

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00049 vom 16. Dezember 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00049

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00049 du 16 décembre 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00049 del 16 dicembre 2009

Regeste

Direkte Bundessteuer 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

B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2002, hat sich ergeben: I. A. Der mit B verheiratete A ist Inhaber der Einzelfirma A und zu fünfzig Prozent an der Kollektivgesellschaft D beteiligt; die andere Hälfte steht seinem Bruder E zu, der ebenfalls Inhaber einer Einzelfirma ist. Mit im Januar 2002 öffentlich beurkundeten Verträgen an den nachfolgend aufgeführten Grundstücken wurden jeweils selbständige und dauernde Baurechte für die Dauer von 99 Jahren entweder zugunsten der F AG oder der G AG errichtet und im Grundbuch eingetragen. H-Strasse 01 und 02 in I Geschäftseigentum A H-Strasse 04 in I Geschäftseigentum D H-Strasse 06 und 07 in I Geschäftseigentum A H-Strasse 09 und 10 in I Geschäftseigentum A J-Strasse, 09, 12, 10, 13, 14, 15, 16 in K Geschäftseigentum A J-Strasse 18 in K Geschäftseigentum A L-Strasse 02–20, M-Strasse 21–22, N-Strasse 01–02 in O Geschäftseigentum E P-Strasse 23, Q-Strasse 24 in R Geschäftseigentum A S-Strasse 26, 27, 28, 29 in R Geschäftseigentum E und A T-Strasse 31 in R Geschäftseigentum E U-Strasse 33 und 34 in R Geschäftseigentum E und A V-Strasse 36 und 24 in R Geschäftseigentum A Gemäss dem Wortlaut der einzelnen Baurechtsverträge bezahlte die Bauberechtigte den Grundeigentümern hinsichtlich jedes Grundstücks eine "Entschädigung für das mit der Begründung des Baurechtes in ihr Eigentum übergehende Gebäude, im Sinne einer Einmalentschädigung für die Einräumung des Baurechtes". Diese Einmalentschädigungen beliefen sich insgesamt auf den Betrag von Fr. In zusätzlichen Vereinbarungen, alle datierend vom 1. Februar 2002, zwischen den Parteien der jeweiligen

Baurechtsverträge wurde festgehalten, dass in den Entschädigungen für die Einräumung des Baurechts eine Abgeltung für die Gebäude zum Zeitbauwert enthalten sei. Neben dieser Einmalentschädigung war während der gesamten Baurechtsdauer ein jährlicher, indexierter Baurechtszins geschuldet. Sämtliche Entschädigungen wurden zwischen E und A ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse an den baurechtsbelasteten Grundstücken je hälftig aufgeteilt. Die gesetzlichen Vorkaufsrechte gemäss Art. 682 Abs. 2 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) wurden aufgehoben. Stattdessen wurde den Bauberechtigten mit öffentlich beurkundeten Verträgen an den betreffenden Grundstücken unentgeltlich ein übertragbares, limitiertes Kaufrecht eingeräumt. B. Mit Schreiben vom 14. November 2003 und 16. Dezember 2004 liessen A und B beim kantonalen Steueramt nachfragen, wie die Entschädigungen für das Baurecht steuerrechtlich und buchhalterisch zu behandeln seien. Das kantonale Steueramt bestätigte, dass die Differenz zwischen der gesamten Einmalentschädigung gemäss Vereinbarung und der darin enthaltenen Abgeltung für das Gebäude dem Rentensatz nach Art. 37 DBG für die Dauer des Baurechts von 99 Jahren unterliege. Am 31. Mai 2005 reichten A und B eine rektifizierte Steuererklärung 2002 ein, worin sie ein steuerbares Einkommen von Fr.- (gesamt Fr.-) zum Satz von Fr.- auswiesen. C. Im Mai 2006 nahm das kantonale Steueramt eine Buchprüfung vor. Nachdem trotz Veranlagungsvorschlägen und Besprechungen zwischen den Vertretern des Ehepaars A und B und dem kantonalen Steueramt keine Einigung erzielt werden konnte, wurden A und B am 19. April 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.- (satzbestimmend Fr.-) veranlagt. Dabei ging das kantonale Steueramt davon aus, dass sich der Bruttoerlös aus dem Verkauf der Gebäude für jeden Bruder auf Fr.- belaufen habe. Zudem hätten die Einmalzahlungen kapitalisierte Baurechtszinsen von je Fr.- enthalten. Entgegen der früheren Auskunft des Steueramts bestünde indessen kein Raum für die Anwendung des Rentensatzes. Die mit einer Einmalzahlung abgegoltenen Baurechtszinsen seien als Vorauszahlungen zu würdigen und dementsprechend zu passivieren. Um eine periodengerechte Besteuerung sicherzustellen, sei jährlich ein entsprechender Anteil erfolgswirksam aufzulösen. D. Die dagegen gerichtete Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 9. Juni 2008 ab. II. Den gegen diesen Entscheid erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission II am 24. Februar 2009 ab und nahm eine Verböserung vor, indem sie die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.- (zum Satz von Fr.-) veranlagte. Sie erwog im Wesentlichen, aufgrund der Auslegung der Baurechtsverträge und der konkreten Ausgestaltung der Kaufrechte ergebe sich, dass die Bauberechtigten die Einmalentschädigung einzig für die Übertragung des Eigentums an den Bauten entrichtet hätten. Diese würden im Zeitpunkt des Zahlungszuflusses als Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer unterliegen. Dem einzelnen Ertrag sei jeweils der entsprechende Einkommenssteuerwert des betroffenen Wirtschaftsguts gegenüberzustellen. Bei diesem Ergebnis sei der Rentensatz gemäss Art. 37 DBG von vornherein nicht anwendbar. III. Mit Beschwerde vom 24. April 2009 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, sie seien mit einem steuerbaren Einkommen von Fr.- (zum Satz von Fr.-) zu veranlagten. Zudem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Sowohl die Steuerrekurskommission II als auch das kantonale Steueramt schlossen auf Abweisung der Beschwerde, wobei Letzteres beantragte, eventualiter seien die Beschwerdeführenden gemäss dem Einspracheentscheid zu veranlagten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf die Vernehmlassung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer

gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140–144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". 1.2 Mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht können 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 (BGE 131 II 548 E. 2.5); dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich somit lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147; RB 2005 Nr. 94).

E. 2.1

Gemäss der Einkommensgeneralklausel Art 16 Abs. 1 DBG 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 (Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu gehören gemäss Art. 21 Abs. 1 DBG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere Einkünfte aus Baurechtsverträgen (lit. c). Nach Art. 18 Abs. 2 DBG 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. 779i 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 (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 an der Baute 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 Art. 37 DBG 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 (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 Kollektivgesellschafter 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 Art. 37 DBG. Die Kapitaleistung für die Baurechtszinsen ist vielmehr auf 99 Jahre zu verteilen, indem das erste Jahresbetroffnis 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 (Art. 18 Abs. 2 DBG). 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 Vermögensstandsgewinns 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, I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 28–30). Indem bei der Begründung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück in Durchbrechung des Akzessionsprinzips die Bauten von den Pflichtigen auf

die Bauberechtigten übergehen, scheiden 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 (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht den Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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.