

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00038 vom 14. Dezember 1990

ZH Verwaltungsgericht, 1990-12-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00038

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00038 du 14 décembre 1990

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00038 del 14 dicembre 1990

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2020 | Staats- und Gemeindesteuern 2020 [Umstritten ist, ob die ausserkantonale Parzelle zum Vermögenssteuerwert oder Ertragswert in der interkantonalen Steuerausscheidung zu erfassen ist.] Gemäss dem Gesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung werden land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert bewertet (E. 3.1). Die beiden vorliegend betroffenen Kantone behandeln land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke leicht unterschiedlich. Während der Kanton Zürich solche Grundstücke zum Ertragswert bewertet und bei Veräusserung oder Nutzungsänderung eine ergänzende Vermögenssteuer erhebt, wendet der Kanton Thurgau für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zwar ebenfalls die Ertragswertmethode mit ergänzender Vermögenssteuer an, verweist aber für die Anwendbarkeit der Ertragswertmethode auf das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (E. 3.2). Abgesehen von den im Kanton gelegenen Liegenschaften darf ein Kanton ausserkantonale Liegenschaften im Vermögen des Steuerpflichtigen nicht zur Besteuerung heranziehen, sondern diese höchstens zur Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, d.h. zur Bestimmung des Steuersatzes, berücksichtigen. Im System der Reinvermögensbesteuerung hat der Liegenschaftskanton jedoch einen proportionalen Abzug der Privat- und Geschäftsschulden, entsprechend dem Anteil der besteuerten Liegenschaften an den gesamten Aktiven des Steuerpflichtigen, zuzulassen. Tatsächlich lässt sich die erforderliche gleichmässige Verteilung aller Schulden und Schuldzinsen nur gewährleisten, wenn alle beteiligten Kantone die Liegenschaften nach einheitlichen Regeln bewerten. Hierbei ist auf die Bewertung des Belegenheitskantons abzustellen (E. 3.5). Ausgangsgemässe Kostenregelung (E. 5) Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00038 Urteil der 2. Kammer vom 4. Oktober 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Ivana Drempetic. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdeführer, gegen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020, hat sich ergeben: I. A. Die Eheleute A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige oder die Pflichtigen) sind Eigentümer verschiedener Grundstücke im Kanton Zürich (in F, G und H). Sodann ist der Pflichtige seit einer Erbschaft zu einem Drittel Eigentümer von mehreren im Kanton

Thurgau liegenden Grundstücken, welche teilweise verpachtet sind und landwirtschaftlich bzw. forstwirtschaftlich genutzt werden. Am 28. April 2022 wurden die Pflichtigen für das Steuerjahr 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt. Neben anderen hier nicht mehr interessierenden Differenzen zur Deklaration wurden die Parzellen im Kanton Thurgau nicht wie deklariert zum Ertragswert von Fr. ..., sondern – ausgehend vom Thurgauer Verkehrswert von Fr. ... und unter Berücksichtigung der Repartitionsdifferenz – mit einem Zürcher Vermögenssteuerwert von Fr. ... berücksichtigt.

B. Die von den Pflichtigen am 27. Mai 2022 erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt teilweise gut, indem es eine geringfügige Korrektur des in der thurgauischen Gemeinde E gelegenen Landes – entsprechend der Bewertung der Gemeinde E/TG – vornahm. So gelangte es im Einspracheverfahren zu folgender Einschätzung: Steuerbares Einkommen: Fr. ... Satzbestimmendes Einkommen: Fr. ... Steuerbares Vermögen: Fr. ... Satzbestimmendes Vermögen: Fr. ... II. Den

hiergegen am 17. Oktober 2022 erhobenen Rekurs hiess der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts mit Entscheid vom 1. März 2023 teilweise gut, hob den Einspracheentscheid vom 15. September 2022 auf und wies die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurück. Materiell wies er das kantonale Steueramt an, bezüglich der im Kanton Thurgau gelegenen Liegenschaften des Pflichtigen nicht den Vermögenssteuerwert des Belegenheitskantons zu übernehmen, sondern den vom Steueramt noch zu untersuchenden Ertragswert. III. Am 28. April 2023 erhob das kantonale Steueramt hiergegen Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 1. März 2023 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerschaft aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 15. September 2022 zu bestätigen. Der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts verzichtete am 17. Mai 2023 auf Vernehmlassung. Am 7. Juni 2023 stellte die Beschwerdegegnerschaft ein Fristerstreckungsgesuch zur Leistung ihrer Beschwerdeantwort. Da die Ansetzung der 30-tägigen Frist zur Leistung der Beschwerdeantwort der Beschwerdegegnerschaft am 5. Mai 2023 zur Kenntnis gebracht wurde und daher die Frist zur Leistung der Beschwerdeantwort am Montag, 5. Juni 2023, endete, wurde der Beschwerdegegnerschaft mit Präsidialverfügung vom 8. Juni 2023 Frist bis zum 30. Juni 2023 angesetzt, um sich zur Rechtzeitigkeit des Fristerstreckungsgesuchs zu äussern und allenfalls eine Beschwerdeantwort zu leisten. Die entsprechende Eingabe, in welcher die Beschwerdegegnerschaft ein Nichteintreten auf das erhobene Rechtsmittel beantragte, erfolgte am 30. Juni 2023; weitere Eingaben wurden nicht geleistet. Der Einzelrichter überwies den Fall der 2. Kammer zur Beurteilung. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 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.

