

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2000.00012 vom 24. März 1983

ZH Verwaltungsgericht, 1983-03-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2000.00012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2000.00012)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2000.00012 du 24 mars 1983

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2000.00012 del 24 marzo 1983

## Regeste

Einschätzung 1997, ergänzende Vermögenssteuer | Zweckentfremdung; Massenverbindlichkeit X ging Mitte März 1995 Konkurs. Die Konkursverwaltung verkaufte seit 1977 zum Ertragswert besteuerte Grundstücke (Wiesland und Acker) im Jahr 1997. Die die ergänzende Vermögenssteuer (eV) auslösende Zweckentfremdung ist der Verkauf durch die Konkursverwaltung, und nicht der Zeitpunkt des Konkurses selbst. Die eV stellt als nicht periodenbezogene Objektsteuer deshalb eine Massenverbindlichkeit dar. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

a) Die Vermögenssteuer wird gemäss dem im vorliegenden Fall aufgrund von § 269 Abs. 1 StG anwendbaren § 33 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) vom Reinvermögen erhoben, das gemäss § 34 Abs. 1aStG zum Verkehrswert zu bewerten ist. Für land■ oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke wird von dieser Bewertungsregel abgewichen: solche Grundstücke werden mit Einschluss der erforderlichen Gebäude zum Ertragswert bewertet (§ 35 aStG), welcher in der Regel wesentlich unter dem Verkehrswert liegt. Mit dieser besonderen Bewertungsregel soll die Land■ und Forstwirtschaft in dem Sinn privilegiert werden, dass die Vermögenssteuer nicht auf dem Verkehrswert geleistet werden muss, der auf die niedrigen aus Land■ und Forstwirtschaft erzielbaren Erträge, aus denen die Steuer bezahlt werden muss, keine Rücksicht nimmt (vgl. VGr, 19. Juni 1984, StE 1985 B 52.22 Nr. 1 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der in den niedrigen land■ und forstwirtschaftlichen Erträgen liegende Grund für die Sonderbehandlung entfällt, wenn die zum Ertragswert bewertete Liegenschaft veräussert oder der bisherigen land■ oder forstwirtschaftlichen Nutzung entfremdet wird (vgl. Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel und Frankfurt am Main 1997, Art. 14 StHG N. 14, auch zum Folgenden). Als Hauptanwendungsfälle der Nutzungsänderung gelten die Überbauung des Grundstücks und der Umbau landwirtschaftlich genutzter Gebäude in anderweitig genutzte Wohnungen oder Garagen. In diesen Fällen hat die Bewertung fortan zum Verkehrswert zu erfolgen, und es ist kraft § 36 aStG vom Eigentümer eine ergänzende Vermögenssteuer zu erheben. Veräusserung und Nutzungsänderung lassen das bis anhin privilegiert besteuerte Grundstück in den Liegenschaftsmarkt eintreten, der wie das Wirtschaftsleben allgemein von der Bewertung zum Verkehrswert beherrscht ist. Dabei wird etwa bei der entgeltlichen Veräusserung der Verkehrswert der Liegenschaft realisiert; keine Verkehrswertrealisation ist hingegen bei den Tatbeständen von § 36 bis aStG ■ etwa beim Erbvorbezug oder Erbgang (lit. b) oder im Fall der Schenkung (lit. c) ■ zu verzeichnen, weshalb die Veranlagung der ergänzenden Vermögenssteuer in solchen Fällen

