

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2018.180
1 ST.2018.217

Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) führte in der Steuererklärung 2015 unter den Bemerkungen eine "Minderwert-Entschädigung für baurechtsbelastete Liegenschaft wegen Grenzbau" in der Höhe von Fr. 102'491.- auf.

Gestützt auf eine Auflage der Steuerkommissärin vom 31. Oktober 2017 reichte er mit Eingabe vom 7. November 2017 die hinter dieser Entschädigung steckende Vereinbarung vom 29. April 2015 ein. Dieser liess sich entnehmen, dass der Pflichtige Miteigentümer einer Baulandparzelle in Gemeinde C ist, welche im Baurecht von der D AG (nachfolgend D) genutzt wird. Im Zusammenhang mit einem auf Nachparzellen am 16. April 2011 bewilligten und in der Folge von D ausgeführten Bauprojekt (Erweiterung der Verteilzentrale) kam es zum Streit betreffend einen das Baurechtsgrundstück tangierenden Überbau. Offenbar forderten die Miteigentümer ursprünglich, dass D ihnen in diesem Zusammenhang eine Entschädigung von Fr. 1'500'000.- zu bezahlen habe, was D anlässlich einer Besprechung vom 23. November 2011 auch in Aussicht gestellt habe. D vertrat hingegen die Auffassung, dass keine Entschädigung geschuldet sei. In der Vereinbarung erklärte sich D bereit, den Miteigentümern zur Erledigung der Streit-sache einen Betrag von insgesamt Fr. 400'000.- zu bezahlen; dies in zwei Tranchen à Fr. 200'000.-. Entsprechend seiner Miteigentumsquote erhielt der Pflichtige per 2015 eine erste Tranche von Fr. 104'647.70.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 15. Dezember 2017 stellte sich die Steuerkommissärin in Würdigung der Vereinbarung auf den Standpunkt, die von D ausbezahlte Entschädigung qualifiziere als solche für die Nicht-ausübung eines Rechts und sei deshalb als Einkommen zu erfassen. Unter Aufrech-nung des Betrags von Fr. 102'491.- setzte sie für die Steuerperiode 2015 das steuer-bare Einkommen auf Fr. 313'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 311'700.- (Staats- und Gemeindesteuer) fest. Die Einschätzung des steuerbaren Vermögens entsprach mit Fr. 3'659'000.- der Deklaration.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 15. Januar 2018 Einsprache erheben und beantragen, auf die einkommensseitige Aufrechnung zu verzichten. Die Begrün-

ding ging dahin, dass eine Minderwertentschädigung bzw. eine Schadenersatzleistung vorliege, welche als solche nicht einkommenssteuerpflichtig sei.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 19. September 2018 ab. Es blieb bei seiner Auffassung, wonach die Entschädigung als steuerbares Einkommen zu erfassen sei und betonte, dass der steuerrechtlichen Qualifikation als Minderwertentschädigung insbesondere entgegenstehe, dass im Zug der getroffenen Vereinbarung keine Dienstbarkeit im Sinn einer Teilveräusserung im Grundbuch eingetragen worden sei.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 22. Oktober 2018 Beschwerde und Rekurs erheben und beantragen, das steuerbare Einkommen auf Fr. 211'237.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 209'227.- (Staats- und Gemeindesteuer) festzusetzen und ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen. Zusammengefasst wurde wiederum geltend gemacht, dass die streitige Zahlung von D gestützt auf den Aktenstand als Minderwertentschädigung und damit als steuerfreie Schadenersatzzahlung einzustufen sei. Minderwertentschädigungen seien unabhängig von der Eintragung einer Dienstbarkeit im Grundbuch als Schadenersatz zu qualifizieren, weil sie keinen Reinvermögenszugang darstellten.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 23. November 2018 ohne weitere Begründung auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Erstellt ist, dass dem Pflichtigen am 30. April 2015 eine Zahlung von D im Betrag von Fr. 104'647.70 zugekommen ist (vgl. Bankbeleg der ZKB, auf welchem handschriftlich Anwaltskosten von Fr. 2'156.45 und damit einhergehend ein Nettobetrag von Fr. 102'491.25 vermerkt ist). D ist Baurechtsnehmerin des Grundstücks Kat.-

Nr. in Gemeinde B (nachfolgend auch Baurechtsgrundstück), an welchem der Pflichtige Miteigentum hält und welches ihm als Baurechtsgeber jährlich einen entsprechenden Baurechtszins einbringt (per 2015 gemäss Deklaration: Fr. 122'911.-). Umstritten ist, ob die streitbetroffene Zahlung von D beim Pflichtigen im Nettoumfang von Fr. 102'491.25 als steuerbares Einkommen zu erfassen ist.

