



## Entscheid

21. August 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth,  
Steuerrichter Marcus Thalman und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**
3. **C,**
4. **D,**
5. **E,**
6. **F,**
7. **G,**

vertreten durch RA lic.iur. H,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**ergänzende Vermögenssteuer 2009**

hat sich ergeben:

A. Die Erben der am ... März 2008 verstorbenen I, nämlich A, B, C, D, E, F und G (nachfolgend die Pflichtigen) veräusserten am ... November 2009 das Baugrundstück Kat.Nr. ... für (... m<sup>2</sup> x Fr. 665.-/m<sup>2</sup> =) Fr. ... an die J, K.

Daraufhin veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen am 22. November 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2009, für ein steuerbares Vermögen von insgesamt Fr. ... mit einer ergänzenden Vermögenssteuer. Dabei legte es der Steuerberechnung den während 20 Jahren versteuerten Ertragswert von Fr. 11'409.-, den Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. .... (Fr. 430.-/m<sup>2</sup>) und den Verkehrswert im Jahr des Verkaufs von Fr. .... (Fr. 300.-/m<sup>2</sup>) zugrunde.

B. Eine von der Gemeinde L hiergegen erhobene Einsprache, die sich gegen den Verkehrswert im Jahr des Verkaufs gerichtet hatte, hiess das kantonale Steueramt am 25. August 2011 gut und erhöhte das steuerbare Vermögen auf insgesamt Fr. ... Dabei wurde der Verkehrswert des Grundstücks im Jahr des Verkaufs entsprechend dem erzielten Erlös auf Fr. 665.-/m<sup>2</sup> festgesetzt.

C. Mit Rekurs vom 29. September 2011 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben. Der ergänzenden Vermögensbesteuerung sei ein steuerbares Vermögen von Fr. ..., eventuell ein solches von Fr. ... und subeventuell ein solches von Fr. ... zugrunde zu legen. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 26. Oktober 2011 beantragte das kantonale Steueramt Abweisung des Rekurses sowie eine Parteientschädigung. Hierzu nahmen die Pflichtigen mit Replik vom 29. November 2011 Stellung und ergänzten diese mit Eingabe vom 7. Dezember 2011, wobei sie an ihren Anträgen festhielten. Mit Duplik vom 19. Dezember 2011 hielt auch das kantonale Steueramt an seinem Standpunkt fest.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Das Vermögen wird nach § 39 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Für land- oder forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften ist demgegenüber der Ertragswert massgebend (§ 40 StG). Wird ein zum Ertragswert bewertetes Grundstück ganz oder teilweise veräussert oder der bisherigen land- oder forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung entfremdet, so wird gemäss § 41 StG vom Eigentümer eine ergänzende Vermögenssteuer erhoben, und zwar entsprechend der Besitzesdauer, jedoch höchstens für 20 Jahre (§ 43 Abs. 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 massgebenden Besitzesdauer (§ 43 Abs. 2 StG). Die Steuer wird zu einem Steuersatz von einem Promille erhoben und zum Steuerfuss, der im Jahr der Veräusserung oder der Beendigung der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung gilt (§ 43 Abs. 3 StG). Vorliegend ist das Grundstück Kat.Nr. ... am ... November 2009 veräussert worden; für den Beginn der Besitzesdauer vor 20 Jahren ist daher auf die Steuerperiode 1989 und für das Ende auf die Steuerperiode 2008 abzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 43 N. 3).

Die Verkehrswerte je am Anfang und am Ende der massgebenden Besitzesdauer bestimmen sich nicht nach typisierten Bewertungen (im Sinn von Formelwerten, wie sie bei periodisch zu erhebenden Steuern anzutreffen sind), sondern – wie allgemein bei einmaligen und aperiodischen Steuern – nach dem Preis, der für ein Vermögensrecht bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen wäre bzw. gewesen wäre (RB 1991 Nr. 25, RB 1984 Nr. 44 = StE 1985 B 52.22 Nr. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 43 N. 6, auch zum Folgenden). Der Verkehrswert am Ende der massgebenden Besitzesdauer bestimmt sich bei der Veräusserung in der Regel nach dem erzielten Nettoerlös (RB 1991 Nr. 25) und nicht nach dem Zonenpreis, wie er bei der Ermittlung der (Formel-)Vermögenssteuerwerte von

Grundstücken nach § 39 StG zur Anwendung kommt. Dasselbe gilt auch für den Erwerbspreis (StRK, 11. Juli 1990, StE 1991 B 52.22 Nr. 5).

2. Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Erhebung einer ergänzenden Vermögenssteuer erfüllt, weil das streitbetroffene, ehemals landwirtschaftlich genutzte Grundstück bis zur Veräusserung immer zum Ertragswert von Fr. 11'409.- versteuert worden ist. Die Erhebung einer ergänzenden Vermögenssteuer ist denn auch grundsätzlich unbestritten; der Rekurs richtet sich ausschliesslich gegen die Bemessung der Steuer. Dabei stellen die Pflichtigen sowohl den Verkehrswert vor 20 Jahren wie auch jenen im Zeitpunkt der Veräusserung in Frage.

3. a) Im Einschätzungsentscheid legte das kantonale Steueramt den Verkehrswert im Jahr des Verkaufs auf Fr. 300.-/m<sup>2</sup> und jenen am Stichtag vor 20 Jahren auf Fr. 430.-/m<sup>2</sup> fest. Auf Einsprache der Gemeinde L hin erhöhte das kantonale Steueramt den Verkehrswert im Jahr des Verkaufs auf Fr. 665.-/m<sup>2</sup>. Zur Begründung hielt die Amtsstelle fest, dass der korrigierte Wert dem tatsächlich erzielten Erlös entspreche. Dieser sei auf dem freien Markt erzielt worden und stelle keinen Liebhaberwert dar. Zum Erwerbspreis äusserte sich der Einspracheentscheid nicht.

b) Zur Begründung ihres Rekurses machen die Pflichtigen geltend, dass das kantonale Steueramt den massgebenden Sachverhalt unrichtig und unvollständig festgestellt habe. Wenn bei der Veranlagung der ergänzenden Vermögenssteuer auf die Verkehrswerte und nicht auf Formelwerte abgestellt werde, dürfe diese Praxis den Pflichtigen nicht schlechter stellen, als wenn die Vermögenssteuer stets aufgrund des tieferen Formelwerts von § 39 StG bemessen worden wäre. Weil das Institut der ergänzenden Vermögensbesteuerung einen Ausgleich zu der auf Zusehen hin gewährten Besteuerung zum Ertragswert anstrebe, dürfe daraus keine höhere Steuerbelastung resultieren, als wenn das Grundstück stets zum Verkehrswert besteuert worden wäre. Bis zum Inkrafttreten des revidierten § 39 Abs. 3 StG per 1. Januar 2003 hätten die Pflichtigen gemäss der ursprünglichen Fassung sogar von einer auf 60% des Marktwertes beschränkten Vermögenssteuer profitiert. Wie § 39 StG spreche auch § 43 StG von demselben Verkehrswert. Weil die Heranziehung des Marktwerts den Grundsatz der Rechtsgleichheit missachte, komme es auf die in den massgebenden Jahren geltenden Formelwerte an. Im Jahr 1988 sei die Weisung des Regierungsrates

an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 8. September 1982 (Weisung 1982) massgebend gewesen. Diese habe für unerschlossenes, sog. Rohbauland einen Wert von Fr. 250.-/m<sup>2</sup> vorgesehen. Der genannte Ansatz entspreche denn auch zwei Handänderungen in einem 1999 durchgeführten Quartierplanverfahren. Die Bestimmung des Verkehrswerts im Jahr 2008 richte sich nach der gleichnamigen Weisung aus dem Jahr 2003. Danach belaufe sich der Wert unbebauter Grundstücke für Industriebauten in L auf Fr. 570.-/m<sup>2</sup>; angesichts der vorzunehmenden Reduktion auf 70% ergebe sich ein Ansatz von Fr. 399.-/m<sup>2</sup>. Die ergänzende Vermögenssteuer habe von diesen beiden Werten auszugehen. Im Eventualstandpunkt könnten sich die Pflichtigen mit den Werten von Fr. 300.-/m<sup>2</sup> und Fr. 430.-/m<sup>2</sup> gemäss Einschätzungsentscheid abfinden. Nach ihren eigenen Erhebungen belaufe sich das Mittel aus Angeboten und Verkäufen in den Jahren 2009 und 2010 für unbebautes Industrie- und Gewerbeland in L auf Fr. 485.-/m<sup>2</sup>. Weil der für Kat.Nr. ... tatsächlich erzielte Erlös mit Fr. 665.-/m<sup>2</sup> deutlich höher liege, könne es sich hierbei nicht um den Verkehrswert handeln. Die Käuferin J als Dachgesellschaft habe denn auch die M AG als mitbietende Gesellschaft um Fr. 180.-/m<sup>2</sup> überboten, was gegen objektive Wirtschaftlichkeitsüberlegungen spreche.

