

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00012 vom 25. August 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2010.00012

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00012 du 25 août 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2010.00012 del 25 agosto 2010

Regeste

Erbschaftsteuer | Nachveranlagung infolge Zweckentfremdung Für die Feststellung der Zweckentfremdung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks ist in erster Linie die tatsächliche Nutzungsart im Nachveranlagungszeitpunkt, bzw. vor Ablauf der 20-jährigen Frist seit Eröffnung des Erbgangs entscheidend. Indes vermag auch eine künftige zweckfremde Grundstücksnutzung zu einer Aufhebung der Vorzugsbewertung führen, wenn nämlich die Zweckentfremdung unmittelbar bevorsteht. Die Pflichtigen haben noch innert der 20-jährigen Frist einen Kaufvertrag über das Grundstück geschlossen und einen Teil de Kaufpreises bereits erhalten. Sodann geht auch aus den kaufvertraglichen Vereinbarungen hervor, dass noch innert der Nachveranlagungsfrist eine Zweckentfremdung unmittelbar bevorstand. Die Nachveranlagung erfolgte daher zu Recht. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2010.00012 Entscheid der 2. Kammer vom 25. August 2010 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Jasmin Malla. In Sachen 1. A , 2. B , 3. C , 4. D , alle vertreten durch RA E , Rekurrierende, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, betreffend Erbschaftsteuer, hat sich ergeben: I. Am 25. Dezember 1987 starb F, geboren 1930, wohnhaft gewesen an der G-Strasse 01 in H. Mit Verfügung vom 21. August 1990 auferlegte die Finanzdirektion seinen Erben A, B, C und D eine Erbschaftssteuer von Fr. Dabei wurden die landwirtschaftlichen Grundstücke aus dem Nachlass gemäss § 15 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) mit dem Ertragswert zum Vermögen gerechnet. Diese Verfügung blieb unangefochten. Am 7. September 2007 schlossen die Erben mit I, J, K und der L AG einen Kaufvertrag über das Grundstück Kat.-Nr. 02 in H aus dem Nachlass von F. Vom Kaufpreis von Fr. ... wurden Fr. ... bereits bei Vertragsschluss geleistet. Die Handänderung erfolgte am 30. Juni 2008. Mit Verfügung vom 25. September 2009 nahm die Finanzdirektion eine Nachveranlagung vor und auferlegte den Verkäufern infolge Zweckentfremdung des Grundstücks Kat.-Nr. 02 gestützt auf § 17 ESchG eine Erbschaftssteuer von Fr. Die hiergegen erhobene Einsprache wies sie am 7. Mai 2010 ab. II. Mit Rekurs vom 9. Juni 2010 liessen A, B, C und D dem Verwaltungsgericht die Aufhebung der Verfügung der Finanzdirektion vom 7. Mai 2010 beantragen. Überdies verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer des kantonalen Steueramts schloss auf Abweisung des Rekurses. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Der Einspracheentscheid der Finanzdirektion ist am 7. Mai 2010

ergangen. Ungeachtet der am 1. Juli 2010 im ESchG geänderten Zuständigkeitsbestimmungen entscheidet über Rechtsmittel gegen Einspracheentscheide der Finanzdirektion, die vor dem 1. Juli 2010 ergangen sind, das Verwaltungsgericht (§ 43 Abs. 1 ESchG in der Fassung vor dem 1. Juli 2010). Die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer finden sinngemäss Anwendung (§ 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit §§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 1.2 Mit Rekurs können laut § 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit § 147 Abs. 3 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheids sowie des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dabei sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (VGr, 22. November 2000, ZStP 2001, S. 148 E. 1a mit Hinweisen). Das Verwaltungsgericht hat damit die gleiche freie und umfassende Prüfungsbefugnis wie die Finanzdirektion im Einspracheverfahren. Immerhin erfolgt im Rahmen des Rekursverfahrens eine Erweiterung der dem Pflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht in dem Sinn, als dieser den von ihm geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Verwaltungsgericht keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat es nichts vorzukehren, um sich fehlende Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35).

E. 2.1

Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 Abs. 1 ESchG alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Berechnet wird die Steuer grundsätzlich vom Verkehrswert, den das übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, mithin bei Eröffnung des Erbgangs, aufweist (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. a ESchG; RB 1967 Nr. 42, RB 1967 Nr. 37 = ZR 67 Nr. 7). Dagegen werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zum Ertragswert bewertet (§ 15 ESchG).

