

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00148 vom 13. November 2013**

ZH Verwaltungsgericht, 2013-11-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00148](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00148)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00148 du 13 novembre 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00148 del 13 novembre 2013

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2009 (ergänzende Vermögenssteuer) | Staats- und Gemeindesteuer / ergänzende Vermögenssteuer Wird ein Grundstück, das zum Ertragswert bewertet wurde, ganz oder teilweise veräussert oder der bisherigen land- oder forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung entfremdet, wird vom Eigentümer - für die entsprechende Besitzdauer, jedoch höchstens für 20 Jahre - eine ergänzende Vermögenssteuer erhoben (§ 41 StG und § 43 Abs. 1 Satz 1 StG). Das steuerbare Vermögen berechnet sich nach der Differenz zwischen dem Mittel der Ertragswerte und dem Mittel der tatsächlichen Verkehrswerte des Grundstücks je am Anfang und am Ende der massgeblichen Besitzdauer (§43 Abs. 2 StG). Umstritten ist vorliegend die Festlegung der Verkehrswerte vor 20 Jahren sowie am Ende der Besitzdauer. Der Verkehrswert am Ende der massgebenden Besitzdauer bestimmt sich bei Veräusserung in der Regel nach dem erzielten Nettoerlös. Es handelt sich vorliegend nicht um einen Fall (z.B. Liebhaberpreis), in welchem die Vermutung entkräftet wird. Grundsätzlich ist auch von dem von den Vorinstanzen festgesetzten Verkehrswert vor 20 Jahren auszugehen. Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2012.00148 Urteil der 2. Kammer vom 13. November 2013 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ariane Tinner. In Sachen Erben der A, nämlich: 1. B, 2. C, 3. D, 4. E,

### **E. 2.1**

Gemäss Art. 14 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) werden die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke zum Ertragswert bewertet. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Fall der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. Die Nachbesteuerung darf für höchstens 20 Jahre erfolgen.

### **E. 2.2**

Der Kanton Zürich hat von dieser im Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht: Nach § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Regierungsrat die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen erlässt (Abs. 2). Demgegenüber ist gemäss § 40 StG für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke der Ertragswert

massgebend. Wird ein Grundstück, das zum Ertragswert bewertet wurde, ganz oder teilweise veräussert oder der bisherigen land- oder forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung entfremdet, wird vom Eigentümer eine ergänzende Vermögenssteuer erhoben (§ 41 StG). Die ergänzende Vermögenssteuer wird für die entsprechende Besitzdauer, jedoch höchstens für 20 Jahre, erhoben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 StG). Das steuerbare Vermögen berechnet sich nach der Differenz zwischen dem Mittel der Ertragswerte und dem Mittel der tatsächlichen Verkehrswerte des Grundstücks je am Anfang und am Ende der massgeblichen Besitzdauer (§ 43 Abs. 2 StG).

3. 3.1 Im vorliegenden Fall ist nicht streitig, dass für das Steuerjahr 2009, in welchem die Pflichtigen für die Veräusserung des Grundstücks Kat.-Nr. 01 Fr. ... (d. h. Fr. .../m 2 ) erzielt haben, eine ergänzende Vermögenssteuer im Sinn von § 43 StG geschuldet wird. Unbestritten ist auch der durchschnittliche Ertragswert in der Höhe von Fr. .... Umstritten ist hingegen die Festlegung der Verkehrswerte vor 20 Jahren sowie am Ende der Besitzdauer. Die Pflichtigen machen geltend, die Einsetzung eines Marktwerts würde gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstossen, hätte dies doch in ihrem Fall zur Folge, dass die ergänzende Vermögenssteuer gegenüber der ordentlichen Vermögensbesteuerung viel zu hoch ausfalle. Die ergänzende Vermögensbesteuerung dürfe aber nicht zu einem anderen, d. h. für die Pflichtigen unvorteilhafteren Ergebnis führen, als wenn der Vorteil der Ertragswertbesteuerung nie gewährt worden wäre. Sie verlangen daher, den "Verkehrswert" nach den in den betreffenden Jahren geltenden Formelwerten gemäss Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 8. September 1982 oder aber gemäss eigener Verkehrswertenerhebung anhand von Vergleichshandänderungen festzulegen.

