



Entscheid

18. Januar 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Gemäss öffentlicher, im Amtsblatt Nr. ... vom ... 2003 publizierter Planaufgabe hatte A (nachfolgend die Pflichtige) von ihrem Grundstück Kat.Nr. ... eine Fläche von rund 210 m² an den Kanton Zürich abzutreten. Dieser benötigte das Land für den Ausbau der ...strasse. Mit Zustimmung der Pflichtigen erfolgte die vorzeitige Besitzergreifung durch den Enteigner am ... 2003. Über die Höhe der Entschädigung konnte keine Einigung erzielt werden. Im Juni 2005 ordnete deshalb das Statthalteramt des Bezirks D das Schätzungsverfahren an. Mit Entscheid vom 6. Dezember 2005 setzte die Schätzungskommission II des Kantons Zürich die Entschädigung für das abzutretende Land, dessen definitives Ausmass zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststand, auf Fr. 675.-/m² fest und verpflichtete den Kanton, die Entschädigung vom Zeitpunkt der vorzeitigen Besitzergreifung bis zum Tag der Auszahlung mit 5% p.a. zu verzinsen. Die definitive Abrechnung über die Entschädigung erfolgte im Juli 2008. Die Pflichtige erhielt für die definitiv abzutretende Fläche von 229 m² eine Verkehrswertentschädigung von Fr. 154'575.- (229 m² à Fr. 675.-) sowie einen Zins von Fr. 37'269.80 für die Zeit vom 22. September 2003 bis 18. Juli 2008. Der Grundbucheintrag der erfolgten Handänderung fand am ... 2008 statt.

Mit Veranlagungsentscheid vom 26. August 2009 auferlegte der Finanzausschuss der Gemeinde C der Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 5'920.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 49'800.- (Erlös inkl. Zins Fr. 191'844.80 abzüglich Anlagekosten Fr. 141'980.-). Dabei ging er davon aus, dass sich die Handänderung am ... 2008 ereignet habe. Dementsprechend setzte er den Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. 141'980.- (Fr. 620.-/m²) fest.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies der Finanzausschuss am 7. Juni 2011 ab und erhöhte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 17'400.-. Im Unterschied zum Veranlagungsentscheid setzte der Finanzausschuss den Zeitpunkt der Handänderung auf den ... 2003 fest. Dementsprechend bemass er den Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. 60'685.- (229 m² à Fr. 265.-) und berücksichtigte wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 17'580.-.

C. Mit Rekurs vom 14. Juli 2011 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben. Vorab sei abzuklären, an welchem der in Frage kommenden Zeitpunkte (... 2003 oder ... 2008) sich die Handänderung ereignet habe. Falls die Handänderung am ... 2003 stattgefunden habe, sei festzustellen, dass das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, verjährt sei. Eventualiter sei der Verkehrswert vor 20 Jahren (per ... 1983) auf Fr. 80'150.- (229 m² à Fr. 350.-) festzusetzen. Falls sich die Handänderung am ... 2008 ereignet habe, sei beim Erlös nur die Verkehrswertentschädigung von Fr. 154'575.- ohne Zins zu berücksichtigen. Zudem sei der Verkehrswert vor 20 Jahren entsprechend dem Veranlagungsentscheid vom 26. August 2009 auf Fr. 141'980.- zu bemessen. Ferner beantragte sie eine Parteient-schädigung.

In der Rekursantwort vom 23. August 2011 beantragte die Rekursgegnerin Abweisung des Rekurses.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Zu den steuerbaren Handänderungen gehören auch Eigentumsübertragungen, die ihren Rechtsgrund in einer Enteignung haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 216 N 37). Besonderheiten ergeben sich diesbezüglich einzig daraus, dass einerseits der Handänderungszeitpunkt nicht mit dem formellen Grundbucheintrag zusammenfällt (vgl. Art. 656 Abs. 2 ZGB) und andererseits der grundsteuerlich massgebende Erlös nicht immer der effektiv bezahlten Enteignungsentschädigung entspricht.

Im vorliegenden Fall ist in erster Linie der Zeitpunkt der Handänderung streitig. Diese Frage ist vorweg zu entscheiden, weil davon die Beantwortung der weiteren

aufgeworfenen Fragen (Veranlagungsverjährung, massgebender Erlös und Verkehrswert vor 20 Jahren) abhängt.