c) Dem hält das kantonale Steueramt in der Rekursantwort entgegen, dass die Erhebung der ergänzenden Vermögenssteuer gegenüber der ordentlichen Vermögensbesteuerung für einen Pflichtigen regelmässig vorteilhafter sei. Gemäss ausdrücklicher Grundlage in § 43 Abs. 2 StG müsse auf den tatsächlichen Verkehrswert eines Grundstücks und nicht auf den Formelwert abgestellt werden, was nach Rechtsprechung und Lehre sachgerecht sei. Hinsichtlich des Verkehrswerts am Ende der Besitzdauer sei hier der tatsächliche Erlös massgebend. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen habe die J keineswegs einen Liebhaberpreis bezahlt. So seien bei zwei ungünstiger gelegenen Parzellen Preise von Fr. 657.-/m<sup>2</sup> bzw. Fr. 500.-/m<sup>2</sup> gehandelt worden. Auch die von den Pflichtigen erwähnten Kat.Nrn. ... und ... seien bezüglich Lage und Form deutlich schlechter einzustufen und erwiesen sich daher nicht als vergleichstauglich. Lediglich offerierte Preise fielen von vornherein ausser Betracht. Es bestehe kein Anlass, den tatsächlich erzielten Erlös für das veräusserte Grundstück Kat.Nr. ... von Fr. 665.-/m<sup>2</sup> als unangemessen zu würdigen, zumal die Lage für Gewerbebauten geradezu ideal sei. Hinsichtlich des Verkehrswerts vor 20 Jahren habe das kantonale Steueramt auf die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer abgestellt. Der von der Grundsteuerbehörde ermittelte, auf verschiedene Vergleichshandände-

rungen in den Jahren 1987 und 1988 abgestützte Wert von Fr. 430.-/m<sup>2</sup> sei von den Veräusserern nicht bestritten worden.

d) In ihrer Replik weisen die Pflichtigen darauf hin, dass drei Transaktionen in den Jahren 1987 und 1988 weniger als Fr. 400.-/m<sup>2</sup> abgeworfen hätten. Erfahrungsgemäss ergebe die Veräusserung einer wesentlich grösseren Fläche einen geringeren Erlös. Die Gemeinde L habe im Jahr 1999 Baulandpreise von Fr. 300.-/m<sup>2</sup> vergütet; in einem Quartierplanverfahren habe Bauland für Fr. 245.-/m<sup>2</sup> die Hand gewechselt. Allgemein gelte es zu beachten, dass nur Handänderungen herangezogen würden, die wie das streitbetroffene Grundstück unerschlossene Flächen in der Industriezone betreffen.

4. a) Wie in E. 1 festgehalten, ist die ergänzende Vermögenssteuer nach dem klaren Wortlaut von § 43 Abs. 2 StG aufgrund der tatsächlichen Verkehrswerte zu ermitteln. Von dieser Rechtslage gehen auch Rechtsprechung und Lehre aus. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen lässt sich nicht sagen, dass die Regelung des zürcherischen Rechts eine den Grundsatz der Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 missachtende Rechtsungleichheit bewirke. Gemäss herrschender Lehre fällt die Steuerbelastung unter dem Regime der Vorzugsbewertung mit nachträglicher ergänzender Vermögenssteuer in aller Regel milder aus, als wenn das (Bau-) Land zum Verkehrswert besteuert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 43 N. 2; Martin Baumgartner, Vermögensbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kanton Zürich, 2002, S. 175 f.). Dies gilt jedenfalls dann, wenn – wie hier – die Besitzesdauer mehr als 20 Jahre beträgt (Baumgartner, S. 175 Fn. 670). Die Pflichtigen haben nicht dargetan, dass es sich vorliegend aufgrund eines aussergewöhnlichen Sachverhalts anders verhalten sollte.

b) Mit Bezug auf den Verkehrswert des Grundstücks Kat.Nr. ... im Zeitpunkt vor 20 Jahren hat das kantonale Steueramt auf den rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsentscheid der Gemeinde L vom ... Januar 2010 abgestellt. Darin ist der Verkehrswert am Stichtag des ... November 1989 auf (Fr. ... : ... m<sup>2</sup> =) Fr. 430.-/m<sup>2</sup> bemessen worden. In der Rekurschrift haben die Pflichtigen den Wert von Fr. 430.-/m<sup>2</sup> für den – gemäss E. 4a zutreffenden – Eventualfall akzeptiert, dass der Marktwert und nicht ein Formelwert heranzuziehen sei. Nachdem das kantonale Steueramt diesen Wert in der Rekursantwort anhand von verschiedenen Vergleichs-

preisen bestätigt hat, erheben die Pflichtigen in der Replik jedoch verschiedene Einwände gegen diese Vergleichshandänderungen.

