Urteilskopf

123 II 588

61. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 22. Oktober 1997 i.S. Gemeinde Zumikon gegen S. und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 42quinquies BV (Steuerharmonisierung); Art. 72 und 73 Steuerharmonisierungsgesetz (StHG).

Den Zürcher Gemeinden steht in bezug auf die Grundstückgewinnsteuer keine Autonomie zu. Offengelassen, ob eine Gemeinde zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG legitimiert wäre (E. 1a).

Während der Übergangsfrist von acht Jahren (Art. 72 Abs. 1 StHG) ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG ausgeschlossen, selbst wenn das kantonale Steuerrecht bereits harmonisiert ist (E. 2).

Regeste (fr):
Art. 42quinquies Cst. (harmonisation fiscale); art. 72 et 73 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).

Les communes zurichoises ne disposent d'aucune autonomie en matière d'impôt sur les gains immobiliers. La question de savoir si une commune possède la qualité pour former un recours de droit administratif au sens de l'art. 73 LHID est laissée ouverte (consid. 1a).

Pendant le délai transitoire de huit ans (art. 72 al. 1 LHID) le recours de droit administratif au sens de l'art. 73 LHID est exclu, même si le droit cantonal est déjà harmonisé (consid. 2).

Regesto (it):
Art. 42quinquies Cost. (armonizzazione fiscale); art. 72 e 73 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID).

I comuni zurighesi non godono di alcuna autonomia in materia d'imposta sul maggior valore immobiliare. Lasciato irrisolto il quesito se un comune sia legittimato a proporre un ricorso di diritto amministrativo ai sensi dell'art. 73 LAID (consid. 1a).

Durante il periodo transitorio di otto anni (art. 72 cpv. 1 LAID), è escluso il ricorso di diritto amministrativo giusta l'art. 73 LAID, anche se il diritto fiscale cantonale è già stato armonizzato (consid. 2).

Sachverhalt ab Seite 589

BGE 123 II 588 S. 589

S. veräusserte am 27. September 1994 die unüberbaute Liegenschaft Kat. Nr. 1. in X. in Zumikon zum Preis von Fr. .. an G. Nachdem dessen Bauvorhaben S. und dessen Tochter, der das Nachbargrundstück gehört, missfallen hatte, wurde der Kaufvertrag rückgängig gemacht. Die Grundstückgewinnsteuerkommission Zumikon erhob am 26. Juni 1995 zulasten von S. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. .. Die dagegen von S. bei der Finanzdirektion des Kantons Zürich erhobene Beschwerde blieb erfolglos. Das Verwaltungsgericht hiess dessen

Beschwerde mit Entscheid vom 18. Juni 1996 jedoch gut. Es kam zum Schluss, es liege keine gültige Veräusserung einer Liegenschaft vor, da der Kaufvertrag zufolge Grundlagenirrtums rückgängig gemacht worden sei. Gegen diesen Entscheid hat die Gemeinde Zumikon mit Eingabe vom 15. September 1996 gestützt auf Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG, SR 642.14) Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die Sache zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Das Bundesgericht tritt auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht ein

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

1. a) Den Zürcher Gemeinden steht in bezug auf die Grundstückgewinnsteuer keine Autonomie zu. Die Beschwerdeführerin erhebt somit zu Recht nicht staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung der Gemeindeautonomie. Sie führt ausdrücklich Verwaltungsgerichtsbeschwerde und stützt sich hiefür auf Art. 73 StHG. Nach Abs. 1 dieser Vorschrift unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 (d.h. in den Artikeln 3-58) StHG geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Nach Abs. 2 sind neben dem Steuerpflichtigen auch "die nach kantonalem Recht zuständige Behörde" und die Eidgenössische Steuerverwaltung beschwerdebefugt. Der französische Wortlaut ist enger gefasst und erklärt statt "die nach kantonalem Recht zuständige Behörde" die