2. a) Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Damit wird die Besteuerung sämtlicher Einkünfte ohne Rücksicht auf ihre Quelle statuiert. Davon kann nur abgewichen werden, wenn das Gesetz bestimmte Einkünfte ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt oder einer anderen Besteuerungsordnung (Erbrechts-/Schenkungssteuer, Grundstückgewinnsteuer) unterwirft (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 16 N 1 ff. DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 16 N 15 ff. StG). Die in den Art. 17 - 23 DBG und §§ 17 - 23 StG enthaltene Aufzählung verschiedener Arten von Wertzuflüssen, welche der Besteuerung als Einkommen unterliegen, konkretisiert zwar den Grundsatz der Einkommenssteuergeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG; sie ist jedoch nicht abschliessend. Art 16 Abs. 1 DBG und § 16 Abs. 1 StG sind somit Auffangtatbestände, unter die alle Einkünfte fallen, welche sich nicht unter einen der in Art. 17 - 23 DBG und §§ 17 - 23 StG genannten Tatbestände subsumieren lassen und mangels einer diesbezüglichen Gesetzesbestimmung nicht von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 3 DBG und § 16 N 17 StG).

b) Nach dem Nettoprinzip setzt steuerpflichtiges Einkommen aus der Sicht der steuerpflichtigen Person immer einen Vermögenszugang bzw. einen Wegfall von Schuldverpflichtungen voraus. Dieser Vorgang wird dann einkommenssteuerpflichtig, wenn die steuerpflichtige Person den Vermögenszugang bzw. den Wegfall von Schuldverpflichtungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse verwenden kann und dadurch ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gesteigert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16 - 39, N 20 ff. DBG, VB zu §§ 16-37a, N 20 ff. StG). Aus dem Nettoprinzip folgt, dass Schadenersatzleistungen, mit Ausnahme von Entschädigungen, die wegfallende Erwerbseinkünfte ersetzen (Art. 23 lit. a DBG, § 23 lit. a StG), grundsätzlich kein steuerbares Einkommen darstellen, soweit sie den Umfang des

Schadens nicht übersteigen. Da durch den Schadenersatz lediglich eine erlittene oder noch eintretende wirtschaftliche, materielle Einbusse (damnum emergens) ausgeglichen wird, dem Zufluss also ein entsprechend hoher Vermögensabgang gegenübersteht, hat er keine Vermögensvermehrung zur Folge und stellt deshalb beim Empfänger der Leistung kein steuerbares Einkommen dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16 - 39 N 27 DBG und VB zu §§ 16 - 37a N 27 StG).

c) Die Pflicht zum Ersatz eines Schadens entsteht namentlich aufgrund eines Verschuldens dessen, welcher einen Schaden angerichtet hat. Dabei kommt u. a. eine unerlaubte Handlung in Betracht, aber auch die Nichterfüllung oder nicht gehörige Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung. Der entsprechende Schädiger wird gestützt auf Art. 41 ff. oder 97 ff. OR ersatzpflichtig. Schaden ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts die ungewollte Verminderung des Reinvermögens. Er entspricht der Differenz zwischen dem gegenwärtigen - mit dem schädigenden Ereignis festgestellten - Vermögensstand und dem (hypothetischen) Stand, den das Vermögen ohne das schädigende Ereignis hätte. Er kann in einer Vermehrung der Passiven, einer Verminderung der Aktiven oder in entgangenem Gewinn bestehen (BGE 142 III 23 E. 4.1 S. 27; 132 III 359 E. 4 S. 366, 564 E. 6.2 S. 575 f.; je mit Hinweisen).

Bei Liegenschaften kommen als Schadensereignisse namentlich die Zerstörung oder Beschädigung von Gebäuden oder Umgebungsanlagen in Betracht. Eine Wertverminderung kann aber auch durch eine Aufspaltung der Eigentumsrechte eintreten, indem beispielsweise das Grundstück zu Gunsten anderer Parzellen oder Personen mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Wegrecht, Näherbaurecht, Bauverbot, Baurecht, Bauhöhe- und Pflanzhöhebeschränkung, Nutzniessung, Wohnrecht usw.) oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen dinglich belastet wird. Beeinträchtigen derartige dingliche Belastungen die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich, d.h. so schwerwiegend, dass von einer Teilliquidation des Grundeigentums oder von einer Aushöhlung der Eigentumsrechte gesprochen werden muss (z.B. Bauverbot oder wesentliche Ausnutzungsübertragung), so stellt der Gesetzgeber diesen Vorgang einer Handänderung an Grundstücken gleich (§ 216 Abs. 1 lit. b StG). Dementsprechend ist das dafür geleistete Entgelt mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Ist die Belastung des Grundstücks nicht wesentlich oder nur für eine beschränkte Zeit vereinbart, unterliegt