E. 2.2

Ausgehend von den Gesetzesmaterialien (Amtsblatt des Kantons Zürich 1985 S. 223 ff.) und vom Zweck der gesetzlich vorgeschriebenen Ertragswertbewertung landwirtschaftlicher Grundstücke, nämlich deren Übernahme zu erleichtern und dadurch den landwirtschaftlichen Charakter übernommener Grundstücke zu erhalten, hat das Verwaltungsgericht im Entscheid RB 1994 Nr. 67 (= ZStP 1994, 228) grundsätzliche Kriterien für die Qualifizierung eines Grundstücks als "landwirtschaftlich" im Sinn von § 15 ESchG aufgestellt. Landwirtschaftlich in diesem Sinn ist ein Grundstück, das der Urproduktion dient, d.h. der Nutzung vorab für Acker-, Obst und Gemüsebau, Anbau von Blumen und Zierpflanzen, Baumschulen sowie Viehzucht und Nutztierhaltung sowie als Wiesland (George C. Wettstein, Die Behandlung von land- und forstwirtschaftlichen sowie gewerblichen Liegenschaften im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss., Zürich 1985, S. 25). Nicht erforderlich ist, dass das übernommene Grundstück Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes (Betriebs) ist; es kann auch als Nebenerwerb oder aus Liebhaberei (Hobby) landwirtschaftlich beworben werden. Sodann kommt es nicht auf den Erschliessungsgrad oder die baurechtliche Zonenzugehörigkeit an (VGr, 1. März 2006, SR.2005.00018, www.vgrzh.ch). Geschieht die Nutzung nicht innerhalb eines Landwirtschaftsbetriebs, was sich nach objektiv-funktionellen Kriterien beurteilt, ist ein Mindestmass an beworbener Fläche bzw. gehaltener Tiere sowie eine gewisse Intensität und Professionalität der Bewirtschaftung erforderlich.

E. 2.3.1

Wird das privilegiert bewertete land- bzw. forstwirtschaftliche Grundstück innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert oder fallen innert dieser Frist die Voraussetzungen der Vorzugsbewertung – auf andere Art und Weise als durch Veräusserung – dahin, wird die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös berechnet und dem Veräusserer oder Eigentümer des Grundstücks auferlegt (§ 17 ESchG).

E. 2.3.2

Mit den "Voraussetzungen der Vorzugsbewertung" in § 17 Abs. 1 ESchG sind dieselben Kriterien gemeint, aufgrund derer ein Grundstück – im Zeitpunkt der Erstveranlagung – als "landwirtschaftlich" im Sinn von § 15 ESchG beurteilt wurde. Dies ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang von § 15 und § 17 ESchG. Zum anderen entspricht diese Auslegung dem Sinn und Zweck von § 17 Abs. 1 ESchG. Das Institut der Nachveranlagung dient der steuerlichen Gleichbehandlung von Grundstücken, deren Voraussetzungen der Vorzugsbewertung durch Entfremdung des landwirtschaftlichen Zwecks nachträglich dahinfallen, und solchen, die von Anfang an nicht vorzugsweise bewertet wurden (Amtsblatt des Kantons Zürich 1985 S. 226), indem die unbesteuert gebliebene Differenz zwischen dem für die frühere Veranlagung massgebenden Wert und dem damaligen Verkehrswert nachträglich besteuert wird. Eine solche Zweckentfremdung ist demnach dann gegeben, wenn die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks dauernd oder nur vorübergehend gegen Entgelt preisgegeben wird (Martin Baumgartner, Vermögensbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton Zürich, Zürich 2002, S. 132; Hans Ulrich Meuter, Ertragsbewertung und ergänzende Vermögenssteuer, ZStP 1995, S. 10 f.). Am häufigsten erfolgt die Zweckentfremdung durch die Überbauung von ursprünglich land- oder forstwirtschaftlich genutztem Land mit nicht landwirtschaftlichen Gebäuden oder durch den Umbau eines landwirtschaftlichen Gebäudes, sodass dieses danach einem nicht landwirtschaftlichen Zweck dient.