aufgeschoben wird. Bei der Umnutzung des Grundstücks in eine andere als die land- oder forstwirtschaftliche Bewerbung wird der Verkehrswert zwar nicht geldmässig realisiert; durch die nicht mehr auf die Land- oder Forstwirtschaft beschränkte, sondern sich an der Nachfrage des Markts orientierende Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks lassen sich indessen höhere Erträge erwirtschaften, welche die bevorzugende Vermögensbesteuerung zum Ertragswert als nicht mehr angezeigt erscheinen lassen. Bei der Zweckentfremdung bleibt denn auch für einen Steueraufschub im Sinn von § 36 bis aStG kein Raum. b) Streitig ist vorab, ob es sich bei der ergänzenden Vermögenssteuer um eine Massenschuld oder eine gewöhnliche Konkursforderung handelt. Zu den Schulden der Konkursmasse gehören insbesondere öffentlichrechtliche Verbindlichkeiten, die nach der Konkursöffnung entstanden sind. Das Bundesgericht hat mehrmals festgestellt, dass zu den Massenverbindlichkeiten im Sinn von Art. 262 Abs. 1 des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes vom 11. April 1889/16. Dezember 1994 (SchKG) ausser den eigentlichen Konkurskosten auch die öffentlichrechtlichen Schulden gehören, die erst nach der Konkursöffnung entstanden sind, wie insbesondere die Grundstückgewinnsteuer (BGE 122 III 246 E. 5a und 120 III 153 E. 2b), Handänderungssteuer (BGer. ASA 1997, 743) und die Kapitalgewinnsteuer nach Art. 53 BdBSt (BGE 122 II 221 E. 3 und 4, auch zum Folgenden). Zur Qualifikation der nicht periodischen Steuer ist einzig darauf abzustellen, ob sich die steuerbegründenden Ereignisse vor oder nach der Konkursöffnung realisiert haben. Bei den periodischen Steuern liegt eine Massenverbindlichkeit nur vor, wenn die Vermögens- oder Einkommenssteuer das Vermögen der Konkursmasse oder den Ertrag der Liquidation betreffen und die Faktoren, welche die Steuerpflicht auslösen, nach Konkursöffnung eingetreten sind (BGE 122 II 221). Handelt es sich bei der Steuerschuld um eine Verbindlichkeit der Masse, so ist die durch die Konkursverwaltung vertretene Konkursmasse Steuersubjekt. Die Beschwerdeführerin hat vor Verwaltungsgericht erneut den Standpunkt vertreten, dass die namentlich zur Grundstückgewinnsteuer entwickelte dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung für den vorliegenden Sachverhalt nicht bzw. nicht ohne weiteres übernommen werden könne, da insbesondere die Konkursöffnung eine Zweckänderung im Sinn § 36 aStG enthalte und demzufolge die Konkursöffnung vom 14. März 1995 als steuerauslösendes Ereignis zu qualifizieren sei. Diese stelle nämlich eine die ergänzende Vermögenssteuer auslösende Nutzungsänderung dar, da der Eigentümer ab diesem Zeitpunkt über die Grundstücke nicht mehr verfügen können und auch von deren Nutzung ausgeschlossen gewesen sei. Die Konkursmasse ist ein Sondervermögen, das von der Konkursverwaltung verwaltet, verwertet und schliesslich unter die Gläubiger verteilt wird (Art. 240 SchKG). Zivilrechtlich berechtigt an den Werten der Konkursmasse bleibt der Gemeinschuldner bis zur Verwertung der einzelnen Vermögensgegenstände (Handschin/Hunkeler, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Band II, Basel, Genf und München 1998, Art. 197 SchKG N. 6). Die ergänzende Vermögenssteuer wird stets vom Eigentümer erhoben (Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band 3, Bern 1969, § 36 N. 5, mit Hinweisen). Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist einzig die Veräusserung oder Zweckentfremdung bisher landwirtschaftlich genutzten Landes. Die Aufgabe des Landwirtschaftsbetriebs durch den Eigentümer bietet hingegen keinen Anlass zur ergänzenden Vermögensbesteuerung. Massgebend ist allein, dass die Liegenschaft weiterhin landwirtschaftlich genutzt wird (RB 1984 Nr. 44 = StE 1985 B 52.22 Nr. 2). Unerheblich ist, ob der Eigentümer, wie beispielsweise im Falle der Verpachtung oder Einräumung einer Nutzniessung, nicht mehr oder nur noch beschränkt auf die Nutzungsart