das Entgelt grundsätzlich der Einkommenssteuer, sofern es keinen steuerfreien Kapitalgewinn oder Schadenersatz darstellt (BGr, 20. Juni 2002, 2P.55/2001, 2A 88/2002, 2A.89/2002, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 31 DBG und § 21 N 18 StG). Im Falle einer Aufspaltung der Eigentümerbefugnisse (durch Dienstbarkeiten) sind der Einkommenssteuer namentlich jene Entschädigungen unterworfen, welche die Substanz der Liegenschaft, aus der sie fliessen, unangetastet lassen. Erleidet die Liegenschaft dagegen eine dauerhafte Substanzverminderung, so liegt grundsätzlich kein steuerbares Einkommen, sondern bei Liegenschaften des Privatvermögens ein einkommenssteuerfreier Kapitalgewinn vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 31 DBG und § 21 N 18 StG). In diesem Fall wird der Substanzverminderung einzig in grundsteuerlicher Hinsicht Rechnung getragen, indem bei einer allfälligen späteren Veräusserung der Liegenschaft – entsprechend der durch die dingliche Belastung eingetretenen Wertverminderung – tiefere Anlagekosten berücksichtigt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 9 ff. StG).

d) Soweit sich ein Steuerpflichtiger auf eine steuerfreie Leistung (Kapitalgewinn bzw. Schadenersatzleistung) beruft, obliegt es nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht ihm, diese steuermindernde Tatsache nicht nur geltend zu machen, sondern auch hinreichend (substanziiert) darzutun und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 77 DBG und § 132 N 90 StG). Als substanziert gilt eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Überdies hat der Pflichtige die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder unter genauer Bezeichnung zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Bei ungenügender Substanziierung hat das Steuerrekursgericht nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen für die Beurteilung zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des Pflichtigen anzunehmen, die behaupteten steuermindernden Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht.

3. a) Die Steuerbehörde ging im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid davon aus, dass es sich bei der von D geleisteten Zahlung um eine Entschädigung für

die Nichtausübung eines Rechts im Sinn von Art. 23 lit. c DBG bzw. § 23 lit. d StG handle. Im Einspracheentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern begründet sie dies wie folgt: Aus der vorgelegten Vereinbarung gehe nicht hervor, dass die Entschädigung von total Fr. 400'000.- als Minderwert für einen erlittenen Verlust ausgerichtet worden sei. Zu beachten sei dabei, dass mit der Vereinbarung keine Dienstbarkeit festgehalten bzw. eingetragen und notariell beglaubigt worden sei. Werde eine Entschädigung im steuerrechtlichen Sinn als Minderwertentschädigung qualifiziert, sei der entstandene Minderwert bzw. die Einräumung der Dienstbarkeiten im Sinn einer Teilveräusserung einzutragen und notariell zu beglaubigen. Andernfalls sei der Nachweis, dass es sich um eine Minderwertentschädigung handle, gescheitert. Es liege dann steuerbares Einkommen im Sinn von § 16 Abs. 1 StG (Generalklausel) in Verbindung mit § 21 Abs. 1 StG (Erträge aus unbeweglichem Vermögen) bzw. § 23 lit. d StG (Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts) vor.

b) Der Pflichtige geht demgegenüber von der Steuerfreiheit der Zahlung aus und lässt dies beschwerde- bzw. rekursweise wie folgt begründen: D habe sich mit der Vereinbarung vom 29. April 2015 im Rahmen einer aussergerichtlichen Einigung verpflichtet, den drei Grundeigentümern und Baurechtsgebern einen Betrag von insgesamt Fr. 400'000.- zu bezahlen. Vorausgegangen sei dieser Einigung der Streit um ein Überbaurecht, welches D im Zusammenhang mit der Erstellung einer Lagerhalle auf den eigenen Nachbargrundstücken Kat.-Nrn. (recte:) und beansprucht habe. Die Lagerhalle rage als Überbau auf zwei Seiten in das Baurechtsgrundstück hinein; dergestalt sei eine Verbindung bzw. ein Durchgang zum Lager/Bürogebäude auf dem letzteren Grundstück hergestellt worden. Die Baurechtsgeber hätten die Auffassung vertreten, dass die Inanspruchnahme des Überbaurechts von D mit einem Minderwert ihres Grundstücks von mindestens Fr. 1.5 Mio. verbunden sei. D sei derweil davon ausgegangen, als Eigentümerin der Nachbargrundstücke und Baurechtsnehmerin des Grundstücks Kat.-Nr. in der Nutzung all dieser Grundstücke frei und damit befugt zu sein, auch Gebäude zu erstellen, welche die Grundstücksgrenze überschreiten würden, weshalb kein oder zumindest kein entschädigungspflichtiger Minderwert bestehe. Vor diesem Hintergrund qualifiziere die von D vergleichsweise ausgerichtete Zahlung von Fr. 400'000.- als Minderwertentschädigung, welche mit einer steuerfreien Schadenersatzzahlung gleichzusetzen sei. Auf eine Eintragung im Grundbuch komme es nicht an.

