

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2017.42 vom 12. Februar 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-02-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2017.42

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2017.42 du 12 février 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2017.42 del 12 febbraio 2019

Regeste

Vertrauensschutz; Verkehrswert vor 20 Jahren (2. Rechtsgang nach Rückweisung durch StRG an Gemeinde zur Ermittlung des Verkehrswerts von Landwirtschaftsland vor 20 Jahren; 2 GR.2016.41). Festhalten an der Erwägung, dass der Vertrauensschutz der Korrektur einer "provisorischen" Veranlagung nicht entgegensteht (E. 3). Festsetzung des Verkehrswerts von Landwirtschaftsland per 1994 auf Fr. 8.-/m² unter Verzicht auf Einholung eines Expertengutachtens (E. 4).

Erwägungen

E. 2

Der Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 bezüglich der Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit der durch öffentlich beurkundeten Grundstückkaufvertrag vom ... 2014 vollzogenen Handänderung des Grundstücks Kataster Nr. ..., Grundbuch H, sei aufzuheben.

E. 3

Es sei die Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit der durch öffentlich beurkundeten Grundstückkaufvertrag vom ... 2014 vollzogenen Handänderung des Grundstücks Kataster Nr. ..., Grundbuch H, auf maximal Fr. 31'900.- festzusetzen.

E. 4

Eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit der durch öffentlich beurkundeten Grundstückkaufvertrag vom ... 2014 vollzogenen Handänderung des Grundstücks Kataster Nr. ..., Grundbuch H, aufgrund einer gerichtlichen Verkehrswertschätzung des Grundstücks vor 20 Jahren neu festzusetzen.

E. 5

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates." Der Gemeinderat liess am 14. Februar 2018 – unter Zuspreehung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rechtsmittels beantragen. Mit Replik vom

E. 8

Juni 2018 hielt der Pflichtige an seinen Rekursanträgen fest, ebenso der Gemeinderat in seiner Duplik vom 1. Oktober 2018. Am 14. Dezember 2018 nahm der Pflichtige hierzu nochmals Stellung. Auf die Erwägungen des Steuerrekursgerichts im ersten Rechtsgang, die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen. 2 GR.2017.42

- 4 - Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 bzw. § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. b) Als Erwerbspreis gilt nach § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Liegt jedoch die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige laut § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen. 2. Im ersten Rechtsgang ist das Steuerrekursgericht in E. 2 und 3 zum Schluss gekommen, dass der Veranlagungsentscheid vom 15. Mai 2014 dem Pflichtigen zugestellt, in der Folge jedoch durch den korrigierenden Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 ohne weiteres ersetzt worden sei. Dies ist im zweiten Rechtsgang nicht mehr strittig. Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren bildet sodann nur der an die Stelle des Letztgenannten getretene Einspracheentscheid vom 7. November 2017 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuerrecht, 3. A., 2013, § 147 N 12). 3. a) Der Pflichtige hält an dem schon im ersten Rechtsgang geäusserten Standpunkt fest, dass die Rekursgegnerin aus Gründen des Vertrauensschutzes an den provisorischen Veranlagungsentscheid vom 3. Februar 2014 gebunden sei. Hierzu erwog das Steuerrekursgericht in E. 4 seines Entscheids, schutzwürdiges Vertrauen in die Auskunft eines Gemeindesteuersekretärs setze voraus, dass ein Pflichtiger diesen in guten Treuen als zuständig habe betrachten dürfen. Vorliegend habe die Steuersekretärin jedoch auf die nach der Eigentumsübertragung vorzunehmende "definitive Veranlagung ... durch die zuständige Behörde" hingewiesen und damit einen Vorbehalt angebracht, der kein schutzwürdiges Vertrauen zu begründen vermöge. Daran ändere nichts, dass die "provisorische Grundstückgewinnsteueranordnung vom 03.02.2014" die 2 GR.2017.42

