

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00048 vom 16. Dezember 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00048

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00048 du 16 décembre 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00048 del 16 dicembre 2009

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2002 | Besteuerung von Einmalentschädigungen für Bauwerke auf Baurechtsgrundstücken: Weder hinsichtlich der Einräumung des Baurechts noch hinsichtlich des Übergangs der Bauten liegt eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Handänderung vor (E. 2.2.1). Der aus der Übertragung der Bauwerke fliessende Erlös ist steuerlich als Liegenschaftenertrag zu qualifizieren (E. 2.2.2). Vom Liegenschaftsertrag können die für die Erstellung der Bauten entstandenen Anlagekosten abgezogen werden (E. 2.3). Im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit können Aperiodizitäten in den Zuflüssen über entsprechende buchhalterische Massnahmen aufgefangen werden, weshalb dann für die Anwendung von Art. 37 DBG kein Raum verbleibt (E. 2.4). Die buchmässige Aufwertung der Grundstücke und die Aufhebung der fiskalischen Verknüpfung der auf den Bauten liegenden stillen Reserven führt zu einer Verwertung im Sinn von Art. 18 Abs. 2 DBG, die ebenfalls der Einkommenssteuer unterliegt (E. 2.6). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2.1

Gemäss der Einkommensgeneralklausel § 16 Abs. 1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (§ 18 Abs. 1 StG). Dazu gehören gemäss § 21 Abs. 1 StG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere auch Einkünfte aus Baurechtsverträgen (lit. c). Nach § 18 Abs. 2 StG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit neben den Kapitalgewinnen aus Veräusserung auch diejenigen aus Verwertung von Geschäftsvermögen.

E. 2.2

Die Besteuerung des periodisch zu leistenden Baurechtszinses ist vorliegend unbestritten. Der Streit geht einzig darüber, wie der als Einmalentschädigung bezeichnete Betrag von insgesamt Fr.- steuerrechtlich zu behandeln ist.

E. 2.2.1

Ein Grundstück kann mit der Dienstbarkeit belastet werden, dass jemand das Recht erhält, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten. Ist das Baurecht selbständig und dauernd, so kann es als Grundstück in das Grundbuch aufgenommen werden (Art. 779 Abs. 1 und 3 ZGB). Das Baurecht kann als selbständiges Recht höchstens auf 100 Jahre begründet werden (Art. 779l Abs. 1 ZGB). Geht das Bauwerk unter, so fallen die bestehenden Bauwerke dem Grundeigentümer heim, indem sie zu Bestandteilen seines Grundstücks werden (Art. 779c ZGB). Der Grundeigentümer hat

dem bisherigen Bauberechtigten für die heimfallenden Bauwerke eine angemessene Entschädigung zu leisten (Art. 779d Abs. 1 ZGB). Damit liegt kein Verkauf der Gebäude im Sinne von Art. 184 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR) vor, welcher auf einen dauernden und endgültigen Eigentumsübergang des Kaufobjekts abzielt, sondern der Eigentumsübergang ist bloss auf den Zeitpunkt des vereinbarten oder vorzeitigen Ablaufs des Baurechts – längstens auf 100 Jahre – befristet. Deshalb liegt weder hinsichtlich der Einräumung des Baurechts noch hinsichtlich des Übergangs der Bauten eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Handänderung vor, die es erlauben würde, das Entgelt mit der Grundstückgewinnsteuer (§ 216 StG) zu erfassen (vgl. RB 1994 Nr. 57 = StE 1994 B 42.21 Nr. 8; RB 1995 Nr. 40 auch zum Folgenden).