c) Festzuhalten ist zunächst, dass der Pflichtige beschwerde- bzw. rekursweise zu Unrecht vertreten lässt, die Beweislast für die Steuerbarkeit der Zahlung liege beim Steueramt. Die Zahlung ist ihm Ende April 2015 zugeflossen und hat in einem ersten Schritt also sein Vermögen vermehrt. Mithin liegt es an ihm den Nachweis zu erbringen, dass dem Vermögenszugang ein Schaden bzw. die behauptete Wertverminderung seines Grundstücks gegenübersteht. Falsch ist sodann auch die weitere Auffassung, es fehle an einer rechtlichen Beziehung zwischen dem Pflichtigen (bzw. allen Miteigentümern des Baurechtsgrundstücks) und D, wobei ohne eine solche eine Einkommenserzielung aus Nachbarschaftsverhältnissen kaum denkbar sei. Der Pflichtige ist mit D durch den noch bis 2088 laufenden Baurechtsvertrag vertraglich verbunden, weshalb naheliegt, dass die fragliche Zahlung direkt oder indirekt mit letzterem in Zusammenhang steht. Der genaue Hintergrund der Zahlung ist mit Blick auf deren steuerrechtliche Qualifikation im Folgenden zu prüfen.

aa) Vorauszuschicken ist, dass D dem Pflichtigen (und den weiteren Miteigentümern) im Kalenderjahr 2010 schon einmal eine Entschädigung von Fr. 1.5 Mio. ausgerichtet hat. Die diesbezüglich auf Antrag des Pflichtigen beigezogenen Steuerakten zeigen auf, dass diese für die Einräumung von ins Grundbuch aufgenommene Dienstbarkeiten (Fuss- und Fahrwegrecht und Durchleitungsrecht sowie Grenzbaurecht) zu lasten des Grundstücks Kat.-Nr. geleistet worden ist. Beim Grenzbaurecht ist dabei vermerkt, dass der berechtigte Eigentümer das Recht hat, im Rahmen der baurechtlichen Vorschriften beliebige Gebäude an die gemeinsamen Grenzen mit den belasteten Grundstücken zu erstellen *und fortbestehen* zu lassen.

Der Anteil des Pflichtigen von Fr. 524'000.- wurde damals nicht besteuert. Entsprechend den vorstehenden Ausführungen (dauernde Dienstbarkeiten mit Substanzverlust; vgl. E. 2.c) ging die Steuerbehörde diesbezüglich von einer Minderwertentschädigung aus, hinsichtlich welcher die Besteuerung nicht beim Einkommen, sondern unter dem Aspekt der Grundstückgewinnsteuer zu prüfen sei. Letzteres erfolgte auch, wobei die Stadt Winterthur zum Schluss kam, dass keine Grundstückgewinnsteuer anfalle.

Mit Blick auf diese Vorkommnisse lässt der Pflichtige nun vertreten, dass wenn im Steuerjahr 2010 schon ein Näherbaurecht (recte: Grenzbaurecht) als Minderwert qualifiziert worden sei, müsse dies erst Recht für ein Überbaurecht gelten.

bb) Der Sachverhalt liegt hier indes anders:

aaa) Unbestritten ist, dass im Zusammenhang mit dem Ausbau der Verteilzentrale von D in der Gemeinde B eine Lagerhalle erstellt wurde, welche im Randbereich auch das streitbetroffene Baurechtsgrundstück überstellt. Auf den vom Pflichtigen eingereichten Unterlagen (Zonenplan und Foto) sowie auch aus den im GIS-Browser einsehbaren Satelliten-Aufnahmen 2011 und 2014 ist ersichtlich, dass D die neue Lagerhalle auf ihren eigenen Grundstücken bis an das auf dem anstossenden Baurechtsgrundstück vorbestehende Gebäude herangebaut bzw. mit diesem verbunden hat; dabei wurde ein schmaler Streifen des Baurechtsgrundstück (im Ergebnis der Grenzabstandsbereich der vorbestehenden Baute) mit in Anspruch genommen. Die baurechtliche Bewilligung für die Erstellung dieser Lagerhalle wurde (mit Auflagen) am 16. April 2011 erteilt (vgl. Vereinbarung, Einleitung auf S. 1).

bbb) Auszuleuchten ist dazu zunächst der sachenrechtliche Hintergrund:

Gemäss Art. 674 ZGB verbleiben Bauten und andere Vorrichtungen, die von einem Grundstück auf ein anderes überragen, Bestandteil des Grundstückes, von dem sie ausgehen, wenn dessen Eigentümer auf ihren Bestand ein dingliches Recht hat. Das Recht auf den Überbau kann als Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen werden (Abs. 2). Diese Form der Dienstbarkeit wird in der Praxis beispielsweise gewählt, wenn bei einer neuen Überbauung eine Tiefgarage erstellt wird, die sich unterirdisch über mehrere Liegenschaften hinzieht. Mit der Dienstbarkeit kann deren Bestand auch dann gesichert werden, wenn angrenzende Liegenschaften dereinst veräussert werden und neue Eigentümer erhalten.