- 5 - massgebenden Steuerfaktoren aufführe. Denn der Pflichtige habe – trotz Sachkunde der Steuerkommissärin – damit rechnen müssen, dass der Gemeinderat als zuständige Veranlagungsbehörde zu einer abweichenden Beurteilung gelangen könne. Ebenso wenig lasse sich der E-Mail der Steuersekretärin vom 4. Februar 2014 an den damaligen Vertreter des Pflichtigen eine vertrauensbegründende Zusage entnehmen. Schliesslich halte Ziffer 6 der weiteren Bestimmungen des Kaufvertrags vom ... 2014 fest, dass das Steueramt die aus der Handänderung allfällig resultierende Grundstücksgewinnsteuer "provisorisch" berechnet habe und sich der "mutmassliche Steuerbetrag" auf Fr. 31'900.- belaufe. Im Übrigen fehle es an der für eine Bindungswirkung der Auskunft erforderlichen vollständigen und präzisen Darstellung des Sachverhalts durch den Pflichtigen. Dass dieser der provisorischen Grundstücksgewinnsteuerberechnung im Übrigen selbst keine Bindungswirkung beigemessen habe, ergebe sich ferner aus der Steuererklärung vom 15. April 2014, in der neue wie auch umfassendere Anlagekosten geltend gemacht würden. Dementsprechend weiche die Grundstücksgewinnsteuer im Veranlagungsentscheid vom Mai 2014 von der provisorisch berechneten ab. b) Der Pflichtige bringt zur Rekursbegründung vor, dass er sich im Vertrauen auf die Richtigkeit der Steuerauskunft zum Verkauf des Grundstücks entschlossen habe. Nach der doppelten Bestätigung durch das Gemeindesteueramt habe der rechtsunkundige Pflichtige davon ausgehen dürfen, dass der Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. 654'100.- festgesetzt werde. Die Anmerkung, dass die definitive Veranlagung durch die zuständige Behörde erfolge, stelle keinen Vorbehalt

dar. Denn der Hinweis sei in standardisierter Form erfolgt und besage nur, dass der Adressat erst gegen den förmlichen Veranlagungsentscheid Einsprache erheben könne. Mit einer "vermeintlich nicht gegebenen Zuständigkeit der Auskunftsbehörde" habe dies nichts zu tun. Auch sei nicht nachvollziehbar, welche andere Behörde ausser dem Gemeindesteueramt für Steuerauskünfte zuständig sein sollte. Hinzu komme, dass der Gemeinderat keine andere Funktion habe, als die durch das Gemeindesteueramt vorgenommene Veranlagung in einen formellen Entscheid zu giessen. Im Übrigen würde das Institut des Vorbescheids seines Gehalts entleert, wenn der Gemeinderat beliebig – hier gar mit einer Tieferschätzung des Verkehrswerts um 124mal – von der Stellungnahme des Gemeindesteueramts abweichen dürfte. Hinsichtlich der einzig relevanten Frage des Verkehrswerts vor 20 Jahren habe der Pflichtige den Sachverhalt vollständig dargestellt. Selbst unter der Annahme, dass die "provisorische Grundstückgewinnsteuerverfügung vom 03.02.2014" als Ganzes keinen steuerlichen Vorbescheid darstelle, handle es sich jedoch bei der Schätzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren um eine vorbehaltlos erteilte

- 6 - te und verbindliche Auskunft. In der Replik führt der Pflichtige ergänzend aus, dass die Grundsätze des Rulings sinngemäss zum Zug kämen. Die vom Steuerrekursgericht im ersten Rechtsgang vertretene Auffassung, dass die Steuersekretärin bloss eine provisorische Auskunft erteilt habe, treffe nicht zu. Das "Provisorium" könne sich nur darauf bezogen haben, dass der Kaufvertrag zu den mitgeteilten Bedingungen und nicht anders abgeschlossen werde. Schliesslich treffe es nicht zu, dass im Fall einer krass fehlerhaften Auskunft das Legalitätsprinzip vorgehe. Dem hält die Rekursgegnerin entgegen, dass die gewünschte Auskunft über die mutmasslich anfallende Grundstückgewinnsteuer nicht dem Zweck gedient habe, ob überhaupt und zu welchem Preis das streitbetroffene Grundstück verkauft werden solle; vielmehr sei es darum gegangen, die im Vertrag vorgesehene Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer vorzunehmen. Sodann sei die Auskunft qualifiziert fehlerhaft. c) Die Vorbringen des Pflichtigen im zweiten Rechtsgang sind nicht geeignet, von dem im ersten Rechtsgang gezogenen Schluss abzurücken, dass die unrichtige Auskunft des Gemeindesteueramts bei ihm kein schutzwürdiges Vertrauen begründet habe. Wie schon in E. 4e des Entscheids 2 GR.2016.41 gesagt, erging die Auskunft der am 4. Februar 2014 um 11.39 Uhr angeschriebenen und mit E-Mail von 12.16 Uhr antwortenden Steuersekretärin (als sie die Berechnung zur Ermittlung des Steuerbetrages gerade abgeschlossen hatte) nicht an den Pflichtigen persönlich, sondern an einen berufsmässig tätigen Immobilienfachmakler als dessen Vertreter. Die jenem dabei zugestellte "provisorische Grundstückgewinnsteuerverfügung" mit Datum 3. Februar 2014 enthielt folgenden Hinweis: "Rechtsmittel: Gegen diese Verfügung kann kein Rechtsmittel erhoben werden. Die definitive Veranlagung erfolgt nach der Eigentumsübertragung aufgrund der einzureichenden Steuererklärung durch die zuständige Behörde." Dieser Hinweis deckt sich mit § 210 Abs. 1 StG, wonach die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer durch den Gemeinderat oder eine von ihm gewählte, unter Vorsitz eines seiner Mitglieder amtierende Kommission erfolgt. Diese Kompetenzordnung entspricht im Übrigen der in anderen Bereichen des zürcherischen Verwaltungsrechts, etwa jener in § 318 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 oder jener in § 6 des Sozialhilfegesetzes vom 14. Juni 1981. Zwar trifft es in der Regel zu, dass den sachkundigen Funktionären bei der Entscheidungsfindung grosses Gewicht zukommt. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen verhält es sich indes keinesfalls so, dass die Behörde lediglich den Antrag der sachbearbeitenden Person zum Entscheid erhebt. Gerade im Bereich der Grundstückgewinnsteuern ist die 2 GR.2017.42

