

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00026 vom 22. August 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-08-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00026

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00026 du 22 août 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00026 del 22 agosto 2018

Regeste

Steuerbezug (Zinsrechnung Grundstückgewinnsteuer) | [Zulässigkeit der Erhebung eines Belastungszins für die Dauer der Selbstbewohnung eines Ersatzobjekts.] Im Rechtsmittelverfahren bilden alle Steuerpflichtigen gemeinsam eine notwendige Streitgenossenschaft und sind von Gesetzes wegen mit einzubeziehen, weshalb der Mitveräusserer als Mitbeteiligter in das Verfahren einzubeziehen ist (E. 1.3). Die Grundstückgewinnsteuerforderung entsteht erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Erst ab dieser Handänderung ist die Verzinsung der Steuerforderung gestützt auf § 71 Abs. 1 VO StG zulässig. Für die Zeit, während welcher ein Steueraufschub zu gewähren war, ist daher kein Belastungszins zu verrechnen (E. 2). Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2018.00026 Urteil der 2. Kammer vom 22. August 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichter Reto Häggi Furrer, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A, vertreten durch F, Beschwerdeführerin, gegen Gemeinde B, vertreten durch das Steueramt, Beschwerdegegnerin, und C, Mitbeteiligter, betreffend Steuerbezug (Zinsrechnung Grundstückgewinnsteuer), hat sich ergeben: I. A. A veräusserte am 10. Februar 2012 gemeinsam mit ihrem damaligen Ehemann C ihre 4-Zimmerwohnung in B (Miteigentumsanteil GB Bl. 01 [1/40 Miteigentumsanteil von GB Bl. 02] und GB Bl. 03 [Stockwerkeigentum]) für Fr. Zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer wurden direkt dem Steueramt der Gemeinde B Fr. ... bezahlt. In der am 5. März 2012 eingereichten Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer beantragten die Pflichtigen zufolge Ersatzbeschaffung einer Liegenschaft in D (Kanton E) einen Steueraufschub. Mit Verfügung vom 23. März 2012 setzte die Behörde für Grundsteuern der Gemeinde B den Grundstückgewinn auf Fr. ... fest. Sodann schob sie die Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf . Der sichergestellte Betrag wurde an die Pflichtigen zurückbezahlt. B. Am 29. Juni 2015 veräusserten die Pflichtigen die Ersatzliegenschaft, ohne dass eine erneute Ersatzbeschaffung stattfand. Mit Veranlagungsentscheid vom 27. Mai 2016 bezog der Finanzausschuss der Gemeinde B die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer nach und setzte sie auf Fr. ... fest. Im Entscheid wies der Finanzausschuss der Gemeinde B darauf hin, dass ab dem 91. Tag nach der Handänderung Zinsen erhoben würden und eine allfällige Zinsabrechnung nach vollständigem Zahlungseingang erstellt werde. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft. C. Nach Zahlungseingang erstellte die Gemeinde B am 12. Oktober