Eine Pflicht des Grundeigentümers, in seinen Bereich hineinragende Bauten zu dulden, besteht nicht. Er kann gerichtlich deren Entfernung fordern. Die gilt unbedingt und ohne zeitliche Befristung dann, wenn der Überbau unberechtigt war und der Überbauende im Bewusstsein des mangelnden Rechts – also bösgläubig – gehandelt hat. Befand sich dagegen der Überbauende im guten Glauben, so hat die gegen ihn gerichtete Beseitigungsklage nur dann Erfolg, wenn der verletzte Nachbar "rechtzeitig", nachdem der Überbau äusserlich bemerkbar geworden war, dagegen Einspruch erhoben hat. Nach fortgeschrittener oder gar vollendeter Arbeit wäre es für den Erbauer regelmässig unbillig, das Werk niederreißen zu müssen. Daher darf das Gericht, "wenn es die Umstände rechtfertigen", bei verspätetem oder unterlassenem Einspruch

den Fortbestand des Überbaus gestatten, gegen Zuerkennung einer angemessenen Entschädigung an den verletzten Grundeigentümer. Um den Überbau mit den sachenrechtlichen Bestimmungen in Einklang zu bringen, weist das Gericht durch Gestaltungsurteil dem Überbauenden entweder ein dingliches Recht auf den Überbau zu oder aber das Eigentum an der Bodenfläche, auf dem er ruht (Art. 674 Abs. 3 ZGB). Die letztere Bestimmung ist analog anzuwenden, wenn beide Grundstücke bei Errichtung des Überbaus dem gleichen Eigentümer gehörten und erst nachträglich in verschiedene Hände gelangen (vgl. zum Ganzen: Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 14. A., 2015, § 101 N 24).

ccc) Wie der Pflichtige selbst ausführt, vertrat D die Auffassung, als Eigentümerin der Nachbargrundstücke, auf welchen die neue Lagerhalle projiziert und erstellt wurde, und als Baurechtsnehmerin des Baurechtsgrundstücks mit der Altbaute, in der Nutzung aller Grundstücke frei zu sein und deshalb auch einen Überbau erstellen zu können. Diese Auffassung ist nach den vorstehenden zivilrechtlichen Ausführungen insoweit nachvollziehbar, als sich der Vergleich mit dem Beispiel des Überbaus auf zwei der gleichen Eigentümerin gehörenden Grundstücke aufdrängt. Der einzige Unterschied besteht darin, dass das Nutzungsrecht aus Baurecht (anstatt aus Eigentum) befristet ist (vorliegend gemäss Baurechtsvertrag bis 2088) und mithin nicht allein bei einer veräusserungsbedingten Abspaltung, sondern auch beim Heimfall eine sachenrechtliche Anpassung der Verhältnisse gegen Entschädigung im Sinn von Art. 674 Abs. 3 ZGB durchzuführen ist. Naheliegend wäre in der Heimfall-Situation dabei wohl die Zuweisung des Eigentums am überbauten Landstreifen gegen Bezahlung des Landwerts (Verkehrswerts). Dabei ist allerdings höchst fraglich, ob dazumal (also in 70 Jahren) die Lagerhalle und damit der Überbau noch steht, denn gewerbliche Bauten haben bekanntlich keine besonders lange Lebensdauer; nicht umsonst beträgt der von der ESTV im Merkblatt A 1995 für Lagergebäude vorgegebene Abschreibungssatz hohe 8% (im Vergleich zu 2% bei Wohnbauten). In dieser Konstellation (Erstellung des Überbaus qua Nutzungsrecht aus dem Baurecht, nicht qua dingliches Überbaurecht) lässt sich also sagen, dass sich die Entschädigungsfrage auf den in weiter Zukunft liegenden Heimfall verschiebt.

