist (RB 1993 Nr. 29 = StE 1993 B 44.12.2 Nr. 2). Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder (RB 1976 Nr. 67). Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, dann müssen auch die Gebäudekosten gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung lediglich Bauland oder ein Rohbau verkauft worden, kann bloss der Landpreis bzw. der Preis für den Rohbau angerechnet werden. Aufwendungen für Bauten, die nach dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nicht als veräussert gelten und daher nicht mit dem Kaufpreis abgegolten werden, sind infolgedessen nicht als Anlagekosten anrechenbar (vgl. RB ORK 1955 Nr. 92). Die Rekurskommission hat ihren Standpunkt, die Käuferschaft der streitbetroffenen Liegenschaft habe die fraglichen Mietereinbauten nicht mit dem Kaufpreis abgegolten, lediglich mit Überlegungen zur Rendite des Kaufpreises aufgrund der bestehenden Mietverträge begründet. Ob diese Überlegungen von der Käuferschaft auch wirklich angestellt worden sind und sie in die Kaufpreisgestaltung Eingang gefunden haben, steht nicht fest, sondern beruht auf Mutmassungen der Vorinstanz. Somit ist die auf Art. 9 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) beruhende Vermutung, der öffentlich beurkundete Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder, nicht schlüssig widerlegt worden. Sind die Mietereinbauten aber mit dem Kaufpreis abgegolten worden, müssen deren Kosten unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse als Anlagekosten berücksichtigt werden. Ob die Übernahme allfälliger mietrechtlicher Entschädigungspflichten eine weitere, den grundstückgewinnsteuerrechtlich massgebenden Erlös im Sinn von § 222 StG erhöhende Leistung der Käuferin darstellt, wie die Vorinstanz erwogen hat, ist im vorliegenden Verfahren ohne Belang.

E. 2.5

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anlagekosten von Fr. ..., einschliesslich der im Streit liegenden Mietereinbauten, für die veräusserte, dem Geschäftsvermögen der E zugehörige Liegenschaft und deren Einkommenssteuerwert von Fr. ... ist demzufolge kraft § 18 Abs. 5 StG als Grundstücksgewinn bei der Einkommenssteuer der Pflichtigen hälftig zu besteuern. Zu Unrecht wenden die Pflichtigen im Einklang mit der Vorinstanz ein, die von den Mietern finanzierten Einbauten hätten handelsrechtlich nicht aktiviert werden dürfen. Diese

Einbauten wurden unstreitig Bestandteile der Liegenschaft und damit gemäss Art. 671 ZGB Eigentum der E. Sie durften folglich in der Geschäftsbuchhaltung mit den hiervor aufgewendeten Kosten aktiviert werden. Da in den Geschäftsbüchern der Gesellschaft für eine allfällige Entschädigungspflicht offenkundig keine Rückstellungen verbucht worden sind, fällt deren einkommensmindernde Berücksichtigung ausser Betracht (vgl. § 27 Abs. 2 lit. b StG).

E. 2.6

Nach alledem ist die Beschwerde gutzuheissen. Die Pflichtigen sind für die Steuerperioden 1999 und 2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... bzw. einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... einzuschätzen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht dieser weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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