des Grundstücks Einfluss nehmen kann. Gleiches muss demnach für den Eintritt des Konkurses gelten. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass es die primäre Aufgabe der Konkursverwaltung ist, die Grundstücke zu veräussern, wozu auch die nötigen auf die Veräusserung hinwirkenden Vorkehrungen, wie namentlich die Auflösung von Pacht- und Nutzungsverträgen mit Dritten und die Parzellierung eines Grundstücks, gehören. Solche Handlungen stellen indessen noch keine Nutzungsänderung im Sinn von § 36 aStG dar. Es wäre Sache der Pflichtigen gewesen, darzulegen, die streitbetroffenen Grundstücke hätten vor deren Veräusserung eine Nutzungsänderung in dem Sinn erfahren, dass sie einer anderen, gewinnbringenden Nutzung zugänglich gemacht worden seien, womit die forst- und landwirtschaftliche Nutzung ausgeschlossen worden sei. Insbesondere macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, das fragliche Acker- und Wiesland in P, N und O sei bis zur Veräusserung durch das Konkursamt überbaut worden. Insofern hat die Rekurskommission I der Pflichtigen das rechtliche Gehör nicht verweigert, wenn sie die von ihr diesbezüglich angebotenen Beweismittel betreffend die Auflösung der Pachtverhältnisse nicht abnahm. Damit ist erstellt, dass die Zweckentfremdung der Grundstücke erst mit deren Verkauf durch die Konkursverwaltung im Jahre 1997 eingetreten ist und sich der steuerbegründende Tatbestand erst nach der Konkurseröffnung verwirklicht hat. c) Die ergänzende Vermögenssteuer wird berechnet als Differenz zwischen dem Mittel der Ertragswerte und dem Mittel der Verkehrswerte am Anfang und am Ende der massgebenden Besitzesdauer zum einem fixen Steuersatz von einem Promille (§ 36ter aStG). Unerheblich ist dabei, ob die bisherige Einschätzung mit einem Reinvermögen oder einem Überschuss der Passiven abschloss (Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 36ter N. 10). Da aufgrund dieser schematischen Steuererhebung das Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die ihm gegenüberstehenden Belastungen des Subjekts wie Schulden und damit unabhängig von deren Leistungsfähigkeit erfasst wird (§ 36quater aStG), hat die Steuer den Charakter einer Objektsteuer (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1995, S. 141). Mit der ergänzenden Vermögenssteuer wird der auf den Grundstücken während der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung latent zur Verfügung gestandene Mehrwert, der erst mit der nach Konkurseröffnung vorgenommenen Veräusserung der fraglichen Grundstücke realisiert wurde, besteuert. Die Konkursgläubiger haben demnach lediglich Anspruch auf mit der latenten Steuer belastete Grundstücke. Sie sind deshalb gegenüber dem Fiskus als Gläubiger nicht schlechter gestellt. Nicht massgebend ist, ob der Fiskus wie bei der Grundstücksgewinnsteuer ein gesetzliches Pfandrecht geltend machen kann. Aufgrund des Gesagten ist die ergänzende Vermögenssteuer im Sinn von § 36 aStG als nicht periodische Objektsteuer eine Massenverbindlichkeit. d) Schliesslich lässt die Beschwerdeführerin geltend machen, dass auch bei der Qualifikation der Steuer als Masseverbindlichkeit bei der Steuerberechnung auf den Verkehrswert der Grundstücke per Datum der Konkurseröffnung am 14. März 1995 abzustellen sei, die Konkursmasse für die Dauer des Konkursverfahrens mithin nicht mit Vermögenssteuern belastet werden dürfe. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich bei der streitbetroffenen Steuer wie bereits dargelegt, nicht um eine subjektbezogene Vermögenssteuer handelt, welche in einem Nachsteuerverfahren erhoben wird, sondern um eine selbständige Objektsteuer (VGr, 24. März 1983, ZBl 84 S. 322 = ZR 82 Nr. 76 = StR 39, 31), deren steuerbegründendes Ereignis sich erst nach Konkurseröffnung verwirklicht hat. Folgerichtig besteht die Steuerpflicht der Masse auch von der Zeit der Konkurseröffnung bis zur Veräusserung der Objekte (BGE 62 III 128). Im Übrigen ist die Berechnung der ergänzenden Vermögenssteuer nicht streitig. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 3**

... Demgemäss entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.  
2. ...

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