E. 2.1

Gemäss § 148 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG ist die Beschwerdeschrift dem Beschwerdegegner zur Beantwortung zuzustellen. Dies ist vorliegend mit der Präsidialverfügung vom 3. Mai 2023 erfolgt unter Ansetzung einer Frist hierfür von 30 Tagen. Der Beschwerdegegnerschaft ist in der nämlichen Verfügung angedroht worden, dass bei Säumnis der Frist Verzicht auf Beschwerdeantwort angenommen werde. Das

Gesuch um Erstreckung der Frist zur Leistung der Beschwerdeantwort ist am 7. Juni 2023 erfolgt und damit nach der am 5. Juni 2023 abgelaufenen Frist. Hierzu zur Stellungnahme aufgefordert hat die Beschwerdegegnerschaft in der Eingabe vom 30. Juni 2023 keine Ausführungen zur Rechtzeitigkeit ihres Fristerstreckungsgesuchs gemacht. Damit ist ohne Weiteres das Fristversäumnis zur Leistung der Beschwerdeantwort festzustellen und Verzicht auf Beschwerdeantwort anzunehmen.

E. 2.2

Dass der angefochtene (Rückweisungs-)Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil für den Beschwerdeführer bewirkt, liegt darin, dass der Beschwerdeführer im wiederaufzunehmenden Verfahren im Wesentlichen einzig noch die Ertragswertbewertung der streitbetroffenen Liegenschaften zu untersuchen hätte. Die grundsätzliche Frage, ob beim vorliegenden Sachverhalt der Ertragswert auf die ausserkantonalen Liegenschaften zur Bestimmung des Vermögenssteuerwerts zur Anwendung kommt, könnte vom Beschwerdeführer nicht mehr aufgebracht werden. Ebenso liegt auf der Hand, dass auch für den Kanton Zürich beim vom Steuerrekursgericht vorgeschlagenen Vorgehen ein steuerlicher Minderertrag gegenüber der vom Beschwerdeführer verfochtenen Einschätzung resultiert: Dies begründet sich damit, dass vom Kanton Zürich diesfalls für die Einschätzung des Vermögens höhere Schulden zu übernehmen wären und für die Einschätzung des Einkommens höhere Schuldzinsen. Selbst wenn auf die Ausführungen der Beschwerdegegnerschaft einzugehen wäre, ist deren entgegenstehende Auffassung unzutreffend. Auf die Beschwerde ist einzutreten und sie ist angesichts der präjudiziellen Rechtsfrage trotz des geringen Streitwerts durch die Kammer zu entscheiden (§ 114 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

E. 3.1

Nach Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung werden land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert bewertet. Dabei kann das kantonale Recht bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das StHG indessen nicht vor. Ebenso wenig wird die Kann-Vorschrift betreffend die angemessene Berücksichtigung des Ertragswerts näher geregelt. Den Kantonen steht daher ein weiter Ermessensspielraum offen (BGE 134 II 207 E. 3.6, mit Hinweisen; BGr, 6. Mai 2019, 2C_277/2018, E. 4.1).