ddd) Die Auffassung des Pflichtigen betreffend das Vorliegen eines mit dem erstellten Überbau verbundenen Minderwerts könnte freilich auch ihre Berechtigung haben. Zu einem Minderwert wäre es unter Beachtung des sachenrechtlichen Hintergrunds indes nur gekommen, wenn das Überbaurecht als Dienstbarkeit im Grundbuch

eingetragen worden wäre. Diesfalls hätte nämlich D (genau gleich wie beim per 2010 eingeräumten Grenzbaurecht) das Recht auf Fortbestand des Überbaus über den Ablauf des Baurechts hinaus erworben. Für die Eigentümer des Baurechtsgrundstücks wäre dies mit einem zu entschädigenden Substanzverlusts ihres Grundstücks verbunden gewesen; dem Vermögenszugang (Entschädigung) wäre also ein entsprechender Vermögensabgang entgegengestanden (Wertminderung aufgrund eines über das Baurecht hinausgehenden, dauernden und dinglich gesicherten Überbaurechts), womit kein steuerbares Einkommen hätte vorliegen können.

Wie sich der Vereinbarung vom 29. April 2015 entnehmen lässt, wurde nun aber keine Dienstbarkeit für ein Näherbaurecht begründet:

Einleitend wird in der Vereinbarung ausgeführt, dass D die Baubewilligung für das Projekt mit dem Überbau am 16. April 2011 erhalten habe und sich die Parteien (der Pflichtige und ein Miteigentümer sowie eine Delegation von D) am 23. November 2011 zu einer Besprechung betreffend "Gewährung eines Überbaurechts resp. Erfüllung einer Auflage aus der Baubewilligung" getroffen hätten. Anschliessend wird die handschriftliche Notiz dieser Besprechung erwähnt, welche von der Delegation von D unterzeichnet worden sei. (Anmerkung: In dieser Notiz wird bestätigt, dass "E" [D gehört zur E-Gruppe] als Gegenleistung für die Gewährung des Überbaurechts den Baurechtseigentümern den Betrag von Fr. 1'500'000.- überweise, welcher nach notarieller Beglaubigung aller Rechte wirksam sei). Auf diese Notiz bezogen hält die Vereinbarung fest, dass die Auffassungen der Parteien über deren Bedeutung und Auslegung weit auseinandergingen. Während die Miteigentümer vertreten würden, Anspruch auf die Bezahlung von Fr. 1.5 Mio. zu haben, gehe D davon aus, dass gar nichts geschuldet sei.

Nach dieser Einleitung erklärt sich D in Ziff. 1 der Vereinbarung bereit, "zur Bereinigung der Differenzen" den Miteigentümern den Betrag von Fr. 400'000.- zu bezahlen, wenn diese im Gegenzug den Verpflichtungen gemäss Ziff. 2 nachkommen. In letzterer Ziffer verpflichten sich die Grundeigentümer, keine Forderungen gegenüber D E und den involvierten Mitarbeitern geltend zu machen und keinerlei Vorkehrungen irgendwelcher anderer Art anzustrengen (Abs. 1). Weiter erklären sich die Miteigentümer bereit, zu allfälligen behördlichen öffentlichrechtlichen Auflagen im Zusammenhang mit der bereits bewilligten und bereits ausgeführten Erweiterung der Verteilzentrale die erforderlichen Zustimmungen abzugeben und/oder entsprechenden Rechte

einzuräumen; damit verbundene Minderwerte des Grundstücks Kat-Nr. seien mit der Zahlung gemäss Ziff. 1 mitabgegolten (Abs. 2). In Ziff. 4 wird nochmals festgehalten, dass die Miteigentümer mit Bezahlung des Betrags gemäss Ziff. 1 gegenüber D, E und den involvierten Mitarbeitern über keinerlei Forderungen aus der Erweiterung der Verteilzentrale und "aus den Kontakten im Zusammenhang mit der Erweiterung (im Besonderen über keine Forderung aus der Besprechung vom 23. November 2011 und er damals entstandenen Notiz) verfügten und keine Ansprüche geltend machten". Weiter würden sich die Parteien verpflichten, "im Zusammenhang mit den Vorkommnissen bezüglich der Erweiterung der Verteilzentrale keinerlei strafrechtlichen Schritte einzuleiten".

