

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00121 vom 13. April 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-04-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00121

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00121 du 13 avril 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00121 del 13 aprile 2011

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Nachsteuer Als die Pflichtigen das Grundstück erwarben, hatte dieses in der Wohnzone gelegen, ein Teil davon wurde jedoch anschliessend in die Freihaltezone verlegt (1. Handänderung). Daraufhin verkauften die Pflichtigen das Grundstück (2. Handänderung), wofür ihnen eine Grundstückgewinnsteuer auferlegt wurde. In der Folge wurde ihnen für die Nichteinzonung eine Entschädigung infolge materieller Enteignung zugesprochen, welche grundstückgewinnbesteuert wurde. Infolgedessen auferlegten die Steuerbehörden den Pflichtigen hinsichtlich der 2. Handänderung eine Nachsteuer; die Unterbesteuerung habe sich ergeben, weil als Anlagekosten zunächst der Wert des gesamten Grundstücks vor 20 Jahren angerechnet worden sei; stattdessen hätte lediglich der Wert des in der Wohnzone verbliebenen Grundstücksteils als Anlagekosten berücksichtigt werden dürfen. Die neue Tatsache bilde die Zusprechung der Entschädigung (Ziff. I. ff.). Die Zusprechung der Enteignungsentschädigung bildet keine neue Tatsache im Sinn von § 160 Abs. 1 StG, haben die Steuerbehörden doch von der Nichteinzonung und daher von der Möglichkeit der Entschädigung gewusst. Dass sie ihrer Berechnung die Annahme zugrunde gelegt hätten, es würde keine Entschädigung zugesprochen, haben die hierfür beweisbelasteten Steuerbehörden nirgends dokumentiert und nicht nachweisen können (E. 3.2). Selbst wenn die Entschädigung eine neue Tatsache gebildet hätte, mangelte es an deren rechtlicher Relevanz. Unabhängig von der Frage, ob eine Entschädigung ausbezahlt wird oder nicht, mussten bei der Besteuerung der 2. Handänderung nämlich vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden, wobei von reduzierten Anlagekosten auszugehen ist (E. 3.3). Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2010.00121 Urteil der 2. Kammer vom 13. April 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Jasmin Malla. In Sachen Erben des A, nämlich: 1. B, 2. C,

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 StG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Sinn dieser Bestimmung

neu ist, ist der Aktenstand zum Zeitpunkt der Einschätzung (RB 1983 Nr. 58; BGr 25. April 2003, StE 2003 B 97.41 Nr. 15 für die direkte Bundessteuer). Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Bezüglich der Grundstückgewinnbesteuerung hat sich die Einschätzungsbehörde jene Tatsachen als bekannt anrechnen zu lassen, welche aus den Akten des Gemeindesteueramts ersichtlich waren (RB 1975 Nr. 91). Die Nachsteuererhebung ist nach dieser Ordnung, sofern kein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde vorliegt, nur dann zulässig, wenn der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige seine in § 133 ff. StG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend eingeschätzt worden ist. Ein Irrtum der Steuerbehörde über den rechtserheblichen Sachverhalt oder falsche Rechtsanwendung können nicht zu einer Nachsteuererhebung führen (RB 2000 Nr. 134; vgl. Klaus A. Vallender/Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 151 DBG N. 16), denn dies verstiesse gegen das in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV] verankerte Gebot von Treu und Glauben (vgl. VGr Genf, 20. September 1994, StE 1995 B 97.3 Nr. 2). Die Unkenntnis der Steuerbehörde über das Vorhandensein einer Tatsache muss kausal für die unrichtige Einschätzung gewesen sein. Unerheblich sind somit Tatsachen, die – wären sie der Steuerbehörde bekannt gewesen – nicht zu einer anderen Einschätzung geführt hätten (RB 1986 Nr. 60).

