Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.122/2005/ast

Urteil vom 16. September 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Walter C. Blum, Steuerpraxis,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Postfach, Militärstrasse 36, 8090 Zurich.

Gegenstand
Einschätzung für die Steuerperiode 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, vom 24. November 2004.

Sachverhalt:
A.
Per 1. Januar 1988 verkaufte die X._____ AG, die bis dahin Matratzen und Liegemöbel hergestellt hatte, ihren Betrieb, behielt das Fabrikgelände indes in ihrem Eigentum und vermietete es der Käuferin; diese stellte Mitte 2000 den Betrieb ihrerseits ein. In der Folge baute die X._____ AG die Fabrikliegenschaft in Lofts bzw. Wohn- und Gewerberäume um. Von den insgesamt zwölf Stockwerkeinheiten veräusserte sie 2001 sieben Lofts und alle vier Gewerberäume. Den Verkaufsgewinn von Fr. 558'525.– investierte sie vollumfänglich in den Ausbau von zwei Stockwerkeinheiten (Attika), die sie für sich behalten hatte und inzwischen vermietet hat. Sie verbuchte den Gewinn im Geschäftsjahr 2001 einerseits als Erfolg, anderseits als Ersatzbeschaffungsreserve; diese löste sie im selben Jahr zugunsten des Anlagekontos der Fabrikliegenschaft wieder auf. In der Steuererklärung 2001 deklarierte sie einen Reingewinn von Fr. 17'687.– bzw. Fr. 0.– nach Abzug eines Liegenschaftengewinns von Fr. 141'050.–, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, sowie ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 812'000.–.
B.
Das Kantonale Steueramt Zürich verneinte die Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung und rechnete die Rückstellung von Fr. 558'525.– beim steuerbaren Reingewinn auf; zudem reduzierte es den Abzug des der Grundstückgewinnsteuer unterstehenden Liegenschaftengewinns. So veranlagte das Steueramt die X._____ AG am 6. Juni 2003 für die Staats- und Gemeindesteuern der Periode 2001 auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 461'700.– und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 812'000.–. Die hiergegen eingereichte Einsprache wies das Amt am 7. April 2004 ab und erhöhte nach entsprechendem Vorschlag das steuerbare Eigenkapital um die aufgerechnete Ersatzbeschaffungsreserve (von Fr. 558'525.–) auf 1,37 Mio. Franken. Einen Rekurs wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 15. Juni 2004 ebenfalls ab.
C.
Gegen diesen Entscheid gelangte die X._____ AG an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, wel-

ches die Beschwerde am 24. November 2004 (Versand des Entscheids: 27. Januar 2005) genauso abwies. Die Liegenschaft sei spätestens bei der Aufteilung in Stockwerkeinheiten nicht mehr für die betriebliche Leistungserstellung einer Immobiliengesellschaft notwendig gewesen; damit seien die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffungsreserve nicht erfüllt.

D.

Am 25. Februar 2005 hat die X._____ AG gegen dieses Urteil beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Die Beschwerdeführerin beantragt, die Ersatzbeschaffungsreserve von Fr. 558'525.– gewinnsteuerlich anzuerkennen und sie selbst mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.– sowie einem steuerbaren Kapital von Fr. 812'000.– zu veranlagen.

Das Verwaltungsgericht, das Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Zu den Ausführungen der beiden Steuerverwaltungen hat die Beschwerdeführerin unaufgefordert Stellung genommen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Gegenstand dieses Verfahrens bilden nur die kantonalen Steuern der Periode 2001. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist grundsätzlich zulässig, soweit damit sinngemäss die Aufhebung des Entscheids der Vorinstanz verlangt wird (vgl. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; siehe auch BGE 130 II 202 E. 1 S. 204). Unzulässig ist aber der Antrag, die Ersatzbeschaffungsreserve anzuerkennen und die Beschwerdeführerin entsprechend zu veranlagen, hat die Beschwerde doch vorliegend lediglich kassatorische Wirkung (Art. 73 Abs. 3 StHG; Urteile 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005, E. 1.4; 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005, E. 1.3). Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten. Da das kantonale Recht in der streitigen Frage der Ersatzbeschaffung, wie zu sehen sein wird, nicht von den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes abweicht, kann das Bundesgericht grundsätzlich frei prüfen, wie es sich damit verhält (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.).

2.

2.1

2.1.1 Gemäss Art. 24 Abs. 4 StHG gelten im Gewinnsteuerrecht der juristischen Personen die Bestimmungen über Ersatzbeschaffungen des Einkommenssteuerrechts der natürlichen Personen sinngemäss. Demnach können beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen Reserven innert angemessener Frist auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz (Art. 8 Abs. 4 StHG).

2.1.2 Eine praktisch gleiche Regelung der Ersatzbeschaffungen kennt das zürcherische Steuerrecht (vgl. § 68 Abs. 1 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG/ZH]). Weiter kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet; diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (§ 68 Abs. 2 StG/ZH). Als betriebsnotwendig gilt gemäss § 68 Abs. 3 StG/ZH nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen. Diese beiden Absätze sind wiederum nahezu identisch mit Art. 30 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; betreffend Ersatzbeschaffungen im Einkommenssteuerrecht natürlicher Personen) sowie Art. 64 Abs. 2 und 3 DBG (bezüglich Gewinnsteuerrecht juristischer Personen). Insofern ist hier von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen ist und der Steuerharmonisierung nicht widerspricht (vgl. Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004, E. 7.2).