3.2 Wie die Pflichtigen selbst feststellen, ist der Wortlaut sowohl von § 43 StG als auch von Art. 14 Abs. 2 StHG klar. Danach ist auf die "tatsächlichen Verkehrswerte" abzustellen. Der (tatsächliche) Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am massgebenden Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (RB 1994 Nr. 38). Wird das Grundstück veräussert und ist der Verkauf unter gewöhnlichen Marktbedingungen zustande gekommen, so spricht eine in der Erfahrung des (Geschäfts-)Lebens gründende Vermutung dafür, dass der Verkaufspreis für das Grundstück dessen Verkehrswert entspricht (RB 1994 Nr. 38). Die für Grundstücke in § 39 Abs. 3 StG vorgesehene typisierte Bewertung im Sinn von Formelwerten gilt nur für die periodischen Vermögenssteuern, bei denen die "Verkehrswerte" der Liegenschaften im Interesse einer rationellen Veranlagung aufgrund genereller Richtlinien festgesetzt werden müssen. Bei einmaligen und aperiodischen Steuern, wie etwa bei der Grundstückgewinnsteuer (RB ORK 1956 Nr. 104), der Erbschafts- und Schenkungssteuer (RB 1980 Nr. 82; RB 1967 Nr. 41) und namentlich auch bei der ergänzenden Vermögenssteuer (RB 1984 Nr. 44 = StE 1985 B 52.22 Nr. 2) ist der Verkehrswert individuell zu ermitteln. Der Verkehrswert am Ende der massgebenden Besitzdauer bestimmt sich daher bei Veräusserung in der Regel nach dem erzielten Nettoerlös (RB 1994 Nr. 38; RB 1991 Nr. 25) und nicht nach dem Zonenpreis, wie er bei der Ermittlung der (Formel-)Vermögenssteuerwerte von Grundstücken nach § 39 zur Anwendung gelangt. Dasselbe gilt auch für den Erwerbspreis (StE 1991 B 52.22 Nr. 5).

3.3 Zu keinem anderen Ergebnis führt eine historische, teleologische und systematische Auslegung von § 43 StG, insbesondere mit Blick auf die Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit.

3.3.1 Mit ihrem Argument, die steuerliche Bewertung des Vermögens sei mit § 39 StG systematisch dem § 43 StG, der die steuerliche Berechnung regle, vorangestellt und deshalb auch für die ergänzende Vermögenssteuer verbindlich, verkennen die Pflichtigen, dass

zwischen den erwähnten Paragraphen mit § 40 StG eine Ausnahme zu § 39 StG für die Bewertung von landwirtschaftlichen Grundstücken geschaffen wurde, der mithin systematisch ebenfalls vor § 43 StG steht. Aus der systematischen Stellung von § 43 StG lässt sich somit auch nichts für eine Auslegung entgegen dem Wortlaut ableiten. 3.3.2 Das Abweichen von der Verkehrswertbewertung bei landwirtschaftlichen Grundstücken ist vorwiegend wirtschaftspolitisch motiviert. Würde der Gesetzgeber die land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke einer uneingeschränkten Verkehrswertbesteuerung unterwerfen, so käme er mit den übrigen agrarpolitischen Massnahmen, die in der Bundesverfassung und in verschiedenen anderen Erlassen zum Schutz der Landwirtschaft vorgesehen sind, in einen Zielkonflikt. Aus diesem Grund werden die fiskalischen hinter die wirtschaftspolitischen Interessen gestellt und die land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke zu einem Vorzugswert bewertet. Ein sachlicher Grund für eine Ungleichbewertung von landwirtschaftlichen und nicht-landwirtschaftlichen Grundstücken liegt somit solange vor, als diese landwirtschaftlich bewirtschaftet werden. Werden die Liegenschaften veräussert oder anderen Zwecken zugeführt, tritt der bisher schlummernde effektive Verkehrswert zutage, der wegen der Knappheit verfügbaren Bodens regelmässig weit über dem Ertragswert liegt, und erweist sich die auf Zusehen hin gewährte privilegierte Besteuerung zum Ertragswert nicht mehr für gerechtfertigt. Alsdann gebietet das Gebot der Rechtsgleichheit gegenüber den anderen Steuerpflichtigen eine rückwirkende Korrektur (Hans Ulrich Meuter, Die Ertragswertbewertung und ergänzende Vermögenssteuer, in: ZStP 1/1995 S. 2 f.). Dabei ist die Steuerberechnung bei der ergänzenden Vermögenssteuer hauptsächlich aus Gründen der Praktikabilität stark vereinfacht. Das Steuergesetz vom 8. Juli 1951 führte im Kanton Zürich die ergänzende Veranlagung der Vermögenssteuer bis zu drei Vierteln des Verkehrswerts ein. Mit dem Gesetz vom 8. Juli 1962 wurde der Nachbezug auf den vollen Verkehrswert erweitert (August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1969, § 36 ter StG N. 1). Im Interesse der Praktikabilität sind solche Schematisierungen und Pauschalierungen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 8 und Art. 127 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) im Abgaberecht unausweichlich und deshalb auch zulässig (BGE 133 II 305 E. 5.1; BGE 131 I 291 E. 3.2.1; BGE 128 I 240 E. 2.3). Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 126 I 76 E. 2a; BGE 116 Ia 321 E. 3f). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 133 II 305 E. 5.1; BGE 128 I 240 E. 2.3). Als Objektsteuer konzipiert und gesetzlich stark vereinfacht führt die ergänzende Vermögenssteuer weder zur vollständigen Kompensation noch zu einer gänzlichen Gleichbehandlung unter den Steuerpflichtigen. Ein rechnerisch genauer Ausgleich wäre – wie der Beschwerdegegner zu Recht ins Feld führt – mit einem unverhältnismässigen Verwaltungsaufwand verbunden und würde nicht zuletzt wegen der grundsätzlichen Schwierigkeit retrospektiver Schätzungen zu grossen Unsicherheiten führen. Falls die Berechnung der ergänzenden Vermögenssteuer nach § 43 Abs. 2 StG in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führen sollte, dürfte wohl eher um eine systematische Benachteiligung der ordentlich besteuerten Personen vorliegen.

Denn nach allgemeiner Überzeugung erweist sich die ergänzende Vermögensbesteuerung im Vergleich zur ordentlichen Vermögenssteuer in der Regel für die steuerpflichtige Person als vorteilhafter, weil sie höchstens für 20 Jahre erhoben wird, ein privilegierter (d.h. in den meisten Fällen tieferer als der jeweils für die ordentliche Vermögenssteuer geltender) Satz von 1 Promille zur Anwendung gelangt (§ 43 Abs. 3 StG) und kein Vergütungszins für die nachträglich zu bezahlende Steuer geschuldet ist (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 43 N. 2).

3.3.3 Es mag nach dem Gesagten zutreffen, dass die in § 43 Abs. 2 StG vorgesehenen Berechnungsregeln mit den darin enthaltenen Pauschalierungen mangels genügender Abstufungen und Feinheiten nicht allen zu regelnden Verhältnissen vollkommen gerecht zu werden vermögen. Aber auch wenn die Pflichtigen bei der ordentlichen (periodischen) Vermögenssteuer aufgrund der Formelbewertung ihrer Liegenschaft in der Regel einen Wert versteuern, der unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegt, ist die individuelle Wertfestsetzung für die ergänzende Vermögenssteuer aus den erläuterten Gründen unausweichlich und stellt grundsätzlich keine Ungleichbehandlung dar. Ob darin letztlich eine Benachteiligung vorliegt, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden, müssten doch sämtliche Veranlagungen seit Beginn der Ertragswertbesteuerung aufgerollt und die ordentliche Vermögenssteuer aufgrund des jeweiligen zu ermittelnden Verkehrswerts nachveranlagt werden. Dass der Kanton Luzern in einem Urteil aus dem Jahr 1974 (LGVE 1974 II Nr. 31) befand, die Erhebung einer nachträglichen Vermögenssteuer sei nicht zulässig, wenn der Veräusserer auch bei Bewertung der Liegenschaft nach den für nichtlandwirtschaftliche Grundstücke geltenden Normen keine Vermögenssteuer hätte entrichten müssen, weil seine Schulden den Steuerwert der Aktiven überstiegen, ändert im vorliegenden Fall nichts. Zum einen betrifft das Urteil den Kanton Luzern und vermag das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich nicht zu binden. Zum anderen handelt es sich bloss um eine nicht weiter substantiierte Behauptung, die – soweit ersichtlich – zum ersten Mal vor Verwaltungsgericht aufgeworfen wurde. Deshalb kann auch auf die verlangte Edition der Steuerveranlagungen verzichtet werden.

3.4 Ist der Verkauf eines Grundstücks unter gewöhnlichen Marktbedingungen zustande gekommen, so spricht eine in der Erfahrung des (Geschäfts-)Lebens gründende – widerlegbare – Vermutung dafür, der gelöste Preis für das Grundstück entspreche dessen Verkehrswert. Es sind jedoch "aussergewöhnliche Fälle" denkbar, in welchen diese Vermutung entkräftet werden kann, wie z. B. im Fall, als in der Zeitspanne von 22 Jahren zwischen kaufvertraglicher Preisfixierung und Vertragsvollzug die bau- und zonenrechtliche Qualität der veräusserten Grundstücke eine derart einschneidende Änderung erfahren hatte, dass gesagt werden konnte, der zur Kaufpreiszahlung verpflichtete Käufer hätte eine "andere Sache" zu Eigentum erhalten, als er sich seinerzeit hatte versprechen lassen. Kein vernünftiger Dritter – ja nicht einmal ein "Liebhaber" – wäre bereit gewesen, für die in Rede stehenden Reservezonengrundstücke einen Kaufpreis zu bezahlen, der dem durch die Auszonung nachhaltig zerstörten Marktpreis für Bauland vor 20 Jahren entsprach (RB 1994 Nr. 38).

3.4.1 Die Pflichtigen machen zwar geltend, dass es sich beim vorliegend bezahlten Preis von Fr. .../m<sup>2</sup> nicht um einen objektiven Verkehrswert handle. Dies zeige sich darin, dass der mit der Angelegenheit befasste Steuerkommissär von einem tieferen Verkehrswert ausgegangen sei sowie dass die Genossenschaft J ein eigenes Mitglied überboten habe. Inwiefern daraus aber abgeleitet werden könnte, die Genossenschaft J habe keinen objektiven Kaufpreis bezahlt, ist nicht nachvollziehbar. Zu Recht hat die Vorinstanz daher das Vorliegen eines Liebhaberpreises verneint und ist davon ausgegangen, dass der Nettoerlös dem effektiven

Verkehrswert entspricht. Angesichts bzw. trotz der angeführten Vergleichshandänderungen besteht kein Grund, vom Verkaufspreis abzuweichen. 3.4.2 Bezüglich des Verkehrswerts vor 20 Jahren hat die Vorinstanz in ihrem Entscheid ausführlich begründet, weshalb der zugrundeliegende Wert von Fr. .../m 2 angemessen erscheint. Die Pflichtigen ihrerseits setzten sich in ihrer Beschwerde bezüglich des Verkehrswerts vor 20 Jahren nicht mit den Ausführungen der Vorinstanz auseinander, sondern wiederholten wortwörtlich ihre Ausführungen in der Rekursschrift. Es erübrigt sich daher, an dieser Stelle die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz, denen das Verwaltungsgericht beipflichtet, zu wiederholen. Zudem erscheint es in der Tat widersprüchlich, wenn – wie der Beschwerdegegner anführt – die Pflichtigen anlässlich der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer den für diese vorteilhaften Wert von Fr. .../m 2 akzeptiert hätten und diesen Wert nun im vorliegenden Verfahren in Abrede stellen. 3.5 Zusammenfassend erweisen sich die Rügen des Pflichtigen als unbegründet, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist. 4. Die Beteiligten haben nach § 59 Abs. 1 Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In Fällen, die als zivilrechtliche Streitigkeiten oder als strafrechtliche Anklagen im Sinn von Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) gelten, kann sich ein Anspruch auf mündliche Verhandlung ergeben. Diese Vorschrift findet vorliegend jedoch keine Anwendung. Ebenso wenig lässt sich das in Art. 30 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) vorgesehene Recht auf eine öffentliche Gerichtsverhandlung anrufen, ist dieses doch nur im sachlichen Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 1 EMRK gewährleistet. Überdies gibt Art. 30 Abs. 3 BV dem Rechtsuchenden kein Recht auf eine öffentliche Verhandlung, sondern garantiert lediglich, dass, soweit eine Verhandlung stattzufinden hat, diese unter Vorbehalt der im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen öffentlich ist (BGE 128 I 288). Im Übrigen kann auch aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV kein Anspruch auf eine persönliche mündliche Anhörung und noch weniger ein solcher auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung abgeleitet werden (vgl. RB 1998 Nr. 38). Im vorliegenden Fall besteht kein Anlass zur Anordnung einer mündlichen Verhandlung im Sinn von § 59 Abs. 1 VRG, weshalb dem Antrag auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung nicht zu entsprechen ist.

## **E. 5**

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

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