E. 2.2

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Einer zivilrechtlichen Handänderung gleichgestellt ist die Belastung eines Grundstücks mit einer öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt und dafür ein Entgelt entrichtet wird. Grundstücksgewinn 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. Der das Grundstückgewinnsteuerrecht beherrschende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1989 Nr. 51 mit Hinweisen; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, Bern 1966, § 164 N. 5). Als rechtliche Verbesserung gilt beispielsweise eine Ein- oder Aufzoning (VGr, 5. April 1995, SR 94/0056 und SR 94/0081, nicht publiziert auf www.vgrzh.ch; VGr, 19. November 2008, SB.2008.00049 und SB.2008.00050, E. 3.2), während eine Nichteinzoning als rechtliche Verschlechterung bzw. Substanzverminderung zu gelten hat (StRK, 13. Juli 1999, StE 2000 B 44.1 Nr. 9, E. 4 c).

E. 3

D, alle vertreten durch RA E, Beschwerdeführende, gegen Stadt Zürich, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. B, C und D waren als Erben des im Jahr

1982 verstorbenen A Gesamteigentümer des 13'683 m² umfassenden Grundstücks Kat.-Nr. 01 in Zürich. Gemäss Bau- und Zonenordnung der Stadt Zürich vom 12. Juni 1963 lag dieses Grundstück in der Wohnzone. Im Zug der Umsetzung der Bau- und Zonenordnung 1992 wurde eine Fläche von 6'272 m² in eine Freihaltezone verlegt, während die restliche Fläche im Umfang von 7'411 m² der Wohnzone (W2) zugewiesen wurde. Diese Umzonung trat durch Publikation im Amtsblatt am 2. September 2000 in Kraft. B. Am 10. April 2001 veräusserten die Erben des A das Grundstück Kat.-Nr. 01 für Fr. 12'400'000.-, infolgedessen ihnen die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich am 29. November 2001 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 777'200.- auferlegte. Der Steuerberechnung lag als Anlagekosten ein Verkehrswert von vor zwanzig Jahren von Fr. 8'209'800.- zugrunde, der sich aus einem mit der Gesamtfläche vervielfachten Wert pro Quadratmeter von Fr. 600.- ergab (13'683 x Fr. 600.-). C. Auf Begehren der Pflichtigen verpflichtete die Schätzungskommission I des Kantons Zürich die Stadt Zürich am 22. Juni 2006 zur Zahlung einer Entschädigung von Fr. 4'102'625.- (zuzüglich Zinsen) zufolge materieller Enteignung durch die Zuweisung des 6'272 m² fassenden Teils des Grundstücks Kat.-Nr. 01 in die Freihaltezone. Aufgrund dieser Entschädigung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich den Pflichtigen am 18. November 2008 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 408'440.-. Als Anlagekosten wurde der Verkehrswert von vor zwanzig Jahren für 6'272 m² in Abzug gebracht. Eine hiergegen gerichtete Einsprache der Pflichtigen ist noch hängig. D. Mit Veranlagung und Einspracheentscheid vom 17. November 2009 bzw. 9. Februar 2010 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich den Pflichtigen hinsichtlich der Veranlagung vom 29. November 2001 einer Nachsteuer in der Höhe von Fr. 752'640.- (zuzüglich Zins). II. Einen hiergegen gerichteten Rekurs wies die Steuerrekurskommission III mit Entscheid vom 1. Juli 2010 ab. III. Mit Beschwerde vom 17. September 2010 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht die Aufhebung der Nachsteuerveranlagung. Eventualiter sie die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Rekursinstanz zurückzuweisen. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Sowohl die Rekurskommission wie auch die Beschwerdegegnerin verzichteten auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 2.

E. 3.1

Die Beschwerdegegnerin sowie die Rekurskommission stellen sich auf den Standpunkt, in der streitbetroffenen Grundstückgewinnsteuerveranlagung sei der Wert des gesamten veräusserten Grundstücks vor zwanzig Jahren als Anlagekosten berücksichtigt worden. Ein Teil dieser Anlagekosten, nämlich der Verkehrswert des der Freihaltezone zugeteilten Landes, habe in der Veranlagung vom 18. November 2008 allerdings ebenfalls als Anlagekosten in Abzug gebracht werden müssen. Diese zweifache Anrechnung derselben Anlagekosten führe zu einer Unterbesteuerung. Der Umstand, dass eine Enteignungsentschädigung zugesprochen worden sei und die daraus folgende Grundstückgewinnsteuerpflicht erachtet die Rekurskommission als massgebliche neue Tatsache, welche die kommunale Einschätzungsbehörde zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens berechtigt habe.

