

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00065 vom 18. Dezember 2002**

ZH Verwaltungsgericht, 2002-12-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2002.00065](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00065)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00065 du 18 décembre 2002

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00065 del 18 dicembre 2002

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Steuerbefreiung der SBB Die SBB als spezialgesetzliche Aktiengesellschaft des Bundes sind nicht gestützt auf Art. 10 des Garantiesetzes von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit (E. 1), sondern gestützt auf Art. 21 SBBG, wobei sich die subjektive Steuerbefreiung auch auf Hilfs- und Nebenbetriebe wie Kraftwerke, Werkstätten und Lagerhäuser, jedoch nicht auf Liegenschaften erstreckt, die keine notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens haben. Dieser Steuerbefreiungsartikel ist einschränkend auszulegen, so dass Kantone und Gemeinden befugt sind, die SBB mit Bezug auf Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens haben, zu besteuern, d.h. insbesondere bei Veräusserung derartiger Liegenschaften die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer zu erheben (E. 2). Die Tatsache, dass eine Liegenschaft eine notwendige Beziehung zum Bahnbetrieb aufweist, ist, weil sie zur Steuerbefreiung führt, nicht steuerbegründender, sondern steueraufhebender Natur und daher von der Beschwerdeführerin nachzuweisen. Ein derartiger Nachweis wurde vorliegend nicht erbracht, so dass die Besteuerung zu Recht erfolgte und die Beschwerde abzuweisen ist (E. 3).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Kraft Art. 21 Abs. 1 SBBG sind die SBB im Rahmen ihrer Aufgabe als Anbieterin der Eisenbahninfrastruktur und als Transportunternehmung von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Hilfs- und Nebenbetriebe wie Kraftwerke, Werkstätten und Lagerhäuser, jedoch nicht auf Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens haben. a) Das Bundesgericht hat die inhaltlich gleich lautende Vorschrift von Art. 6 Abs. 1 des früheren Bundesgesetzes vom 23. Juni 1944 über die Schweizerischen Bundesbahnen (aSBBG) im selben Sinn wie Art. 10 Abs. 1 GarG ausgelegt. Dementsprechend hat es erkannt, dass die SBB von allen Steuern, einschliesslich der Grundstückgewinnsteuern, befreit waren und sich die Ausnahme von der Steuerbefreiung einzig auf besondere Objektsteuern bezog, namentlich auf Grund- oder Liegenschaftsteuern (BGr, 13.6.2000, StR 2000, 561 E. 4 S. 562 f. mit Hinweisen; BGE 111 Ib 6 E. 4c S. 9; 103 Ib E. 257 E. 3 S. 259 f.). Das Gericht hat anlässlich der Auslegung von Art. 10 GarG in der revidierten Fassung von 1997 dafür gehalten, diese restriktive Interpretation der Ausnahme von der Steuerbefreiung rechtfertige sich um so mehr, als die gegenseitige Besteuerung der verschiedenen Hoheitsträger ein wenig taugliches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs sei. Eine ausnahmsweise Besteuerung lasse sich immerhin aus der

Überlegung rechtfertigen, dass Liegenschaften des Bundes, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen, wie alle andern Liegenschaften zur Deckung der darauf bezogenen öffentlichen Lasten beitragen sollten; gerade diesen Zweck aber verfolgten die als Objektsteuern bezeichneten Liegenschafts- und Grundsteuern (BGE 111 Ib 6 E. 4b S. 8f.). b) Es fragt sich, ob die Umwandlung der SBB von einer Anstalt des Bundes in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft dazu zwingt, die Vorschrift von Art. 21 Abs. 1 SBBG anders als den inhaltlich gleich lautenden Art. 6 Abs. 1 aSBBG auszulegen. Die bisherige, vom Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 aSBBG (bzw. Art. 10 GarG) abweichende, einengende Auslegung des Begriffs der Steuer, soweit dieser in der Umschreibung der Ausnahme von der Steuerbefreiung verwendet wird, erschöpfte im Wesentlichen in der (einleuchtenden) Überlegung, dass die gegenseitige Besteuerung der verschiedenen Hoheitsträger ein wenig taugliches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs sei (s. auch BGr, 13.6.2000, StR 2000, 561 E. 5b/aa S. 565). Diese Argumentation entfällt, seit die SBB als (spezialgesetzliche) Aktiengesellschaft nicht mehr eine Anstalt und damit nicht mehr Teil des Bundes sind. Denn es kann nun nicht mehr gesagt werden, der Bund würde durch eine Besteuerung der SBB seitens der Kantone (mittelbar) selber der Besteuerung durch diese Hoheitsträger unterworfen. Dass der Bund gegenwärtig Alleinaktionär ist, ändert daran entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nichts. Dieser Umstand fällt im Übrigen angesichts dessen, dass der Bund laut Art 7 Abs. 1 und 2 SBBG Aktien veräussern darf, sofern er die kapital- und stimmenmässige Mehrheit beibehält, nicht ins Gewicht. Wohl würde der Bund durch eine weitergehende Steuerbefreiung im Umfang seiner Beteiligung mittelbar entlastet, doch rechtfertigte es sich nicht, andere – z.B. private – Aktionäre wegen der Mehrheitsbeteiligung des Bundes über die den SBB gewährte Steuerbefreiung indirekt zu begünstigen. Infolgedessen besteht kein sachlicher Grund mehr, die Ausnahmebestimmung von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 SBBG einschränkend auszulegen. Diese ist mit der Vorinstanz dahingehend zu verstehen, dass die Kantone und Gemeinden befugt sind, die SBB mit Bezug auf Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens haben, zu besteuern. Insbesondere unterliegen die SBB bei Veräusserung derartiger Liegenschaften der Besteuerung durch die als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer.

### **E. 3**

Die Steuerbefreiung der SBB erstreckt sich nach der Ordnung von Art. 21 Abs. 1 SBBG auf Liegenschaften, die eine notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens haben (vgl. dazu Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Zürich 1998, S. 145 f.). a) Die Tatsache, dass eine Liegenschaft eine notwendige Beziehung zum Bahnbetrieb aufweist, ist, weil sie zur Steuerbefreiung führt, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht steuerbegründender, sondern steueraufhebender Natur. Sie ist daher von den SBB nachzuweisen (vgl. BGr, 22.2.1993, ASA 62 [1993/94] 720 E. 5b). Denn nach der Besteuerungsordnung von § 216 Abs. 1 StG führt die gewinnbringende Veräusserung einer Liegenschaft zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und kann von dieser Steuer nur bei Vorliegen von Steuerbefreiungsgründen (oder Steueraufschubstatbeständen) abgesehen werden. Ein solcher Grund liegt bei der Veräusserung einer Liegenschaft vor, die eine notwendige Beziehung zum Bahnbetrieb aufweist. Den Nachweis der notwendigen bahnbetrieblichen Beziehung haben die SBB durch eine substantiierte Sachdarstellung sowie durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten (RB 1987 Nr. 35). Ist das Beweismittelangebot ungenügend, so hat die Rekurskommission weder von Amtes wegen eine Untersuchung zu führen, um sich

die fehlenden tatsächlichen Grundlagen zu beschaffen, noch hat sie Beweise abzunehmen. Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Gericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 153 N. 43). b) Das streitbetroffene Grundstück liegt im Bereich des Viadukts "K" an der SBB-Bahnlinie W/X/Y in der Gemeinde X. G schenkte die Liegenschaft im Jahr 1960 Q, wobei sie sich eine lebenslange und unentgeltliche Nutzniessung einräumen liess. Im Hinblick auf den Doppelspurausbau der Bahnlinie versuchten die SBB in den Jahren 1965 bis 1967, die Liegenschaft – wie andere umliegende Grundstücke – zu erwerben, da das zweite Gleis teilweise auf einer weit auskragenden Brückenplatte über die Liegenschaft führt, wobei die nördliche Hausecke zum Teil überdeckt wird. Mit Rücksicht auf die Schenkung und die Nutzniessung war Q indessen nicht bereit, das Grundstück den SBB zu Lebzeiten von G zu verkaufen. Aus diesem Grund vereinbarten Q und SBB am 3. August 1965 einen Kaufrechtsvertrag. Die SBB erwarben am 14. November 1967 von Q 53 m<sup>2</sup> der fraglichen Liegenschaft. Am 18. August 1969 wurde der Kaufrechtsvertrag abgeändert, indem die Flächenverminderung von 53 m<sup>2</sup> und die dafür geleistete Zahlung berücksichtigt wurden. Das entsprechende Kaufrecht übten die SBB gleichentags aus. In der Folge vermieteten die SBB die Liegenschaft an Bahnpersonal. Dass das von den SBB im Jahr 1967 mit Blick auf den Doppelspurausbau der Bahnlinie gekaufte – 53 m<sup>2</sup> umfassende – Teilstück der in Frage stehenden Liegenschaft eine notwendige Beziehung zum Bahnbetrieb aufgewiesen hatte, ist offenkundig und unbestritten. Indessen kann nicht nachvollzogen werden, aus welchen bahnbetrieblichen Gründen die restliche Parzelle im Jahr 1969, also nach dem Ausbau der Bahnlinie, von den SBB durch Ausübung des Kaufrechts erworben wurde. Der Umstand, dass die Liegenschaft hernach stets an Bahnpersonal vermietet wurde, vermag für sich allein die notwendige Beziehung zum Bahnbetrieb nicht darzutun. Die Beschwerdeführerin hat nicht behauptet, es habe sich dabei um Dienstwohnungen gehandelt, die im Interesse der Sicherheit und Regelmässigkeit des Bahnbetriebs sichergestellt hätten, dass das betreffende Bahnpersonal in unmittelbarer Nähe des Bahnareals oder sonstiger dem Bahnbetrieb dienender Anlagen wohnen können (vgl. BGE 82 I 128 E. 3 S. 135 mit Hinweisen). Der Umstand, dass die Gemeinde X die auch früher zulässigen Liegenschaftsteuern nicht erhoben hat, ändert daran nichts. Die Beschwerdeführerin macht denn auch zu Recht nicht geltend, die Gemeinde beanspruche ihr Besteuerungsrecht gegen Treu und Glauben. Nach alledem ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4**

... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. ...

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