E. 2.4

Für die Feststellung einer Zweckentfremdung ist in erster Linie die tatsächliche Nutzungsart des Grundstücks im Nachveranlagungszeitpunkt bzw. vor Ablauf der 20-jährigen Frist seit Eröffnung des Erbgangs entscheidend. Indes vermag auch eine künftige zweckfremde Grundstücksnutzung zu einer Aufhebung der Vorzugsbewertung führen, wenn nämlich die Zweckentfremdung unmittelbar bevorsteht (RB 1994 Nr. 67 E. 4; VGr, 27. Februar 2008, SR.2007.00011, E. 2.4, www.vgrzh.ch).

E. 3.1

Die Handänderung des Grundstücks Kat.-Nr. 02 ist am 30. Juni 2008 erfolgt. Das Datum der Veräusserung liegt somit ausserhalb der für eine allfällige Nachveranlagung massgebenden, von der Eröffnung des Erbgangs am 25. Dezember 1987 bis am 25. Dezember 2007 dauernden Zeitspanne. Fest steht ebenso, dass das Grundstück mittlerweile nicht mehr landwirtschaftlich genutzt wird. Streitig ist allerdings der Zeitpunkt der Aufgabe der landwirtschaftlichen Bewirtschaftung. Während die Rekurrierenden erklären, die landwirtschaftliche Nutzung sei bis zum Baubeginn 2009 fortgeführt worden, hat die Finanzdirektion befunden, eine professionelle landwirtschaftliche Bewirtschaftung sei seit 7. September 2007 unmöglich gewesen, da es vom Vertragsschluss an Dritten jederzeit möglich gewesen sei, das Grundstück zu betreten, umzugraben, mit Visieren zu bestücken sowie jederzeit die Einstellung der landwirtschaftlichen Tätigkeit zu verlangen.

E. 3.2

Ob – wie der Rekursgegner behauptet – vor dem 25. Dezember 2007 eine Zweckentfremdung stattgefunden hat, kann letztlich offenbleiben, sofern das Gericht zum Schluss kommen sollte, dass zu diesem Zeitpunkt eine Zweckentfremdung unmittelbar bevorstanden hat. In Ziffer 15 des Kaufvertrags vom 7. September 2007 vereinbarten die Parteien, die Käufer und von ihnen Beauftragte seien ab sofort befugt, auf dem Kaufobjekt Bauplanungen vorzunehmen, hiefür das Grundstück zu betreten und die erforderlichen Bauprofile für die Bauausschreibung aufzustellen sowie die nötigen geologischen Bodenuntersuchungen durchzuführen. Gleichzeitig wurden die Käufer zur Einreichung des Baugesuchs samt erforderlichen Nebengesuchen bevollmächtigt. Sodann verpflichtete sich der Rekurrent Nr. 4 in Ziffer 10 des Kaufvertrags, die bisher betriebene landwirtschaftliche Nutzung auf erstes Verlangen der Käuferschaft einzustellen. Aus diesen Vereinbarungen wird deutlich, dass bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses, jedenfalls aber vor dem 26. Dezember 2007, die Beendigung der landwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks Kat.-Nr. 02 zugunsten eines Bauprojekts zweifellos unmittelbar bevorstand. Indem die Käuferschaft am 7. September 2007 bereits einen Anteil von Fr. ... des Gesamtkaufpreises leistete, womit sich der Verkehrswert bzw. der Veräusserungserlös des privilegiert besteuerten Grundstücks teilweise realisierte, entfiel auch der innere Grund der Vorzugsbewertung (Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 17 N. 1). Bei dieser Sach- und Rechtslage hat die Finanzdirektion zu Recht eine Nachveranlagung im Sinn von § 17 vorgenommen. Nachdem die von den Rekurrierenden angeführten Beweismittel diesen Schluss nicht zu erschüttern vermögen, da sie lediglich die tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung bis zum 25. Dezember 2007 belegen sollen, kann auf eine Beweisabnahme verzichtet werden.

E. 4

Nach dem Gesagten ist das Grundstück Kat.-Nr. 02 gemäss dem allgemeinen Grundsatz von § 13 Abs. 1 ESchG zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Erbgangs zu bewerten, höchstens aber zum erzielten Erlös von Fr. ... zu besteuern (§ 17 Abs. 1 ESchG). Gegen die nachvollziehbare Berechnung des nachveranlagten Steuerbetrags in der Verfügung der Finanzdirektion vom 29. September 2009 (worauf gemäss § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG] verwiesen wird), haben die Rekurrierenden nichts vorgebracht, weshalb von deren Richtigkeit ausgegangen werden kann. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang werden die Rekurrierenden kostenpflichtig (§ 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 43 Abs. 3 ESchG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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