E. 2.2.2

Die Entschädigung für die Bauwerke ist der Einkommenssteuer unterworfen. Entgegen der Annahme der Vorinstanz liegt indessen kein Kapitalgewinn auf beweglichen Vermögen vor. Gemäss Art. 667 Abs. 2 ZGB erfasst das Eigentum an Grund und Boden dem Akzessionsprinzip entsprechend alle Bauten, Pflanzen sowie die Quellen. Nach Art. 675 ZGB kann das Bauwerk jedoch einen besonderen Eigentümer haben, wenn sein Bestand als Dienstbarkeit im Grundbuch eingetragen ist. Damit fällt das Eigentum am Bau und Boden in Durchbrechung des Akzessionsprinzips auseinander, indem der Bauberechtigte Eigentümer der Bauten wird. Die Baurechtsbegründung an einem überbauten Grundstück hat somit zivilrechtlich zur Folge, dass die Akzession zwischen der Baute und dem Grundstück durchbrochen wird und es zu einer neuen Akzession zwischen der Baute und dem Baurecht kommt (vgl. Robert Haab/August Simonius/Werner Scherrer/Dieter Zobl, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band IV/1, 2. A., Zürich 1977, Art. 675 ZGB N. 8; Hans Leemann, Berner Kommentar, Band IV/2, 2. A., Art. 779 ZGB N. 67). Das Bauwerk kann demnach nicht losgelöst vom Baurecht als Objekt am Liegenschaftsverkehr teilnehmen. Insofern kann der Bauberechtigte über sein Eigentum am Bau nur im Rahmen des Baurechts verfügen (Haab/Simonius/Scherrer/Zobl, Art. 675 ZGB N. 7 f.; Leemann, Art. 779 ZGB N. 68). Der aus der Übertragung der Bauten – die nach Ablauf der Dienstbarkeit wieder an die Baurechtsgeber zurückfallen – fliessende Erlös ist folglich steuerlich als Liegenschaftenertrag zu qualifizieren.

E. 2.2.3

Aufgrund des Gesagten ist in einem ersten Schritt festzuhalten, dass die an die Pflichtigen bezahlte Einmalentschädigung von Fr.- (hälftiger Anteil von Fr.-) als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu besteuern ist.

E. 2.3

Vom Liegenschaftsertrag sind die für die Erstellung der Bauten entstandenen Anlagekosten, welche für die Erzielung der Baurechtsentschädigung erforderliche Auslagen sind, abzuziehen. Weitere Kosten sind jedoch nicht zum Abzug zuzulassen, da sie nicht Gewinnungskosten darstellen. Das Verwaltungsgericht hat im Entscheid vom 19. Dezember 1995 (RB 1995 Nr. 40) noch offengelassen, ob der Gebäudeanlagewert oder der Verkehrswert in Abzug gebracht werden kann, weil ihm ein Entscheid aus prozessualen Gründen (Verböserungsverbot) verwehrt war.

E. 2.4.1

Im Weiteren ist zu klären, wie die so ermittelte steuerbare Einmalzahlung für die Baurechtszinsen periodengerecht zu erfassen ist. Die Pflichtigen machen geltend, die in

Form einer Kapitalleistung bezahlten Baurechtszinsen seien gemäss § 36 StG zu besteuern. Danach ist die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (vgl. BGr, 6. März 2001, 2A.50/2000, E. 4b, www.bger.ch). Die Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen betrifft einen vom Gesetz speziell behandelten Sonderfall der Steuerberechnung. Von der Systematik des Gesetzes her bezieht sich diese Norm auf die Besteuerung von natürlichen Personen und ist somit grundsätzlich sowohl auf Unselbständig- als auch auf Selbständigerwerbende anwendbar. Im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit können indessen solche Aperiodizitäten in den Zuflüssen über entsprechende buchhalterische Massnahmen aufgefangen werden (vgl. zum Recht der direkten Bundessteuer Ivo Baumgartner in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 37 DBG N. 10e).