Soweit aus den Akten ersichtlich, handelt es sich bei den genannten Vergleichshandänderungen durchwegs um Grundstücke in der Industriezone, die ebenfalls nicht rechtsgenügend erschlossen und insoweit daher vergleichstauglich sind. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen wirkt sich der Umstand, dass das veräusserte Grundstück mit einer Fläche von ... m<sup>2</sup> wesentlich grösser ist als die Vergleichsparzellen nicht wertmindernd, sondern vielmehr wertsteigernd aus. Denn gerade bei industriell und gewerblich genutzten Grundstücken nehmen mögliche Verwendungszwecke mit wachsender Fläche zu; umgekehrt lassen sich bei grossen Parzellen nicht benötigte Teilflächen ohne Weiteres abparzellieren. Der Spitzenpreis von Fr. 500.-/m<sup>2</sup> wurde denn für das mit ... m<sup>2</sup> grösste Vergleichsgrundstück Kat.Nr. ... erzielt. Hinzu kommt, dass die Landpreise in der zweiten Hälfte der achtziger Jahre in den meisten zürcherischen Gemeinden markant anstiegen; dies gilt namentlich auch in L (vgl. [www.statistik.zh.ch](http://www.statistik.zh.ch)). Wenn das zweitgrösste Vergleichsgrundstück Kat.Nr. ... im Halte von ... m<sup>2</sup> im Dezember 1987 einen Erlös von Fr. 420.-/m<sup>2</sup> abwarf, wäre dieser im massgebenden Jahr 1989 sehr wahrscheinlich noch höher ausgefallen. Insgesamt erscheint der dem angefochtenen Einspracheentscheid wie auch der Grundsteuerveranlagung zugrunde liegende Wert von Fr. 430.-/m<sup>2</sup> als angemessen.

Nichts zur Sache tun Preise, die zwischen dem Anfang und dem Ende der massgebenden Besitzesdauer erzielt worden sind. Aus den von den Pflichtigen erwähnten, im Jahr 1999 getätigten Landgeschäften lässt sich daher für den vorliegenden Fall nichts ableiten. Hinzu kommt, dass bei Ausgleichszahlungen für Minderzuteilungen in einem Quartierplanverfahren nicht der volle Verkehrswert, sondern regelmässig nur ein reduzierter Ansatz vergütet wird (VGr, 30. Juni 2009, VB.2008.00288, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

c) Den Verkehrswert in der Steuerperiode 2008 vor der Veräusserung hat der Einspracheentscheid mit dem Verkaufspreis von Fr. 665.-/m<sup>2</sup> gleichgesetzt. Die Pflichtigen stellen grundsätzlich zu Recht nicht in Abrede, dass ein auf dem freien Markt erzielter Preis gewöhnlich als Verkehrswert gilt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 154 f.). Der Umstand, dass die Dachgesellschaft J als Erwerberin beim Kaufpreisangebot ein eigenes Genossenschaftsmitglied überbot, lässt nicht den Schluss auf die Bezahlung eines Liebhaberwerts zu. Auch gegenüber dem vorstehend bestätigten Ver-

kehrswert 20 Jahre zuvor kann der zwischenzeitliche Anstieg um knapp einen Drittel nicht als übermässig bezeichnet werden. Zwar ist einzuräumen, dass die vom Rekursgegner erhobenen Vergleichshandänderungen aus den Jahren 2010 und 2011 mehrheitlich geringere Erlöse abwarfen, doch handelte es sich hierbei um kleinere Flächen an deutlich schlechterer Lage. Demgegenüber liegt das streitbetroffene Grundstück in unmittelbarer Nähe der Zufahrt zur ...strasse und somit für industrielle Zwecke geradezu ideal.

d) Zusammenfassend erweisen sich die Einwendungen gegen die Ermittlung des Verkehrswerts des veräusserten Grundstücks Kat.Nr. ... am Anfang und Ende der massgebenden Besitzesdauer als unbegründet. Im Übrigen ist die Steuerberechnung nicht angefochten worden und erweist sich nach den Akten als zutreffend. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Rekurrenten zu überbinden (§ 151 Abs. 1 StG) und muss ihnen eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1987). Auch dem obsiegenden Rekursgegner steht keine solche Vergütung zu, denn seine Bemühungen vor Steuerrekursgericht haben sich im Wesentlichen auf die Verteidigung des Einspracheentscheids beschränkt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]