2. a) Die vorliegende Handänderung hat ihre Grundlage im Gesetz über den Bau und den Unterhalt der öffentlichen Strassen vom 27. September 1981 (Strassengesetz; LS 722.1), welches bezüglich der enteignungsrechtlichen Aspekte auf das Gesetz betreffend die Abtretung von Privatrechten vom 30. November 1879 (AbtrG, LS 781) verweist. Gemäss der Steuerpraxis ist bei Enteignungen, die sich auf das kantonale Abtretungsgesetz stützen, hinsichtlich des Handänderungszeitpunkts zu unterscheiden zwischen Enteignungen mit vorzeitiger Besitzeseinweisung gemäss § 54 Abs. 1 AbtrG und solchen ohne vorzeitige Besitzergreifung. Bei den Letzteren bestimmt § 56 AbtrG, dass mit der Bezahlung der Entschädigung die abzutretenden Rechte ohne weiteres an den Exproprianten übergehen. Die Steuerpraxis hat daraus abgeleitet, dass in diesem Fall die Handänderung im Zeitpunkt der Bezahlung der Enteignungsschädigung erfolgt. Anders verhält es sich, wenn der Enteigner gemäss § 54 Abs. 1 AbtrG ausnahmsweise berechtigt ist, die sofortige Abtretung der Rechte, d.h. im Regelfall des Eigentums, zu verlangen. In diesem besonderen Fall erwirbt der Enteigner das Eigentum – abweichend von der Regelung im eidgenössischen Enteignungsrecht (Art. 91 i.V. mit Art. 19^{bis} Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Juni 1930 über die Enteignung [EntG]) – nicht erst mit der Bezahlung der Entschädigungssumme, sondern bereits vorzeitig mit der sogenannten Besitzeseinweisung. Denn Besitzeseinweisung bedeutet im zürcherischen Abtretungsrecht Eigentumserwerb (RB 1967 Nr. 86; VGr, 29. August 1969, SR 17/1969).

b) Im vorliegenden Fall stimmte die Pflichtige am ... 2003 einer vorzeitigen Besitzeinweisung ausdrücklich zu. Folgedessen erfolgte die Handänderung bereits mit dem Besitzesantritt des Enteigners. Dieser hat am ... 2003 stattgefunden. Dies hat zur Folge, dass der Zins ab Handänderung bis zur Bezahlung der Entschädigung nicht zum Erlös gehört. Denn leistet die Veräusserin vor, indem sie Recht und Nutzung überträgt, das Entgelt ohne Zins aber erst später empfängt, so ist dieses steuerlich minderwertig. Zur Bestimmung des Erlöses im Sinn von § 222 StG wäre ein Einschlag vorzunehmen. Dieser wird bei der sofortigen Abtretung durch den in § 54 Abs. 1 AbtrG vorgeschriebenen Zins von 5% wettgeschlagen. Somit ist dieser Zins aus grundsteuerlicher Sicht Ausgleich für den Minderwert des Erlöses (RB 1976 Nr. 82) und ist deshalb mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Als unzutreffend erweist sich die auf einem Verwal-

tungsgerichtsentscheid vom 19. Dezember 1970 (ZR 69 Nr. 131) abgestützte gegenteilige Auffassung der Kommentatoren Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (§ 220 N 80). Denn das genannte Präjudiz bezieht sich auf einen Enteignungstatbestand, bei welchem der Steuertatbestand (Handänderung) erst mit der rechtskräftigen Festsetzung der Entschädigung und nicht, wie im Kommentar angegeben, bereits mit dem Nutzungsantritt erfolgte.

3. Aufgrund dieser Rechtslage stellt sich die Frage, ob die kommunale Steuerbehörde nach über fünf Jahren seit der Handänderung noch befugt war, eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung vorzunehmen.

a) Gemäss § 215 Abs. 1 StG verjährt das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, indem die Handänderung stattfand. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern und Bussen. Die Frist von fünf Jahren kann still stehen oder unterbrochen werden (§ 130 Abs. 2 und 3 StG in Verbindung mit § 215 Abs. 2 StG) und erweist sich somit als eine relative Frist. Als Unterbrechungsgründe kommen gemäss § 130 Abs. 3 lit. a – d StG folgende vier Tatbestände in Betracht:

- jede auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (lit. a), worunter grundsätzlich alle Veranlagungs-, aber auch Bezugshandlungen fallen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 12);
- jede ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (lit. b);
- die Einreichung eines Erlassgesuchs (lit. c) und
- die Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens (lit. d).