2016 die Zinsabrechnung über insgesamt Fr. ...: Dabei schrieb sie den Pflichtigen für diejenige Periode, in welcher der Betrag von Fr. ... bei ihr sichergestellt war, einen Vergütungszins gut. Ab dem 91. Tag nach Handänderung am in B gelegenen Grundstück, mithin ab 10. Mai 2012, verrechnete sie den Pflichtigen einen Belastungszins bis 26. Juni 2016. Die von C geleistete hälftige Zahlung der Steuer erfolgte fristgerecht innerhalb der angesetzten Zahlungsfrist. Die hälftige Zahlung von A erfolgte erst am 1. Juli 2016, weswegen den Pflichtigen für den Zeitraum 27. Juni 2016 bis 1. Juli 2016 ein Verzugszins belastet wurde. Eine gegen diese Zinsabrechnung am 8. November 2016 namens von A erhobene Einsprache wies die Gemeinde B am 7. Juli 2017 ab, ohne C in das Einspracheverfahren einzubeziehen. II. Den hiergegen von A am 2. August 2017 erhobenen Rekurs wies das kantonale Steueramt am 23. Februar 2018 ab, wiederum ohne C in das Verfahren einzubeziehen. III. Mit Beschwerde vom 22. März 2018 liess A dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, in Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide sei die Zinsabrechnung der Gemeinde B auf den Verzugszins von Fr. ... zu reduzieren. Die Gemeinde B sei anzuweisen, die unter Vorbehalt des Ausgangs dieses Rechtsmittelverfahrens geleisteten Zahlungen im Mehrbetrag zurückzuerstatten. Ev. sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Zinsberechnung sei "ohne Belastungszins für die Dauer der Selbstbewohnung des Ersatzobjektes in D" vorzunehmen. Am 24. April 2018 beantragte die Gemeinde B die Abweisung des Rechtsmittels, unter Kostenaufgabe an die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz stelle dieselben Anträge am 26. April 2018. Am 15. Mai 2018 liess sich die Beschwerdeführerin zu den Ausführungen der Gemeinde B vernehmen. Es erfolgten keine weiteren Eingaben. Eine der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Auslandswohnsitzes auferlegte Kautionswurde fristgerecht geleistet. Der Einzelrichter überwies die Sache am 4. Juli 2018 zur Entscheidung an die 2. Kammer. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 178 Abs. 2 und § 206 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Im Rechtsmittelverfahren gegen die Schlussrechnung gemäss §§ 173 ff. in Verbindung mit § 206 StG können nur Mängel gerügt werden, die der Schlussrechnung selbst einschliesslich der darin enthaltenen Zinsrechnungen anhaften (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 209 N. 31); hingegen kann das Verwaltungsgericht keine Einwendungen gegen die Einschätzung prüfen (vgl. §§ 138 ff. StG). Damit ist insoweit auf die Beschwerde nicht einzutreten, als die Ausführungen der Beschwerdeführerin so zu verstehen sind, dass die Berechtigung der Beschwerdegegnerin als Wegzugsgemeinde auf Erhebung der Grundstückgewinnsteuer infrage gestellt wird. 1.3 Treten mehrere Personen gemeinsam, als Veräusserer eines Grundstücks auf, haften sie wegen der Unteilbarkeit des Grundstücksgewinns solidarisch für die Grundstückgewinnsteuer (so schon RB 1958 Nr. 88). Sind mehrere Personen gemeinsam steuerpflichtig, kann auch nur ein Einzelner Einsprache erheben. Im Rechtsmittelverfahren bilden alle Steuerpflichtigen gemeinsam eine notwendige Streitgenossenschaft und sind von Gesetzes wegen in das Einspracheverfahren mit einzubeziehen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 217 StG N. 20/21). Dies muss kraft der Verweise von § 178 Abs. 2 und § 206 StG auch für die hier zu beurteilende Zinsabrechnung gelten. Die Vorinstanzen haben den Beizug von C in das Verfahren ohne Begründung unterlassen. Eine Rückweisung des Verfahrens zur Korrektur dieses Verfahrensfehlers würde einen inhaltlich identischen Entscheid der Vorinstanzen mit

ergänztem Rubrum zur Folge haben. Angesichts des nachstehend auszuführenden Resultats des Verfahrens vor Verwaltungsgericht würde eine Rückweisung damit einen prozessualen Leerlauf darstellen. Es rechtfertigt sich daher ausnahmsweise, C – dessen Interessen mit denjenigen von A gleichlaufend sind - im verwaltungsgerichtlichen Verfahren als Mitbeteiligten aufzuführen. Der vorliegende Entscheid entfaltet auch ihm gegenüber Wirkung.

E. 2.1

Gemäss § 175 Abs. 1 StG werden die Fälligkeiten und Zahlungsfristen für nicht periodische Steuern durch Verordnung festgelegt. Diese Vorschrift wird für die Grundstückgewinnsteuer in § 71 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) konkretisiert: Die Grundstückgewinnsteuer verfällt am 90. Tag nach der zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Handänderung. Ab dem 91. Tag werden Zinsen erhoben. Nach § 71 Abs. 2 Satz 1 VO StG gilt für die Grundstückgewinnsteuer zudem § 54 VO StG sinngemäss, der in Abs. 1 und 2 im Einklang mit § 175 Abs. 3 StG (unter anderem) bestimmt, dass für verspätete Zahlungen Verzugszinsen erhoben werden und dass auf Zahlungen vor Eintritt der Fälligkeit sowie auf Steuerrückerstattungen Vergütungszinsen berechnet werden.

E. 2.2

Die Beschwerdegegnerin war zunächst durchaus berechtigt, die Zinsabrechnung erst nach vollständigem Zahlungseingang zu erstellen. Auch wenn gewisse Grundlagen zur Erstellung derselben bereits beim Erlass des Veranlagungsentscheids bekannt waren, blieb doch der Zeitpunkt der vollständigen Zahlung ungewiss. Tatsächlich musste die Beschwerdegegnerin in der Zinsberechnung dann auch noch (heute unbestrittenermassen) Verzugszinsen für eine um wenige Tage verspätet geleistete Teilzahlung in ihre Berechnung aufnehmen.

E. 2.3

Fraglich ist indessen, ob für diejenige Zeit, während welcher ein Steueraufschub zu gewähren war, ein Belastungszins zu verrechnen ist.

E. 2.3.1

Die Steueraufschubtatbestände gemäss Art. 12 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sind nach dem klaren Wortlaut nicht als Steuerbefreiungstatbestände ausgestaltet. Ihre Wirkung beschränkt sich darauf, dass die Besteuerung eines Grundstückgewinns, deren Voraussetzungen vollständig vorliegen, aufgeschoben wird, bis die privilegierenden Umstände entfallen. Aufgrund des Steueraufschubs ergibt sich eine Lage, als ob die Realisation des Grundstückgewinns nie erfolgt wäre (BGE 141 II 207 E. 4.2.1 mit Hinweisen).

E. 2.3.2

Bei dieser Konzeption entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung, und bildet der "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt. Realisiert und besteuert wird damit das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dannzumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) anwendbar sind. Es handelt sich dabei nicht

um einen Nachsteuertatbestand im Sinn von Art. 53 StHG. Das Entfallen des Steueraufschubs begründet keine Tatsache im Sinn von Art. 53 Abs. 1 bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG, was – worauf das Bundesgericht ausdrücklich hinweist – Konsequenzen in Bezug auf die Verzinsung hat (BGE 141 II 207 E. 4.2.2 mit Hinweisen). Die auf den Zeitpunkt der letzten Handänderung erst entstehende Grundstückgewinnsteuerforderung ist zudem nicht einfach die damalige aufgeschobene Steuer und manifestiert sich die latente Steuerlast "eins zu eins", sondern es hat sich vielmehr auch das Steuerobjekt des steuerbaren Gewinns als solches verändert, wird doch dann der gesamte Gewinn seit der letzten steuerbaren Handänderung besteuert (vgl. Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 83).

E. 2.3.3

Entsteht die Steuerforderung aber erst mit der letzten Handänderung bzw. wird die Realisation und Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns auf den Zeitpunkt des Dahinfallens des Aufschubs angesetzt, ist die Verrechnung eines Belastungszinses für die Dauer des Aufschubs mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben nicht vereinbar: Eine noch nicht entstandene Steuerforderung kann im Sinn von § 71 Abs. 1 VO StG auch noch nicht "verfallen" sein, was einer Zinspflicht entgegensteht. Vielmehr ist unter der zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Handänderung im Sinn von § 71 Abs. 1 VO StG erst die letzte, nicht mehr zu einem weiteren Steueraufschub berechtigenden Handänderung zu verstehen. Erst ab dieser Handänderung ist die Verzinsung der Steuerforderung gestützt auf § 71 Abs. 1 VO StG zulässig.

E. 2.3.4

Für die konkrete Zinsberechnung bedeutet dies, dass den Pflichtigen für die Periode 10. Februar 2012 bis 5. April 2012 Vergütungszins zusteht. Ein Belastungszins ist jedoch erst ab dem 91. Tag nach dem 29. Juni 2015 zu verrechnen. Die Sache ist zur neuen Erstellung der Zinsabrechnung und zur Rückerstattung der sich ergebenden Guthaben an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen. Damit ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gutzuheissen, soweit auf sie einzutreten ist.

E. 3

Ausgangsgemäss sind die Kosten dieses Verfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 178 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1). Die von der Beschwerdeführerin geleistete Kautionsleistung ist ihr zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung hat die Beschwerdeführerin nicht verlangt.

E. 4

Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG; BGE 133 V 477 E. 4.2 S. 481 f. mit Hinweisen). Dient die Rückweisung wie hier einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und bleibt der Verwaltung keine Entscheidungsfreiheit, so gilt der betreffende Rückweisungsentscheid ausnahmsweise als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG (BGE 136 V 195 bzw. BGr, 25. Mai 2010,

8C_517/2009, nicht publizierte E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).

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