kantonale Steuerverwaltung ("l'administration fiscale cantonale") als beschwerdeberechtigt. Es erscheint somit fraglich, ob eine Gemeinde nach Art. 73 Abs. 2 StHG zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde wegen Verletzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze überhaupt befugt sein könnte. Die Frage kann offenbleiben, da auf die vorliegende Beschwerde schon aus einem anderen Grund nicht einzutreten ist. b) Das Steuerharmonisierungsgesetz stützt sich auf Art. 42quinquies BV. Nach Abs. 1 dieser Vorschrift sorgt der Bund in Zusammenarbeit mit den Kantonen für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Er erlässt gemäss Abs. 2 zu diesem Zweck auf dem Wege der Bundesgesetzgebung Grundsätze für die Gesetzgebung der Kantone und Gemeinden über Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht und überwacht ihre Einhaltung; Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge. Bei der Grundsatzgesetzgebung für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie bei der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer hat der Bund nach Abs. 3 auf die Bestrebungen der Kantone zur Steuerharmonisierung Rücksicht zu nehmen; den Kantonen ist für die Anpassung ihres Steuerrechts eine angemessene Frist einzuräumen. Nach Art. 1 Abs. 1 StHG bestimmt dieses Gesetz die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist. Das Gesetz gilt nach Abs. 2 auch für Steuern der Gemeinden, soweit ihnen nach kantonalem Recht die Steuerhoheit zusteht. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz keine Regelung enthält, gilt nach Abs. 3 für die Ausgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuern das kantonale Recht; dieses bestimmt insbesondere die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge. c) Art. 72 StHG regelt die Anpassung des kantonalen Steuerrechts an das Steuerharmonisierungsgesetz. Dieses Gesetz ist am 1. Januar 1993 in Kraft getreten. Art. 72 Abs. 1 StHG gewährt den Kantonen - vorbehältlich Art. 16 StHG über die zeitliche Bemessung - eine Frist von acht Jahren ab Inkrafttreten, um ihre Gesetzgebung den Vorschriften der Titel 2-6 anzupassen. Gemäss Abs. 2 von Art. 72 StHG findet nach Ablauf dieser Frist das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht.
Die Grundstückgewinnsteuer ist in Art. 12 StHG geregelt. Ihr unterliegen nach Abs. 1 dieser Vorschrift Gewin-

ne, die sich bei der

BGE 123 II 588 S. 591

Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben.

2. a) Die Beschwerdeführerin macht im wesentlichen geltend, als Folge der Übergangsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG sei die Verwaltungsgerichtsbeschwerde bis zum 31. Dezember 2000 wegen Widersprüchen zwischen dem kantonalen Steuerrecht und dem Steuerharmonisierungsgesetz zwar nicht zulässig, da für die Kantone bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Verpflichtung bestehe, einzig harmonisiertes Steuerrecht zu haben. Sie könnten bis zum Ablauf der Frist noch nicht harmonisiertes Recht anwenden. Hingegen müsse es bereits während der Anpassungsfrist zulässig sein, mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG die unrichtige Anwendung von kantonalem Steuerrecht, das dem S teuerharmonisierungsgesetz schon angepasst sei, zu rügen. Die Beschwerdeführerin bringt vor, § 161 Abs. 1 des zürcherischen Gesetzes vom 8. Juli 1951 über die direkten Steuern (StG), wonach die Grundstückgewinnsteuer von den Gewinnen erhoben wird, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben, entspreche Art. 12 Abs. 1 StHG bereits. Das Verwaltungsgericht habe eine gültige Handänderung bzw. Veräusserung in Verletzung von Bundesrecht verneint, weil es zu Unrecht - über den engen Begriff von Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR hinaus - einen Grundlagenirrtum angenommen habe. b) Nach der Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichts, die vom Bundesgericht wiederholt als willkürfrei geschützt wurde (vgl. RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, Kurzkommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 1997, N. 10 zu § 161 StG), wird einer Handänderung dann die grundsteuerrechtliche Wirkung abgesprochen, wenn der Grundbucheintrag ohne Rechtsgrund oder gestützt auf ein unverbindliches Rechtsgeschäft vorgenommen wird, namentlich, wenn ein Grundstückkaufvertrag mit wesentlichen Willensmängeln im Sinne von Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 OR behaftet ist und aus diesem Grund rückgängig gemacht wird. Diese Praxis beruht auf der Anwendung von kantonalem Steuerrecht (§ 161 Abs. 1 StG). c) Im vorliegenden Fall ist nicht zu prüfen, ob während der Anpassungsfrist von Art. 72 Abs. 1 StHG ein Disharmonisierungs- oder Entharmonisierungsverbot besteht, d.h. ob es dem kantonalen Gesetzgeber verboten ist, während der Übergangsfrist Recht zu erlassen, das sich vom Harmonisierungsziel entfernt bzw. das die Diskrepanz des kantonalen Rechts zum Steuerharmonisierungsgesetz vergrössert. Der hier massgebliche § 161 StG ist seit Inkrafttreten