E. 3.2

Die vorliegend betroffenen Kantone Zürich und Thurgau behandeln land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke leicht unterschiedlich: Der Kanton Zürich bewertet solche Grundstücke zum Ertragswert (§ 40 StG) und erhebt bei Veräusserung oder Nutzungsänderung eine ergänzende Vermögenssteuer (§ 41 StG). Entscheidende Voraussetzung für die Bewertung zum Ertragswert ist ausschliesslich die land- bzw. forstwirtschaftliche Nutzung (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 40 StG N 6). Der Kanton Thurgau wendet für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zwar ebenfalls die Ertragswertmethode mit

ergänzender Vermögenssteuer an, verweist aber für die Anwendbarkeit der Ertragswertmethode auf das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht. Gehört das Grundstück zu einem Betrieb mit gewerblichem Charakter oder handelt es sich um Grundstücke ohne Gebäude, die in einer Bauzone liegen, bewertet der Kanton Thurgau die entsprechenden Grundstücke unabhängig von einer allfälligen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung damit nicht als landwirtschaftliche Grundstücke und damit auch nicht zum Ertrags-, sondern zum Verkehrswert (vgl. § 44 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 des Kantons Thurgau: "Land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden nach Massgabe des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht bewertet" sowie Thurgauer Steuerpraxis 43 Nr. 3).

E. 3.3

Abgesehen von den im Kanton gelegenen Liegenschaften darf ein Kanton ausserkantonale Liegenschaften im Vermögen des Steuerpflichtigen nicht zur Besteuerung heranziehen, sondern diese höchstens zur Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, d. h. zur Bestimmung des Steuersatzes, berücksichtigen (BGE 148 I 65, E. 4.1.2). Im System der Reinvermögensbesteuerung hat der Liegenschaftskanton jedoch einen proportionalen Abzug der Privat- und Geschäftsschulden, entsprechend dem Anteil der besteuerten Liegenschaften an den gesamten Aktiven des Steuerpflichtigen, zuzulassen. Nach einer zuletzt im Jahr 1994 bestätigten Rechtsprechung gestattete es das Bundesgericht zwar, dass jeder Kanton für diese Schuldenverlegung die Aktiven nach Massgabe seiner eigenen Gesetzgebung bewertet, und forderte es lediglich die gleichmässige Anwendung dieses Bewertungsgrundsatzes sowohl auf die dem Kanton zur Besteuerung zustehenden eigenen als auch auf die der Steuerhoheit des anderen Kantons unterworfenen Objekte (BGE 120 Ia 349 E. 3b). Allerdings hielt das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung auch fest, dass ein Steuerpflichtiger, der zwei Kantonen angehört, grundsätzlich verlangen kann, dass beide Kantone zusammen sämtliche Schulden zum Abzug zulassen (BGE 133 I 1 9 E. 3; BGE 120 Ia 349 E. 2a; BGE 119 Ia 46 E. 4a). Eine vollständige Berücksichtigung der Schulden kann aber nur gewährleistet werden, wenn alle Kantone einen vereinheitlichten Bewertungsmassstab anlegen, damit für die Schuldenverlegung einheitliche Quoten zur Anwendung kommen (BGE 148 I 65 E. 4.1.2 in fine, mit weiteren Hinweisen). Dies hat das Bundesgericht in der Folge für die Verlegung der Schuldzinsen bei der Einkommenssteuer und die Verlegung der Schulden bei der Erbschaftssteuer sowie der AHV entschieden, indem es verlangte, dass die für die Quoten massgeblichen Aktiven – insbesondere die Liegenschaften – von den beteiligten Kantonen nach einheitlichen Regeln bewertet werden müssen (BGE 120 Ia 349 E. 4a; Urteile 9C_665/2019 vom 25. Juni 2020 E. 7.2.1, in: SVR 2020 AHV Nr. 21 S. 67; 2P.314/2001 vom 23. September 2003 E. 4.1 und 4.2, in: ZBGR 86/2005 S. 141). Mit dem Entscheid BGE 148 I 65 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung auch für die Verlegung der Schulden bei der Vermögenssteuer ausdrücklich bestätigt (BGE 148 I 65, E. 4.1.3). Konkret wird diese hierfür erforderliche gleichmässige Bewertung über die durch die Schweizerische Steuerkonferenz festgelegten Repartitionsfaktoren erreicht (Kreisschreiben Nr. 22 vom 22. August 2018/26. August 2020).

E. 3.4

Tatsächlich lässt sich die erforderliche gleichmässige Verteilung aller Schulden und Schuldzinsen nur gewährleisten, wenn alle beteiligten Kantone die Liegenschaften nach einheitlichen Regeln bewerten. Wird dies nicht sichergestellt, droht unter den beteiligten

Kantone eine unterschiedliche Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Schulden und Schuldzinsen, was dazu führen kann, dass – wie vorliegend seitens des Beschwerdeführers zu Recht geltend gemacht – Schulden und Schuldzinsen unter Umständen über den tatsächlichen Aufwendungen zum Abzug zuzulassen wären oder allenfalls nicht vollständig zum Abzug zugelassen würden. Dass dies dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Art. 127 Abs. 2 BV widersprechen würde, liegt auf der Hand.