2.2

2.2.1 Unter dem Geltungsbereich des Bundesbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer setzte sich das Bundesgericht bereits mit der Frage von Rückstellungen für die Ersatzbeschaffung von Anlagevermögen auseinander (vgl. BGE 108 Ib 325, insbes. E. 5a S. 328 f.). Danach ist die Übertragung stiller Reserven auf Gegenstände des Anlagevermögens anzuerkennen, wenn es sich um Objekte des betriebsnotwendigen Anlagevermögens handelt. Darunter fallen Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nicht nur mit ihrem Geldwert dienen, sondern direkt für den Betrieb verwendet werden. Werden jedoch Gegenstände,

die für das Unternehmen eine reine Geldanlage darstellen, veräussert und fliesst diesem daraus eine den Buchwert übersteigende Geldsumme als Erlös zu, realisiert es stille Reserven auf diesen Vermögensgegenständen (vgl. auch ASA 52 349 E. 6a; 55 298 E. 4a, 431 E. 2a; BGE 115 Ib 263 E. 2c S. 267; Urteile 2A.238/1996 vom 17. Oktober 1996, E. 2a u. 3; 2P.6/2001 vom 6. September 2001, E. 2a).
2.2.2 Diese Praxis wurde dem Grundsatz nach gesetzlich verankert (vgl. BBl 1983 III 170 f. [Botschaft über die Steuerharmonisierung]). Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung beschränkt sich damit insbesondere auf betriebsnotwendige Anlagegüter (Art. 8 Abs. 4 StHG). Solche Güter dienen nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs und können ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substanziellen Veränderung des Betriebs führen. Ausgeschlossen ist somit weiterhin die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (vgl. zum Ganzen Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 71 zu Art. 8 StHG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 10 zu § 68 StG/ZH; siehe auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 9 zu Art. 30 DBG; Markus Reich/Marina Züger, in Martin Zweifel/
Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000, N. 5 f. zu Art. 30 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 11 f. zu Art. 64 DBG; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 2 in initio zu Art. 64 DBG).

Das Anlagevermögen besteht aus immateriellen Anlagen, Finanz- und Sachanlagen, insoweit auch aus Grundstücken. Es dient dem Unternehmen zu dauernder oder mehrmaliger Nutzung. Anlagegüter werden somit nicht zum Zweck der Veräusserung, sondern zur wiederholten Nutzung und zum Verbrauch beschafft. Wirtschaftsgüter, die demgegenüber laufend angeschafft und wieder veräussert werden, bilden Umlaufvermögen (Reich, a.a.O., N. 72 zu Art. 8 StHG mit Hinweisen; vgl. auch Reich/Züger, a.a.O., N. 7 zu Art. 30 DBG).
3.
Die kantonalen Behörden sind zu Recht zum Ergebnis gelangt, dass es am Erfordernis des betriebsnotwendigen Anlagevermögens fehlt:
3.1 Auf dem ehemaligen Fabrikgelände der Beschwerdeführerin wird schon lange nicht mehr produziert (seit 1988). Diese hat die Fabrik in Stockwerkeigentum aufgeteilt, einzelne Einheiten verkauft und den Erlös in den Ausbau weiterer Einheiten investiert. Sie bezeichnet sich heute als reine Immobiliengesellschaft und bewirtschaftet neben der Vermietung der Fabrikliegenschaft angeblich noch andere Liegenschaften.

Es kann hier offen bleiben, ob und unter welchen Voraussetzungen Grundstücke bei Immobiliengesellschaften notwendiges Anlagevermögen darstellen können (vgl. dazu Reich, a.a.O., N. 71 f. zu Art. 8 StHG; Locher, a.a.O., N. 10 zu Art. 30 DBG; Reich/Züger, a.a.O., N. 7 zu Art. 30 DBG; siehe auch Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N. 4 zu Art. 64 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar DBG, a.a.O., N. 16 zu Art. 64 DBG; dieselben, Kommentar Zürcher Steuergesetz, a.a.O., N. 15 zu § 68 StG/ZH). Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den verkauften Objekten um Handelsbestand; sie wurden lediglich zum Zweck des Verkaufs gehalten. Würden die umgebauten Wohnungen langfristig besessen, läge eine blosse Vermögensanlage vor, die der Beschwerdeführerin nur durch ihren Ertrag dient und deshalb als Ersatzobjekt nicht in Frage kommt.
3.2 Würde anders entschieden, könnten sich Liegenschaftenhändler der Besteuerung stiller Reserven definitiv entziehen, indem sie den beim Verkauf eines Grundstücks erzielten Mehrwert jeweils sofort wieder in ein neues Grundstück investieren. Dies kann nicht Sinn des Tatbestandes der Ersatzbeschaffung sein. In diesem Zusammenhang sei auch auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 23. September 1960 hingewiesen; danach wäre es unzulässig, wenn eine Gesellschaft (sonst) ihr Unternehmen unbegrenzt liquidieren und ein anderes gründen oder übernehmen könnte, ohne jemals die Steuern auf den stillen wie realisierten Reserven zu bezahlen (vgl. ASA 30 91 E. 4 S. 98; BGE 108 Ib 325 E. 6a/bb S. 333 mit Hinweis auf dieses Urteil).
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 16. September 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: