

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00049 vom 19. November 2008**

ZH Verwaltungsgericht, 2008-11-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2008.00049](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00049)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00049 du 19 novembre 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00049 del 19 novembre 2008

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Grundsteuerrechtliche Erfassung des unverdienten Wertzuwachses Die Grundstücke der Pflichtigen erfuhren durch eine Umzonung im Jahr 1992 von der Reserve- in die Bauzone einen erheblichen Mehrwert. Beim Verkauf der Grundstücke im Juni 2006 wurde dieser Mehrwert mittels der Grundstückgewinnsteuer besteuert, was die Pflichtigen beanstanden. Das Verwaltungsgericht hält fest, dass der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse der Verwirklichung des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Grundgedankens dient, dass bloss der auf äusseren Umständen basierende "unverdiente" Wertzuwachs steuerlich zu erfassen ist. Für den im Raumplanungsrecht vorgesehenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile, die durch Planungen nach dem RPG entstehen, wird im Kanton Zürich auf die Grundstückgewinnsteuer zurückgegriffen. Im vorliegenden Fall sind von den Pflichtigen keine Aufwendungen für die Aufzonung des Grundstücks getätigt worden, weshalb der Wertzuwachs "unverdient" ist. Mit der Schaffung des neuen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 wurde entgegen den aus den Gesetzesmaterialien abgeleiteten Behauptungen der Beschwerdeführenden an der bisherigen Praxis nichts geändert. Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 3.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstückgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Liegt die massgebende frühere Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige kraft § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren in Anrechnung bringen, und zwar nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse denjenigen des rechtlich und tatsächlich gleichen Objekts (RB 1973 Nr. 37). Der durch Schätzung zu ermittelnde Verkehrswert entspricht dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Dieser Wert ist bei den Grundsteuern individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen (RB 1991 Nr. 47 mit Hinweisen). Sofern ein normaler Markt besteht, ist auf Vergleichspreise von Handänderungen abzustellen, die ähnliche Grundstücke zum Gegenstand haben und zur ungefähr gleichen Zeit stattfanden; dabei darf nur auf tatsächlich erzielte Preise abgestellt werden (August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, Bern 1966, § 165 N. 66 ff.).

### **E. 3.2**

Der das Grundstückgewinnsteuerrecht beherrschende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1989 Nr. 51 mit Hinweisen; Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 164 N. 5; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 219 N. 9 [recte 8]). Als rechtliche Verbesserung gilt grundsätzlich eine Ein- oder Aufzoning (VGr, 5. April 1995, SR.94.0056 und SR.94.0081). Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dient jedoch der Verwirklichung des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Grundgedankens, dass bloss der auf äusseren Umständen basierende "unverdiente" Wertzuwachs steuerlich zu erfassen ist (Felix Richner, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, ZStP 1994, S. 30, mit Hinweisen). Unverdient sind namentlich Bodenmehrwerte, die durch Planungsmassnahmen (Ein- oder Aufzonungen), Infrastrukturbauten sowie andere Aufwendungen des Gemeinwesens geschaffen werden (Ferdinand Zuppinger, Die fiskalische Belastung planerischer Mehrwerte, ZBl 1979, S. 434 ff.). Ist die Wertzunahme indessen "verdient", insbesondere durch den Einsatz von Arbeit oder Kapital, fehlt insoweit die Rechtfertigung für die Besteuerung des Wertzuwachses (vgl. Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 67 mit Hinweisen). Soweit planungsbedingten Mehrwerten – wie insbesondere Ein- und Aufzonungen – keine Aufwendungen des Veräusserers gegenüberstehen, bilden sie Bestandteil des Grundstückgewinns, sofern die Handänderung nicht mehr als zwanzig Jahre nach der Ein- oder Aufzoning erfolgt (VGr, 28. August 2002, SB.2001.00058, E. 3, mit Hinweisen).

### **E. 3.3**

Gemäss Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG) sind die Kantone gehalten, einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile, die durch Planungen nach diesem Gesetz entstehen, zu regeln. Die Durchsetzung von Art. 5 Abs. 1 RPG lässt sich durch den Bund nicht erzwingen. Der Kanton Zürich hat bis anhin keine Planungsgewinn- oder Planungsmehrwertsteuer eingeführt, um die Mehrwertabschöpfung beziehungsweise den Minderwertausgleich zu regeln. Hierfür wird auf die Grundstückgewinnsteuer zurückgegriffen, welche grundsätzlich geeignet ist, planerische Mehrwerte abzuschöpfen, fliessen doch in den Grundstückgewinn neben den konjunkturbedingten Wertsteigerungen, welche das Grundstück seit der letzten Veräusserung erfahren hat, insbesondere auch Wertzunahmen aufgrund von Vorkehrungen des Gemeinwesens. Zu Letzteren zählen namentlich auf raumplanerische Massnahmen im Sinn von Art. 5 Abs. 1 RPG zurückzuführende Wertzuwächse (vgl. Enrico Riva in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Raumplanung, Zürich 1999, Art. 5 RPG N. 40 ff., N. 52). Schliesslich gebietet der – im Grundstückgewinnsteuerrecht zwar stark eingeschränkte – Grundsatz der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine fiskalische Erfassung von Bodenmehrwerten, da solche Mehrwerte zweifellos die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen (vgl. Zuppinger, S. 454, mit Hinweisen). Im Weiteren kann auf die zutreffenden Ausführungen der Steuerrekurskommission III verwiesen werden (§ 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]).

### **E. 4.1**

Beim streitbetroffenen Grundstück sind die Voraussetzungen für die Anrechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren unstrittig erfüllt. Ebenfalls ist unbestritten, dass infolge der 1992 erfolgten Umzonung des Grundstücks von der Reserve- in die Kernzone ein erheblicher Mehrwert geschaffen wurde. Umstritten ist jedoch, ob dieser Mehrwert mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden kann oder ob dem Verkehrswert vor zwanzig Jahren der Wert für Bauland anzurechnen sei.

#### **E. 4.2**

Was die Pflichtigen gegen die unter Ziffer 3 aufgeführten rechtlichen Erwägungen vorbringen, überzeugt nicht. Entgegen dem Einwand der Pflichtigen wurden Planungsmehrwerte bereits unter dem alten Steuergesetz vom 8. Juli 1951 in Lehre und Rechtsprechung mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, sofern für die Erzielung dieses Zustands keine Aufwendungen getätigt worden sind (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans R. Brütsch, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz vom 8. Juli 1951, 2. A., Zürich, 1997, § 164 N. 9; SR.94.0056 SR.94.0081). Etwas anderes kann auch nicht aus dem von den Beschwerdeführenden zitierten Urteil des Verwaltungsgerichts vom 13. Oktober 1960 (RB 1960 Nr. 85) abgeleitet werden. In diesem Urteil erwog das Gericht lediglich, dass Aufwendungen ohne Rücksicht darauf, von wem sie getragen wurden, für die rechtliche Verbesserung des Grundstücks bei der Bestimmung des Anlagewerts zu berücksichtigen seien. Im vorliegenden Fall sind indessen von den Pflichtigen keine Aufwendungen für die Aufzonung getätigt worden. Auch wenn man den geschaffenen Mehrwert als Leistung der Gemeinde an die Eigentümer verstehen würde, so lässt das Verwaltungsgericht in der erwähnten Entscheidung als Ausnahme Aufwendungen, die durch Beiträge von Bund, Kanton und Gemeinden sowie Versicherungsleistungen gedeckt werden, nicht zum Abzug zu. Im weiteren hat die Rekurskommission – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden – zu Recht festgestellt, dass bei der Schaffung des neuen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 an der bisherigen Praxis festgehalten wurde, die Planungsmehrwerte im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer abzuschöpfen, ohne jedoch einen gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. e des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) vorgesehenen, der Veräusserung gleichgestellten Handänderungsstatbestand zu schaffen, der es erlaubt hätte, den Mehrwert bereits bei dessen Entstehung steuerlich zu erfassen. Es kann diesbezüglich ebenfalls auf die ausführlichen und zutreffenden Ausführungen der Rekurskommission verwiesen werden (§ 161 GVG). Soweit die Pflichtigen aus den Gesetzesmaterialien ableiten wollen, der Kanton Zürich hätte anlässlich der Revision des Steuergesetzes Art. 5 Abs. 1 RPG nicht umgesetzt und bewusst auf eine Mehrwertabschöpfung verzichtet, kann ihren Ausführungen nicht gefolgt werden. Im Antrag des Regierungsrats an den Kantonsrat vom 13. Juli 1994 (S. 202) zur Revision des Steuergesetzes wird zu § 216 StG ausdrücklich festgehalten, dass sich bei der Ermittlung des Grundstückgewinns gegenüber dem "geltenden Recht" keine Änderung ergeben habe. Dieses ermöglichte indessen nach dem Gesagten (vgl. Ziff. 3 hievore) eine Mehrwertabschöpfung, soweit die Auf- oder Umzonung nicht mehr als 20 Jahre vor der massgebenden Handänderung stattgefunden hat. Etwas Anderes geht auch nicht aus den Voten von Willy Haderer (SVP, Unterengstringen) und Mario Fehr (SP, Adliswil) anlässlich der kantonsrätlichen Sitzung vom 16. September 1996 (Protokoll des Zürcher Kantonsrates, 69. Sitzung, Montag, 16. September 1996, S. 4924 f.) hervor, welche sich für die Beibehaltung der Grundstückgewinnsteuer "nach altem Recht" aussprachen und damit ausdrücklich auch für die Beibehaltung der Abschöpfung der Planungsmehrwerte mittels der Grundstückgewinnsteuer. Schliesslich kann auch von den zitierten Aussagen von

Ferdinand Fessler (ehemaliger Chef des Kantonalen Steueramts) und Dr. Eric Honegger (ehemals Regierungsrat) an der Sitzung vom 6. Juni 1995 der Kommission zur Beratung des Antrags des Regierungsrats vom 13. Juli 1994 zum Steuergesetz nichts Gegenteiliges abgeleitet werden. Die zur Diskussion stehende Verlängerung der Spekulationsdauer von bisher ein und zwei Jahre auf neu zwei und vier Jahre wird von Ferdinand Fessler "als gewisse Kompensation für die fehlende Planungsmehrwertabschöpfung" gesehen (S. 246). Diese Aussage ist im Zusammenhang mit derjenigen von Eric Honegger zu werten, der darauf hinweist, dass die Kantone gemäss StHG dafür zu sorgen hätten, kurzfristig realisierte Grundstückgewinne stärker zu besteuern. Er führt weiter aus, dass mit der Verlängerung der Spekulationsdauer der Druck von Bund und Kanton die Planungsmehrwertabschöpfung einzuführen "vom Tisch" sei. Dabei verweist er ausdrücklich auf das geltende System. Dieses erfasst die Planungsmehrwerte zwar mit der Grundstückgewinnsteuer, jedoch erst im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks, ohne jedoch einen separaten Handänderungstatbestand bei der Aufwertung zu schaffen. Aufgrund des Gesagten ist mit der Gesetzesrevision keine gesetzliche Lücke entstanden, die vom Richter geschlossen werden müsste; denn die Besteuerung ergibt sich nach dem Gesagten direkt aus der Anwendung der vergleichbaren Verhältnisse. Auch wenn der Gesetzgeber, indem er die gleichmässige Besteuerung von Grundstücksgewinnen verwirklicht hat, das Prinzip der Gesamt- und Reineinkommensbesteuerung und damit den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weitgehend durchbrochen hat, spricht dies nicht gegen eine Erfassung der planerischen Mehrwerte durch die Grundstückgewinnsteuer. Im Gegenteil ermöglicht die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer die gleichmässige Besteuerung sämtlicher Grundstücksgewinne mit einheitlichen Tarifen, die sich nach der Höhe des Gewinns und der Besitzesdauer richten. Auf diese Weise soll der "unverdiente" – insbesondere durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens bewirkte – Wertzuwachs auf dem Boden und damit einem naturgemäss knappen Wirtschaftsgut für alle Steuersubjekte mit dem gleichen (progressiven) Steuergrundtarif besteuert werden (§ 225 Abs. 1 StG), womit ein Teil der Leistungen der öffentlichen Hand wieder dem Gemeinwesen zugeführt werden kann (vgl. RB 2002 Nr. 120). Die Bewertung zu Fr. ... /m<sup>2</sup> am Stichtag vor 20 Jahren für das in der Reservezone gelegene Grundstück wird von den Beschwerdeführenden nicht bestritten und ist nach dem Aktenstand vertretbar. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

## **E. 5**

Ausgangsgemäss sind die Kosten den Beschwerdeführenden anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 und § 213 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG).

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