BGE 123 II 588 S. 592

des Steuerharmonisierungsgesetzes weder revidiert worden noch hat das Zürcher Verwaltungsgericht seine Praxis dazu geändert (vgl. dazu oben lit. b). Das neue zürcherische Steuergesetz wurde in der Volksabstimmung vom 8. Juni 1997 angenommen, ist aber noch nicht in Kraft. d) Der Auftrag zur Anpassung des kantonalen Steuerrechts an die Harmonisierungsgrundsätze richtet sich zwar primär an den kantonalen Gesetzgeber (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG). Das Gesetz regelt aber bei weitem nicht alle Fragen der Rechtsanwendung explizit; es bedarf der Auslegung und ist häufig lückenhaft. Die Rechtsanwendung richtet sich nach dem auch im Steuerrecht analog gültigen Art. 1 Abs. 1 ZGB primär nach dem Wortlaut und der Auslegung des Gesetzes. Das Steuerrecht ergibt sich demzufolge nicht nur aus dem Gesetzesrecht, sondern namentlich auch aus der Verwaltungs- und Verwaltungsjustizpraxis (vgl. Art. 1 Abs. 3 ZGB). Zur Anpassung des kantonalen Steuersystems an die Harmonisierungsgrundsätze ist folglich nicht nur der kantonale Steuergesetzgeber, sondern sind auch die rechtsanwendenden Behörden aufgefordert. Die Kantone können die Anpassungsfrist von acht Jahren voll ausschöpfen. Sie dürfen die Anpassung aber, sei es vollständig oder schrittweise, auch schon früher vornehmen. Wenn die

Kantone während der Anpassungsfrist von acht Jahren nach Art. 72 Abs. 1 StHG nicht harmonisiertes Steuerrecht beibehalten dürfen, müssen die rechtsanwendenden Organe das kantonale Steuerrecht in dieser Zeit auch noch nicht zwingend bereits so auslegen und anwenden, wie dies das Steuerharmonisierungsgesetz verlangt. Das Steuerharmonisierungsgesetz sieht nicht vor, dass die Bundesbehörden den Harmonisierungsgrundsätzen schon vor Ablauf der Anpassungsfrist Nachachtung zu verschaffen haben, wenn der kantonale Gesetzgeber sein Steuerrecht vorzeitig angepasst hat. Die Steuerharmonisierungsgrundsätze gelten nach Art. 72 Abs. 2 StHG vielmehr erst nach Ablauf der achtjährigen Frist direkt, wenn das kantonale Steuerrecht dem Bundesrecht widerspricht. Wenn die Kantone während der achtjährigen Anpassungsfrist Gesetzesrecht beibehalten dürfen, das dem Steuerharmonisierungsgesetz widerspricht, muss dies auch für eine Praxis gelten, die sich auf kantonales Recht stützt, selbst wenn das Gesetz im Wortlaut dem Steuerharmonisierungsgesetz bereits angepasst ist. Die Übergangsfrist gilt somit nicht nur für den Gesetzgeber, sondern sie dient auch dazu, dass die rechtsanwendenden Behörden der Kantone ihre Praxis, die ebenfalls kantonales "Steuerrecht" darstellt (vgl. Art. 42quinquies Abs. 4 BV), den Harmonisierungsgrundsätzen