Diese Unterbrechungsgründe bewirken, dass die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren mit jeder Unterbrechungshandlung wieder neu zu laufen beginnt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 25).

b) Im vorliegenden Fall hat das Gemeindesteueramt innert der fünfjährigen Frist seit der Handänderung vom ... 2003 am 23. August 2006 lediglich eine schriftliche

Auskunft erteilt, nachdem sich die Vertreterin der Pflichtigen am ... 2006 unter Beilage der Vereinbarung über die vorzeitige Besitzeseinweisung vom ... 2003 und des Entscheids der Schätzungskommission II vom 6. Dezember 2005 über die Grundsteuerfolgen bezüglich der grundbuchlich noch nicht vollzogenen Landabtretung erkundigt hatte. Konkret teilte das Gemeindesteueramt der Gesuchstellerin mit, dass die Handänderung bezüglich der enteigneten Landfläche bereits am ... 2003 stattgefunden habe, der Landwert vor 20 Jahren (2003) Fr. 225 pro m² betrage und der Zins, welcher der Pflichtigen ab Besitzeseinweisung bis zur Auszahlung der Entschädigung zu vergüten sei, zum Erlös gehöre. Dieses Schreiben hat aber lediglich den Stellenwert einer behördlichen Auskunft zu verschiedenen Fragen der Pflichtigen. Dagegen sind hiermit noch keine eigentlichen Amtshandlungen erfolgt, die auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtet waren. Hierzu wären weitere Handlungen erforderlich gewesen wie etwa die Zustellung des Steuererklärungsformulars bzw. die Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung, die Zustellung einer provisorischen Steuerrechnung oder die Mitteilung, dass die Veranlagung zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen werde (Michael Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 120 N 46 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 19). Obwohl das Gemeindesteueramt von der Handänderung Kenntnis hatte, unterblieben solche Amtshandlungen bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres (2008), in dem die Handänderung stattfand. Die erstmalige Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung und weitere Amtshandlungen, die geeignet gewesen wären, die Verjährung zu unterbrechen, erfolgten erst ab 27. Mai 2009. Zu diesem Zeitpunkt ist jedoch die Veranlagungsverjährung bereits eingetreten.

c) Ausgenommen von der fünfjährigen Verjährungsfrist nach § 215 StG sind Nachsteuern und Bussen. Diesbezüglich erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erst zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem eine Handänderung stattfand (§ 161 Abs. 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 215 N 6). Im vorliegenden Fall sind allerdings die Voraussetzungen nicht gegeben, um die Grundsteueranlagung im Nachsteuerverfahren vorzunehmen. Denn das Gemeindesteueramt C hatte bereits im August 2006 Kenntnis vom Steuertatbestand. Ferner wurde es vom Grundbuchamt C am 21. Juli 2008 ein weiteres Mal auf die erfolgte Eintragung dieser Handänderung im Grundbuch hingewiesen. Gleichzeitig erfuhr es am 14. August 2008, d.h. mit dem Eingang der Handänderungsanzeige, dass das Notariat der Pflichtigen kein Steuererklärungsformular für die Grundstückgewinnsteuer abgegeben habe. Unter diesen Umständen hätte es am Gemeindesteueramt gelegen, der Pflichtigen unverzüg-

lich ein Steuererklärungsformular für die Grundstückgewinnsteuer auszuhändigen und sie aufzufordern, dieses innert einer bestimmten Frist und mit allen Angaben und Beilagen versehen unterzeichnet einzureichen. Dies hätte genügt, um die Veranlagungsverjährung zu unterbrechen und die Grundstückgewinnsteuerveranlagung im ordentlichen Verfahren vorzunehmen.

Somit ist der Rekurs gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. Juni 2011 ersatzlos aufzuheben.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der obsiegenden Pflichtigen ist für das Rekursverfahren eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen, da sich ihre Vorbringen zur Hauptsache auf Ausführungen beschränkten, die bereits im Einspracheverfahren vorgebracht wurden (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Für Umtriebe und Auslagen, die der Pflichtigen im Einschätzungs- und Einspracheverfahren erwachsen sind, steht ihr keine Parteientschädigung zu.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Finanzausschusses C vom 7. Juni 2011 (GR 2008/0160 A) wird aufgehoben.

[...]