eee) Zum besseren Verständnis bzw. zum Hintergrund der Vereinbarung trägt insbesondere die Sachverhaltsschilderung des Pflichtigen im Einspracheverfahren bei. Im auf einen Einschätzungsvorschlag Bezug nehmenden Antwortschreiben vom 24. Juli 2018 wurde ausgeführt, der Pflichtige sei am 9. November 2011 von zwei Geschäftsführern von D über das Bauprojekt (Erweiterungsbau des Verteilzentrums) informiert worden. Dabei sei auch das Überbaurecht thematisiert worden und der Pflichtige um Zustimmung zum Bauprojekt gebeten worden. In der Folge habe er und ein Miteigentümer am 16. November 2011 ein Gespräch auf dem zuständigen kommunalen Bauamt geführt und sie seien dort von einem Baujuristen auch über die Folgen des Überbaurechts orientiert worden. Der Baujurist habe dabei einen "enormen Minderwert" für das Baurechtsgrundstück prognostiziert. Daraufhin habe der Pflichtige einen Fachmann beigezogen, welcher den Minderwert auf Fr. 2 Mio. geschätzt habe. Danach sei es zur besagten Besprechung vom 23. November 2011 gekommen, anlässlich welcher die beiden Geschäftsführer unterschriftlich eine Minderwertentschädigung von Fr. 1.5 Mio. akzeptiert hätten. D habe diese Zusage nach Abschluss des Bauprojekts dann aber zurückgezogen; dies auch mit dem Argument, dass die beiden Geschäftsführer nicht kompetent gewesen seien, um eine solche Minderwert-Entschädigung zuzusprechen. Am 13. November 2014 hätten die Miteigentümer dann gestützt auf die ihnen vorliegende schriftliche Erklärung Klage auf Zahlung von Fr. 1.5 Mio. eingereicht. Mit der Einigung auf eine Minderwertentschädigung von Fr. 400'000.- sei der Rechtsstreit darüber, ob nicht eigentlich eine höhere Entschädigung verbindlich zugesagt worden sei, beendet worden.

fff) In Würdigung der Beweislage lässt sich nach Alledem festzuhalten, dass der Pflichtige nicht nachzuweisen vermochte, dass die Zahlung von D im Betrag von Fr. 400'000.- mit einem Minderwert des Baurechtsgrundstücks einhergeht:

Auszugehen ist davon, dass der streitbetroffene Überbau, welcher aus der Erweiterung der Verteilzentrale von D in der Gemeinde B hervorgegangen ist, im Rahmen der seinerzeitigen Baubewilligung thematisiert worden ist. Die Baubewilligung wurde vom Pflichtigen nicht vorgelegt, obwohl er als Grundeigentümer des Baurechtsgrundstücks (und als Nachbar) mit Bestimmtheit über eine solche verfügt. Naheliegend ist, dass die Baubehörde mit Blick auf den in den Bauplänen ersichtlichen Überbau auflagenweise in irgendeiner Form auch die Regelung der zivilrechtlichen Verhältnisse oder die Zustimmung der Grundeigentümer zum Projekt von D verlangte (vgl. dazu: Monika Hintz, Zivilrechtliche Vorfragen im Baubewilligungsverfahren; abrufbar über www.bve.be). Gut möglich ist, dass der Bausekretär bei der erwähnten Besprechung erwähnte, dass ein Überbaurecht mit einem Minderwert einhergeht. Wie es sich damit verhält, kann indes offenbleiben. Zunächst könnte nämlich eine Auskunft eines Bausekretärs für das vorliegende Steuerverfahren von vornherein keine bindende Wirkung entfalten. Im Übrigen wäre eine solche Auskunft insoweit durchaus korrekt, als die Gewährung eines Überbaurechts (also die Einräumung einer entsprechenden Dienstbarkeit mit Fortbestandgarantie für den Überbau) nach dem Gesagten tatsächlich zu einem Minderwert geführt hätte. Indes wurde dieser womöglich auf dem Bauamt andiskutierte Weg letztlich nicht beschritten. Zwar waren die Miteigentümer danach sehr daran interessiert, entsprechend der Vorgehensweise beim Grenzbaurecht in den Vorjahren erneut unter Inkaufnahme einer Substanzverminderung D eine "notariell beglaubigte" Dienstbarkeit für Fr. 1.5 Mio. zu verkaufen; dies ergibt sich auch aus dem Schreiben ihres Anwalts an D vom 19. März 2014. Dazu war D indes nicht (noch einmal) bereit, im Wissen darum, das Baurechtsgrundstück jedenfalls während der laufenden Baurechtszeit nach eigenen Vorstellungen nutzen zu können und also ohne dinglich gesichertes Überbaurecht lediglich auf den Weiterbestand der Lagerhalle (im Überbau-Teil auf dem Baurechtsgrundstück) über den Heimfall hinaus zu verzichten. Dass für D ein solcher Verzicht auch im Rahmen einer nachhaltigen Geschäftsplanung wohl kaum ins Gewicht fiel, ergibt sich aus der erwähnten kurzen Lebensdauer von gewerblichen Bauten. Der Hintergrund der streitbetroffenen Zahlung von D betrifft damit ein Überbaurecht, welches letztlich eben nicht eingeräumt worden ist. Insoweit ist der Sachverhalt klar und besteht kein Grund, gemäss Antrag des Pflichtigen allenfalls

noch Fachpersonen (wie den erwähnten Baujuristen) anzuhören oder um schriftliche Stellungnahmen anzuhalten.