E. 3.2

Ob als Anlagekosten bei der hier im Streit liegenden Veranlagung der volle Grundstückverkehrswert von vor zwanzig Jahren oder ob – wie die Pflichtigen erklären – für den in die Freihaltezone verlegten Landanteil richtigerweise ein reduzierter Wert pro Quadratmeter angerechnet worden war, ist streitig. Diese Frage kann aus folgenden Gründen jedoch offenbleiben: Im Zeitpunkt der Einschätzung war den Steuerbehörden die Substanzverschlechterung des betroffenen Grundstückteils infolge rechtskräftiger Nichteinzonung bekannt. Eine Nichteinzonung stellt unter gewissen im Raumplanungsrecht und auf Art. 26 Abs. 2 der Bundesverfassung gründenden Voraussetzungen eine materielle Enteignung dar, welche die Zusprechung einer Entschädigung nach sich zieht. Indem die Steuerbehörden einen allfälligen Entscheid über eine Entschädigung nicht abwarteten, sondern eine Grundstückgewinnbesteuerung vornahmen, haben sie diese Einschätzung in Kenntnis der Unsicherheit hinsichtlich einer allfälligen Entschädigungszusprechung erlassen. Wenn sie nun vorbringen, sie hätten ihren Berechnungen die Annahme zugrunde gelegt, es werde keine Entschädigung zugesprochen, so können sie aus dieser Behauptung nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es wäre an den hierfür beweisbelasteten Steuerbehörden gewesen, eine derartige Annahme entsprechend zu dokumentieren und zu begründen, was sie indes versäumt haben. Bereits aus diesem Grund ist die den Pflichtigen zugesprochene Enteignungsentschädigung daher nicht als neue Tatsache im Sinn von § 160 StG zu würdigen.

E. 3.3

Selbst wenn es sich bei der Entschädigung um eine neue Tatsache handelte, fielen mangels deren rechtlicher Erheblichkeit eine Nachbesteuerung ohnehin ausser Betracht: Die den Pflichtigen zugesprochene Enteignungsentschädigung bezieht sich auf den Entzug der Baubefugnis durch die Schaffung der Freihaltezone auf 6'272 m² des Grundstücks Kat.-Nr. 01. In Beachtung des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse war zur Ermittlung des zu besteuern den Grundstückgewinns von der Entschädigungssumme der Verkehrswert dieser Baubefugnis vor zwanzig Jahren – die Differenz zwischen dem damaligen vollen Verkehrswert und dem damaligen Restwert, der nach Verlegung in eine Freihaltzone verblieben wäre – abzuziehen (RB 1977 Nr. 86; VGr, 16. Dezember 1970, ZBl 72, S. 515 ff.). Im Gegensatz hierzu stehen dem durch den Grundstückverkauf am 10. April 2001 erzielten Veräusserungserlös zum einen die in der Wohnzone (W2) befindlichen 7'411 m², zum anderen lediglich der Restwert – voller Verkehrswert abzüglich Baubefugnis – der in der Freihaltezone liegenden 6'272 m² gegenüber. Zur Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer kann als Anlagekosten daher der tatsächliche Verkehrswert von 7'411 m² am 10. April 1981 zuzüglich dem infolge rechtlicher Verschlechterung an die heutigen Verhältnisse angepasste – tiefere – Restwert in Abzug gebracht werden, der den 6'272 m² am 10. April 1981 zugekommen wäre, wenn diese damals in der Freihaltezone gelegen hätten. Diese im Steuerrecht begründete Korrektur der Anlagekosten hängt entgegen der Ansicht der Vorinstanzen nicht davon ab, ob der Nichteinzonung die Intensität einer entschädigungspflichtigen materiellen Enteignung zukommt oder nicht; vielmehr sind in jedem Fall vergleichbare Verhältnisse zu schaffen. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und

§ 213 StG). Die Beschwerdegegnerin ist ausserdem zu verpflichten, den Beschwerdeführenden für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 und § 213 StG).

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