E. 2.4.2

Wie bereits das kantonale Steueramt zu Recht feststellte, verlangt der Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung, dass Aufwand und Ertrag, die zeitraumbezogen anfallen, auch entsprechend abgegrenzt und erfasst werden (Treuhandkammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Zürich 1998, N. 2.123). Dies muss zumindest für diejenigen selbständig Erwerbstätigen gelten, die im Sinn von Art. 957 OR buchführungspflichtig sind oder freiwillig nach kaufmännischer Art Buch führen. Der Pflichtige ist einerseits Teilhaber einer Kollektivgesellschaft, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Als Kollektivgesellschaftler ist er verpflichtet, sich im Handelsregister eintragen zu lassen, und somit auch buchführungspflichtig (Art. 552 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 957 Abs. 1 OR). Hinsichtlich der als Einzelunternehmung geführten Immobiliengesellschaft wird ein Jahresumsatz von mehr als Fr. 100'000.- erzielt, weshalb ebenfalls eine Eintragungspflicht im Handelsregister und damit eine Buchführungspflicht besteht (Art. 36 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007). Insofern besteht vorliegend kein Raum für die Anwendung von § 36 StG. Die Kapitalleistung für die Baurechtszinsen ist vielmehr auf 99 Jahre zu verteilen, indem das erste Jahresbetreffnis im Jahr 2002 als Einkommen zu versteuern und der per 31. Dezember 2002 noch vorhandene Saldo für 98 Jahre zu passivieren ist.

E. 2.5

Soweit sich die Pflichtigen (zumindest noch im Rekursverfahren) auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) berufen, der dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen verleiht, hat die Rekurskommission zu Recht festgestellt, die Pflichtigen hätten aufgrund der Auskunft des kantonalen Steueramts betreffend die Besteuerung der Baurechtsentschädigung keine für sie nachteilige Disposition getroffen, welche nicht mehr hätte rückgängig gemacht werden können. Es kann diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (§ 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]).

E. 2.6

Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch Kapitalgewinne aus der Verwertung von Geschäftsvermögen (§ 18 Abs. 2 StG). Dieser Begriff ist weit zu verstehen. Er ist ein Sammelbegriff für alle Tatbestände, durch welche stille Reserven so

verschoben werden, dass die bisher aufgeschobene Besteuerung später nicht mehr erfolgen könnte. Die steuerfreie Bildung stiller Reserven steht nämlich im System der Besteuerung des Vermögenstands-gewinns unter dem Vorbehalt der späteren Besteuerung. Die Anknüpfung an einen Sachverhalt der zur Aufhebung der fiskalischen Verknüpfung der stillen Reserven führt, entspricht der rechtsgleichen Besteuerung aller Steuerpflichtigen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 1/2a, 2. A., Basel 2002, Art. 8 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG] N. 32–35). Indem bei der Begründung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück in Durchbrechung des Akzessionsprinzips die Bauten von den Pflichtigen auf die Bauberechtigten übergehen, scheidet diese als Aktivum aus den Bilanzen der Pflichtigen aus und werden wertmässig durch den Baurechtszins ersetzt. Sodann geht aus den Baurechtsverträgen hervor, dass im Zeitpunkt des Heimfalls des Baurechts die Entschädigung für die darauf liegenden Bauten anhand des Verkehrswerts in jenem Zeitpunkt festgelegt wird. Demzufolge führt dies im Zeitpunkt des Ausscheidens der Baute zu einer buchmässigen Aufwertung und damit zur Aufhebung der fiskalischen Verknüpfung der auf den Bauten ruhenden stillen Reserven. Die dergestalt realisierten stillen Reserven auf den streitbetroffenen Liegenschaften sind damit im Jahr 2002 ebenfalls mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

E. 2.7

Die Beschwerde ist aufgrund des Gesagten teilweise gutzuheissen. Die Rekurskommission hat in einem zweiten Rechtsgang zunächst die Differenz zwischen dem Anlagewert der sich auf den baurechtsbelasteten Grundstücken befindlichen Bauten und der kapitalisierten anteiligen Einmalentschädigung von Fr.- zu ermitteln. Diesen Betrag hat sie auf 99 Jahre zu verteilen und den einem Jahr entsprechenden Anteil im Steuerjahr 2002 als Einkommen zu versteuern. Im Weiteren hat sie die auf den im Baurecht abgegebenen Liegenschaften ruhenden stillen Reserven festzustellen. Diese entsprechen der Differenz zwischen Buchwert und Anlagewert. Dieser Betrag ist ebenfalls zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzuzurechnen.

E. 3

Der letztlich unentschiedene Verfahrensausgang rechtfertigt es, die verwaltungsgerichtlichen Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4), und es steht den Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 4

Nach der Regelung in Art. 90 ff. BGG sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden 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). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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