Die Zahlung von Fr. 400'000.- leistete D nicht für ein dinglich gesichertes Recht, sondern zur Beendigung einer Streitsache, welche darin gründete, dass die Grundeigentümer gerne ein Überbaurecht für Fr. 1.5 Mio. verkauft hätten und dabei offenbar davon ausgingen, von Mitarbeitern der D anlässlich einer Besprechung bereits eine entsprechende Zusicherung erhalten zu haben. Als weiterer Zahlungsgrund kommt in Frage, dass D ein Interesse daran hatte, dass sich die Grundeigentümer mit Blick auf baubehördliche Auflagen im Zusammenhang mit dem Erweiterungsbau nicht quer stellten. Insoweit ist die Entschädigung durchaus vergleichbar mit einem Entgelt für die Nichteinreichung (oder den Rückzug) einer Baueinsprache, welches als Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts im Sinn von Art. 23 lit. d DBG bzw. § 23 Lit. d StG unter die steuerbaren "übrigen Einkünfte" fällt. Nicht geleistet wurde die Zahlung jedoch für einen eingetretenen substanziellen Minderwert des Grundstücks. Eine dauerhafte Wertverminderung durch dingliche Belastung des Baurechtgrundstücks mit einem Überbaurecht hat nicht stattgefunden, da gemäss Vereinbarung vom 29. April 2015 keine Dienstbarkeiten errichtet wurde oder noch zu errichten war.

Das Baurechtgrundstück hat für die Grundeigentümer auch insoweit nicht an Wert verloren, als diese ungeachtet des Überbaus weiterhin während der gesamten Restlaufzeit des Baurechts den vereinbarten Baurechtszins vereinnahmen können. Die Frage einer Minderwertentschädigung stellt sich erst beim Heimfall, soweit der Überbau dannzumal noch besteht und eine entsprechende Regelung zu treffen sein wird (Einräumung einer Dienstbarkeit oder Landabtretung gegen Entschädigung; vgl. vorstehend lit. bbb). Der Zufluss der Fr. 400'000.- kann in diesem Sinn auch den Erträgen aus unbeweglichem Vermögen im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. c StG (Einkünfte aus Baurechtsvertrag) zugeordnet werden, weil er letztlich von D neben dem Baurechtszins für die Ausübung der gewünschten Nutzung des Baurechtgrundstücks während der Baurechtszeit bezahlt worden ist.

ggg) Nicht weiter hilft dem Pflichtigen der Einwand, es sei unerfindlich, wieso ein Minderwert nur im Zusammenhang mit einer im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeit zu anerkennen sei. Minderwertentschädigung seien auch bei beweglichen Gegenständen denkbar, wobei insoweit gar kein Grundbucheintrag möglich sei.

Letzteres trifft ohne weiteres zu. Wenn beispielsweise eine Kaskoversicherung einem Fahrzeughalter mit älterem Fahrzeug bei einem leichten Hagelschaden eine Minderwertentschädigung von Fr. 2'000.- ausbezahlt (weil sich die Instandstellung kaum mehr lohnt), wird keine Steuerbehörde auf die Idee kommen, die Auszahlung als Einkommen zu besteuern; der Zahlung als Vermögenszugang steht offenkundig der Wertverlust des nunmehr leicht verbeulten Fahrzeugs entgegen. Damit lässt sich der vorliegende Fall nicht vergleichen. Ein Grundstück mit Baurecht verliert nicht an Wert, wenn es der Baurechtsberechtigte im Rahmen des Baurechtsvertrags nutzt, sondern dann, wenn ein Substanzverlust zu verzeichnen ist, was nach dem Gesagten insbesondere bei Einräumung einer Dienstbarkeit der Fall ist. Gemäss Art. 958 ZGB sind aber die Dienstbarkeiten stets in das Grundbuch einzutragen, was heisst, dass sie auch erst mit der Eintragung ins Grundbuch als dingliches Recht entstehen (Art. 971 ZGB). Von daher ist bei der Frage, ob die Zahlung eines Dritten an einen Grundeigentümer einen Grundstücksminderwert ausgleicht, der Grundbucheintrag einer Dienstbarkeit mit Blick auf den Nachweis eines Substanzverlusts durchaus von Bedeutung.

4. a) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es dem Pflichtigen nicht gelungen ist, in Bezug auf sein Miteigentum am Baurechtsgrundstück Kat.-Nr. einen substanziellen Schaden bzw. Minderwert nachzuweisen. Die Steuerbehörde hat damit die von D gestützt auf die Vereinbarung vom 29. April 2015 ausgerichtete Entschädigung zu Recht als steuerbares Einkommen erfasst.

Dies führt zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht diesem keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]