- 7 - zuständige Behörde zumindest in grösseren Gemeinwesen oft mit Juristen, Bau- und Steuerfachleuten besetzt. Dieser Umstand, auf den der erwähnte Hinweis in der provisorischen Verfügung vom 3. Februar 2014 hinweist, musste dem fachkundig vertretenen Pflichtigen bekannt sein. Schon aus diesem Grund war diese nicht geeignet, schutzwürdiges Vertrauen beim Pflichtigen zu begründen, genauso wenig wie die diesbezügliche E-Mail der Steuersekretärin selbst. Weil die Steuerveranlagung eine Einheit darstellt, fällt der vom Pflichtigen verfochtene Vertrauensschutz mit Bezug auf den von der Steuersekretärin zunächst akzeptierten Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 654'100.- in der "provisorische(n) Grundstückgewinnsteuer-Verfügung" vom 3. Februar 2014 von vornherein ausser Betracht. Sodann beruft sich der Pflichtige vergeblich auf die von der Rechtsprechung entwickelten Gültigkeitsvoraussetzungen eines Rulings. Wie das Verwaltungsgericht im Entscheid SB.2018.00022 vom 21. August 2018 (www.vgrzh.ch) festgehalten hat, setzt ein Ruling voraus, dass die auskunfterteilende Behörde zuständig ist oder von der anfragenden Person in guten Treuen als zuständig erachtet werden darf. Dies trifft hier aufgrund des in der provisorischen Grundstückgewinnsteuer-Verfügung angebrachten Hinweises auf die "definitive Veranlagung ... durch die zuständige Behörde" nicht zu. Selbst wenn die vor der Handänderung berechnete Grundstückgewinnsteuer definitiven Charakter gehabt hätte und der Pflichtige das auskunfterteilende Gemeindesteueramt in guten Treuen für zuständig erachten durfte, verdient das Vertrauen des Pflichtigen im gegebenen Fall keinen Schutz. Einerseits hätte der Adressat der Auskunft die Unrichtigkeit der Schätzung des Verkehrswerts vor 20 Jahren bei Beachtung zumutbarer Sorgfalt erkennen können, weil sich das streitbetreffende Grundstück am Stichtag vor 20 Jahren in der Landwirtschaftszone befand. Bei dieser Sachlage hätte es unmöglich zum Preis von Fr. 620.-/m² verkauft werden können. Andernfalls fehlt es an irreversiblen Dispositionen, die der Pflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft getroffen hat. Die Kaufvertragsparteien wie auch der Verkaufspreis standen im Zeitpunkt der provisorischen Grundstückgewinnsteuerberechnung bereits fest. Bei dieser Sachlage erfolgte die provisorische Berechnung der Grundstückgewinnsteuer offenkundig zum Zwecke der Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer. Damit erweist es sich als sehr unwahrscheinlich, dass der Pflichtige das streitbetreffende Grundstück im Falle einer höheren Steuer als Fr. 31'900.- gar nicht verkauft hätte. 2 GR.2017.42