anpassen können. Das kann in einem Bereich wie dem Steuerrecht, in dem sich häufig eine von kantonalen Eigenheiten geprägte Praxis herausgebildet hat, ebenfalls erhebliche Zeit erfordern. Während der achtjährigen Anpassungsfrist ist daher den Bundesbehörden nach Art. 42quinquies Abs. 3 BV sowie Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG ein Eingriff in die kantonale Steuerhoheit gestützt auf das Steuerharmonisierungsgesetz noch verwehrt. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit zur Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts selbst dann nicht vor dem 1. Januar 2001 zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bei dessen Inkrafttreten bereits entspricht oder diesem später, jedoch vor dem 1. Januar 2001, angepasst wird. Während der Übergangsfrist sind bei der Rechtsanwendung somit einzig die Schranken der verfassungsmässigen Rechte, namentlich Art. 4 BV, zu beachten, deren Verletzung mit staatsrechtlicher Beschwerde zu rügen ist (Art. 84 Abs. 1 lit. a OG). e) Diese Auffassung wurde vom Bundesgericht bereits in seinem Entscheid vom 15. April 1996 i.S. C. (veröffentlicht in RDAF 1997 278 E. 4a S. 282 f.) angedeutet und entspricht auch der herrschenden Lehre (vgl. u.a. ULRICH CAVELTI, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, insbesondere die Rechtsmittel an das Bundesgericht nach Art. 73 StHG, ASA 62 S. 366 f.; DANIELLE YERSIN, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 S. 109; THOMAS MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1995, S. 73 ff. und explizit S. 81 f.; ANDREAS KLEY-STRULLER, Die Beschwerde an das Bundesgericht nach Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes, Festschrift zum 65. Geburtstag von ERNST HÖHN, S. 135). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist es nicht sinnwidrig, das Steuerharmonisierungsgesetz zwar in Kraft zu setzen, dessen volle Wirkung aber erst auf den 1. Januar 2001 anzunehmen. So sind die Titel 1 sowie 7 und 8 StHG sofort nach Inkrafttreten anwendbar. Namentlich besteht eine Pflicht der Kantone zur Zusammenarbeit mit den Bundesbehörden (Art. 71 Abs. 1 StHG); sie haben den zuständigen Bundesbehörden sämtliche für die Durchführung des Gesetzes nötigen Auskünfte zu erteilen und die erforderlichen Unterlagen zu beschaffen (Art. 71 Abs. 2 StHG). Der Bundesgesetzgeber hätte seinen verfassungsmässigen Auftrag, den Kantonen eine angemessene Frist für die Anpassung ihres Steuerrechts einzuräumen (Art. 42quinquies Abs. 3 BV), auch dadurch erfüllen können, dass das Steuerharmonisierungsgesetz auf einen so späten Zeitpunkt in Kraft gesetzt

wird, dass den Kantonen noch genügend Zeit für eine vorgängige Anpassung zur Verfügung gestanden hätte.

Diese Methode hätte den Nachteil gehabt, dass die Kantone zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an ein noch gar nicht in Kraft stehendes Bundesgesetz verpflichtet worden wären. Der Bundesgesetzgeber hat sich deshalb dafür entschieden, das Gesetz frühzeitig in Kraft zu setzen und die Kantone während einer gesetzlichen Übergangsfrist über die Anpassung ihres Steuerrechts frei entscheiden zu lassen (vgl. MEISTER, a.a.O., S. 73 f.). Wenn die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG bei Kantonen, die ihr Steuerrecht vorzeitig harmonisiert haben, bereits für vor dem 1. Januar 2001 geschuldete Steuern zulässig wäre, entstünde eine weitere Rechtsungleichheit zu Kantonen, die noch nicht harmonisierend tätig geworden sind, was dem Harmonisierungsziel gerade widerspräche. Die fragliche Lösung wäre zudem wenig praktikabel und würde die Rechtssicherheit gefährden, da häufig - namentlich bei geringfügigen sprachlichen Differenzen zwischen den kantonalen Steuervorschriften und den einschlägigen Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes - unklar sein wird, ob der kantonale Steuergesetzgeber in einer bestimmten Materie bereits eine volle Harmonisierung erreicht hat oder kantonale Eigenheiten, namentlich solche, die sich in der Praxis herausgebildet haben, noch beibehalten wollte. Diese Frage wird sich nach Ablauf der Anpassungsfrist nicht mehr stellen, da die Harmonisierungsgrundsätze dannzumal direkt gelten werden, wenn ihnen das kantonale Steuerrecht widersprechen sollte (Art. 72 Abs. 2 StHG).