E. 3.5

Grundsätzlich sind – wie das Bundesgericht weiter ausführt – die Kantone verpflichtet, für die gleichmässige Anwendung des verwendeten Bewertungsgrundsatzes sowohl auf die dem Kanton zur Besteuerung zustehenden eigenen als auch auf die der Steuerhoheit des anderen Kantons unterworfenen Objekte besorgt zu sein (Schlechterstellungsverbot, BGE 120 Ia 349 E. 3b). Bereits im angeführten Entscheid wies das Bundesgericht aber auch darauf hin, dass die Kantone selbst bei Anwendung grundsätzlich gleicher Bewertungsgrundsätze doch zu unterschiedlichen Bewertungen kommen könnten. So würden insbesondere die Verkehrswerte von Liegenschaften in den Kantonen häufig trotz gleicher Bewertungsgrundsätze verschieden ermittelt (BGE 120 Ia 349, E. 3b in fine, mit weiteren Hinweisen). Im genannten Fall hat das Bundesgericht im Resultat denn auch für einheitliche Bewertungen unter den beiden beteiligten Kantonen gesorgt, soweit dies im konkreten Fall notwendig war. Damit und im Lichte der Weiterentwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hin zur einheitlichen Verlegung von Schuldzinsen und Schulden in den unterschiedlichsten Konstellationen (vgl. E. 3.3 vorstehend) ist vorliegend zwingend eine übereinstimmende Bewertung der Liegenschaften des Pflichtigen durch die betroffenen Kantone Zürich und Thurgau vorzunehmen. Eine unterschiedliche Bewertung derselben Liegenschaft für die Einschätzung im Kanton Zürich zum Ertragswert und im Kanton Thurgau zum Verkehrswert verletzt das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die dazu entwickelte und vorstehend angeführte bundesgerichtliche Rechtsprechung. Ist eine einheitliche Bewertung der Liegenschaften durch die beiden Kantone vorzunehmen, erscheint es aus mehreren Gründen richtig, auf die Bewertung des Belegenheitskantons abzustellen: Zwar muss dabei tatsächlich das Schlechterstellungsverbot zugunsten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zurücktreten. Damit wird jedoch umgekehrt sichergestellt, dass im Belegenheitskanton die Steuerpflichtigen einheitlich besteuert werden. Es wäre gerade im vorliegenden Fall stossend, das im Kanton Zürich wohnhafte Mitglied einer Erbengemeinschaft diesbezüglich zum Ertragswert zu besteuern und im Kanton Thurgau wohnhafte Mitglieder der Erbengemeinschaft zum Verkehrswert. Diese Lösung respektiert zudem am besten die kantonale Hoheit der Besteuerung der auf dem eigenen Kantonsgebiet liegenden Grundstücke und verhindert Eingriffe in diese allein aufgrund des Umstands, dass ein Liegenschaftseigentümer einen ausserkantonalen Wohnsitz hat. Letztlich sprechen auch Praktikabilitätsüberlegungen für diese Lösung – es erscheint wenig sinnvoll, dass ausserkantonale Amtsstellen Ertragswerte im fremden Belegenheitskanton ermitteln. Damit sind im vorliegenden Fall die durch den Kanton Thurgau ermittelten Vermögenssteuerwerte als Grundlage für die Einschätzung zu übernehmen.

E. 4.1

Der Pflichtige ist wie ausgeführt zu 1/3 Eigentümer verschiedener im Kanton Thurgau gelegener und landwirtschaftlich genutzter Liegenschaften. Der Kanton Thurgau bewertet diese Liegenschaften für die Belange der Vermögenssteuer nach seinen gesetzlichen Grundlagen trotz landwirtschaftlicher Nutzung mit dem Verkehrswert (Fr. ...). Nach dem vorstehend Ausgeführten ist dieser Wert für die zürcherische Einschätzung zu übernehmen und nicht auf einen vom Kanton Zürich noch zu ermittelnden Ertragswert abzustellen. Die Einschätzung ist im Übrigen betragsmässig nicht umstritten.

E. 4.2

Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde und zur Wiederherstellung des Einspracheentscheids. Die Pflichtigen werden für die Staats- und Gemeindesteuern 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Verfahrens vor Steuerrekursgericht und vor Verwaltungsgericht der Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 [teilweise] in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und muss der Beschwerdegegnerschaft eine Parteientschädigung im Verfahren vor Steuerrekursgericht wie vor Verwaltungsgericht versagt bleiben (§ 152 [teilweise] in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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