- 8 - 4. a) Materiell liegt einzig der Verkehrswert des veräusserten Grundstücks Kat.-Nr. ... am Stichtag des ... 1994 im Streit. Hierzu hat das Steuerrekursgericht im ersten Rechtsgang in E. 5 erwogen, dass als Anlagekosten der Wert von Landwirtschaftsland massgebend sei, weil die Parzelle damals in der Landwirtschaftszone gelegen habe. Indessen müssten allfällige, bis zum Stichtag eingetretene Wertsteigerungen mitberücksichtigt werden. Vorliegend habe der Gemeinderat zu Unrecht keine Untersuchung vorgenommen, sondern vorschnell auf die Massgeblichkeit des Werts für Landwirtschaftsland geschlossen und diesen auf Fr. 5.-/m² geschätzt. b) Im zweiten Rechtsgang hielt der Gemeinderat im Einspracheentscheid einzig fest, dass die Einzonung erst am ... 2010 und die Genehmigung durch den Regierungsrat am ... 2012 erfolgt sei. Der Verkehrswert von Fr. 5.-/m² entspreche einem Erfahrungswert. In der Rekursantwort verteidigte die Behörde ihren Standpunkt mit dem Hinweis darauf, dass bei der Bewertung von Landwirtschaftsland nur auf die Erfahrung abgestellt werden könne. Nach Inkrafttreten des neuen bürgerlichen Bodenrechts, das sich preismindernd ausgewirkt habe, wechsele Landwirtschaftsland nur noch selten die Hand. In Anbetracht der 1993 und 1994 in C erzielten Erlöse komme der angewendete Ansatz von Fr. 5.-/m² dem Pflichtigen entgegen. c) Der Pflichtige rügt in der

Rekurschrift zunächst, dass der Gemeinderat den "Nachweis der vor- und nachherigen Zonenordnung und -zugehörigkeit" von Kat.-Nr. ... nach wie vor schuldig geblieben sei. Sodann fehle immer noch eine schlüssige Begründung für den Wert des Landwirtschaftslandes. Nachdem das Steuerrekursgericht den im ersten Rechtsgang verwendeten Ansatz von Fr. 5./m² als ungenügend motiviert beanstandet habe, gehe es nicht an, lediglich auf einen angeblichen Erfahrungssatz abzustellen. Statistische Werte hätten mit Bezug auf die "konkreten Gegebenheiten der zu schätzenden Liegenschaft" keinerlei Aussagekraft. Zur Ermittlung von deren Verkehrswert sei daher ein gerichtliches Gutachten anzuordnen. Die mangelhafte Begründung des Verkehrswerts stelle eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. d) aa) Gemäss Zonenplan vom ... 1985 (vom Regierungsrat genehmigt am ... 1986) lag das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. ... in der Landwirtschaftszone. Dieses Regime blieb in den Revisionen vom ... 1990 (genehmigt am ... 1991) und ... 1994 (genehmigt am ... 1995) erhalten. Erst am ... 2010 beschloss die Gemeindeversammlung, die Parzelle der Kernzone I zuzuweisen, wozu der Regierungsrat am ... 2012 die 2 GR.2017.42

- 9 - Genehmigung erteilte. Entgegen der Rüge des Pflichtigen steht somit fest, dass das Grundstück Kat.-Nr. ... am Stichtag des ... 1994 in der Landwirtschaftszone lag. Weil dieses Zonenregime erst rund 16 Jahre später geändert wurde, ist die Einzonung am Stichtag noch nicht wertsteigernd zu berücksichtigen. Wie das Steuerrekursgericht im ersten Rechtsgang (E. 5c) unter Hinweis auf die Rechtsprechung festgehalten hat, ist unter diesen Umständen bei den Anlagekosten auf den Wert von Landwirtschaftsland abzustellen. bb) Während der Gemeinderat den schon im ersten Rechtsgang angewendeten Ansatz von Fr. 5./m² für solches Land lediglich mit der Erfahrung begründet hatte, untermauerte er diesen in der Rekursantwort mit fünf Handänderungen in der Gemeinde C aus den Jahren 1993 und 1994. Ein allfälliger Begründungsmangel mit Bezug auf den Landpreis war damit geheilt, da sich der Pflichtige in einem zweiten Schriftenwechsel dazu äussern konnte (Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 10 N 36). Während die Preise für vier grosse Wiesen- und Waldgrundstücke zwischen rund Fr. 1./m² und Fr. 2./m² lagen, ergab nur die Handänderung an einer Zwergparzelle von 44 m² einen Erlös von Fr. 12./m². Wie der Gemeinderat in der Rekursantwort zutreffend festgehalten hat, schränkte das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, das auf den 1. Januar 1994 in Kraft trat, den Handel mit Landwirtschaftsland stark ein, was wiederum den Verkehrswert sinken liess. Der Pflichtige zieht in der Replik weder diese Erfahrungstatsache in Zweifel noch bestreitet er substantiiert die Vergleichstauglichkeit der vom Gemeinderat herangezogenen Handänderungen. Der Rekursgegnerin ist beizupflichten, dass für Landwirtschaftsland allgemein nur eine geringe Nachfrage besteht. Dies gilt insbesondere auch für das streitbetroffene, lediglich 1'055 m² grosse, peripher in E auf rund 750 m ü.M. gelegene Grundstück Kat.-Nr. Die Akten enthalten ebenso wenig nähere Angaben über diese Parzelle, insbesondere deren damalige landwirtschaftliche Nutzungseignung mit Bezug auf die Fruchtfolgefläche, wie über die vom Gemeinderat genannten Landhändler. Weil sich die Preise für Landwirtschaftsland in einer engen Bandbreite bewegen, was auch die erwähnten Vergleichshandänderungen zeigen, macht die Einholung eines gerichtlichen Gutachtens zum Verkehrswert von Kat.-Nr. ... am Stichtag des ... 1994 keinen Sinn. Vielmehr scheint es sachgerecht, der mit vertretbarem Aufwand nicht zu behebbenden Unsicherheit im Sachverhalt dadurch Rechnung zu tragen, dass zugunsten des Pflichtigen auf den im Kanton Zürich geltenden Höchstansatz für unbebautes Landwirt- 2 GR.2017.42

- 10 - schaftsländ von Fr. 8.-/m² abgestellt wird (www.statistik.zh.ch; vgl. auch VGr, 23. Juni 2016, VR.2015.00002, E. 2.2, www.vgrzh.ch). Im Unterschied zum Wohnbäuländ, das in den vergangenen 20 Jahren eine kräftige Preissteigerung erfahren hat, trifft dies beim Landwirtschaftsländ gerade nicht zu. 5. Diese Erwägungen führen gemäss nachfolgender Berechnung zur teilweisen Gutheissung des Rekurses: Grundstück Kat.-Nr. ..., E, C (in Fr.) Verkehrswert vor 20 Jahren (1'055 m² x Fr. 8.-/m²) 8'440.00 Machbarkeitsstudie 11'357.00 Mäklerprovision 18'792.00 Handänderungsabgaben beim Verkauf 1'465.00 Inseratekosten 1'620.00 Gesamte Anlagekosten 41'674.00 Erlös (unbestritten) 870'000.00 Grundstückgewinn 828'326.00 Grundstückgewinn (gerundet) 828'300.00 Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG 320'720 Ermässigung für Besitzesdauer 20 Jahre 160'360 reiner Steuerbetrag 160'360 6. a) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem fast vollumfänglich unterliegenden Pflichtigen zu überbinden (§ 151 Abs. 1 StG). Gegenstand des zweiten Rechtsgangs bildeten nur noch die Fragen des Vertrauensschutzes und des für Landwirtschaftsländ angemessenen Verkehrswerts. Demgegenüber wurde die vom Steuerrekursgericht im ersten Rechtsgang behandelte – und dort bejahte – Frage nach der Zulässigkeit eines korrigierten Veranlagungsentscheids vom Pflichtigen nicht mehr aufgegriffen. Wie dieser dem – von ihm nicht angefochtenen – Entscheid vom 12. Juli 2017 im ersten Rechtsgang entnehmen musste, war der Einwand des Vertrauensschutzes kaum erfolgversprechend. Ungeachtet des zu knapp begründeten Einspracheentscheids im zweiten Rechtsgang durfte er auch nicht damit rechnen, einen nennenswert höheren Anlagewert zugesprochen zu erhalten. Unter diesen Umständen besteht kein Anlass, den Pflichtigen von der Tragung der Verfahrenskosten teilweise oder gar gänzlich zu entlasten. b) Aus den genannten Gründen muss dem Pflichtigen auch eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflege- 2 GR.2017.42

- 11 - Gesetzes vom 24. Mai 1959). Dasselbe gilt für die Rekursgegnerin. Denn deren Bemühungen haben sich weitgehend darauf beschränkt, den angefochtenen Einspracheentscheid mit der Nachreichung einer ergänzenden Begründung zu verteidigen.

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