Urteilskopf

97 I 125

22. Urteil vom 27. Januar 1971 i.S. K. gegen Stadt Zürich und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich
Regeste (de):
Kantonales Steuerrecht. Treu und Glauben. Willkür.

Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben und des daraus folgenden Verbots widersprüchlichen Verhaltens im Steuerrecht. Verhältnis dieses Grundsatzes zum Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung (Erw. 3).

Voraussetzungen, unter denen der Erbe sich unrichtige Angaben, die der Erblasser in früheren Steuerverfahren gemacht hat, im Hinblick auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens entgegenhalten lassen muss (Erw. 4).

Regeste (fr):
Droit fiscal cantonal. Bonne foi. Arbitraire.

Portée du principe de la bonne foi et de l'interdiction - qui en découle - d'un comportement contradictoire en droit fiscal. Relation entre ce principe et celui de la légalité des impôts (consid. 3).

Conditions auxquelles l'héritier doit se laisser opposer, en considération du principe de l'interdiction d'un comportement contradictoire, des indications fausses données par le de cujus au cours de procédures fiscales antérieures (consid. 4).

Regesto (it):
Diritto fiscale cantonale. Buona fede. Arbitrio.

Valore del principio della buona fede e del conseguente divieto di un comportamento contraddittorio nel diritto fiscale. Relazione tra questo principio e il principio della legalità dell'imposta (consid. 3).

Presupposti perchè l'erede debba lasciarsi opporre, in funzione del principio del divieto di un comportamento contraddittorio, indicazioni false fornite dal decuius nel corso di procedure fiscali anteriori (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 125

BGE 97 I 125 S. 125

A.- Nach § 161 Abs. 1 des zürch. Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (StG) wird von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben, eine Grundstückgewinnsteuer erhoben. Steuerpflichtig ist der Veräusserer (§ 162). Grundstückgewinn ist der Betrag, um

den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 164 Abs. 1). Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert vor 20 Jahren in Anrechnung bringen (§ 165 Abs. 2). Nach der ursprünglichen Fassung von § 161 Abs. 3 fielen Handänderungen infolge Erbfolge für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ausser Betracht, nicht dagegen solche infolge Erbteilung, Vermächtnisses oder Schenkung; nach der Fassung gemäss Gesetz vom 8. Juli 1962 fallen auch diese Handänderungen ausser Betracht (§ 161 Abs. 3 lit. b und c). Im Hinblick auf diese Neuerung enthielt das Gesetz vom 8. Juli 1962 in Art. III Abs. 2 folgende Übergangsbestimmung: "Werden bei solchen Handänderungen Grundstücke übertragen, die vor dem 1. Januar 1963 infolge Erbteilung, Vermächtnisses oder Schenkung erworben worden waren, so ist für die Berechnung des Gewinnes und der Besitzesdauer auf diese letzte Handänderung abzustellen. Bei ganz oder teilweise unentgeltlichem Erwerb gilt der Verkehrswert des Grundstückes im Zeitpunkt des Erwerbes als Erwerbspreis."

B.- Der 1930 verstorbene R. K. hinterliess seine Liegenschaft in Zürich seinen drei Söhnen Reinhold K., Fritz K. und Werner K. In diese Erbengemeinschaft traten 1951 mit dem Tod von Reinhold K. dessen Erben ein; sie schieden jedoch bereits am 18. Januar 1952 wieder aus, so dass nur noch die Brüder Fritz K. und Werner K. Gesamteigentümer der Liegenschaft waren. Gemäss öffentlich beurkundetem Vertrag vom 4. Februar 1955 schied auch Fritz K. aus der Erbengemeinschaft aus, wodurch Werner K. Alleineigentümer der Liegenschaft wurde. In Ziff. II des Vertrages heisst es: "Der Austritt des Miterben Fritz K. erfolgt für Fr. 382 500.– (1/2 der Verkehrswertschatzung)". Hievon ausgehend auferlegte die Kommission für die Grundsteuern der Stadt Zürich dem Veräusserer Fritz K. am 1. September 1955 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 30 457.–. Im Jahre 1962 starb Werner K. und die Liegenschaft ging auf seinen Sohn W. K. über. Dieser veräusserte sie am 21. Juni 1968 zum Preis von 2,4 Mio Franken.

C.- Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für diesen Verkauf war zu berücksichtigen, dass der Vater und Rechtsvorgänger des Veräusserers die Liegenschaft zu einem Drittel durch Erbfolge im Jahre 1930, zu einem Sechstel durch

Erbteilung am 18. Januar 1952 und zur Hälfte auf gleiche Weise am 4. Februar 1955 erworben hatte. Als Erwerbspreis wurde für die Drittelsquote ein aufgrund des Gutachtens eines Architekten auf das Jahr 1948 berechneter Verkehrswert von Fr. 800 000.– und für die Sechstelquote im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen ein Verkehrswert per 1952 von 1 Mio Franken angenommen. Streitig blieb der Erwerbspreis per 1955 für die hälftige Quote. Während ihn der Steuerpflichtige auf 1,5 Mio Franken schätzte, setzte ihn die Kommission für die Grundsteuern der Stadt Zürich bei der Veranlagung vom 25. August 1969 entsprechend dem im Vertrag vom 4. Februar 1955 vereinbarten Übernahmepreis auf (2 x Fr. 382 500.– =) Fr. 765 000.– fest. Das ergab einen steuerbaren Gesamtgewinn von Fr. 1 566 439.– und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 388 949.– (während sich bei einem Erwerbspreis von 1,5 Mio Franken ein Gesamtgewinn von Fr. 931 439.– und, unter Berücksichtigung der Abzüge für die Besitzesdauer, eine Steuer von Fr. 284 714.– ergeben hätte). Der Steuerpflichtige rekurrierte gegen diese Veranlagung an die Finanzdirektion des Kantons Zürich mit der Begründung, sein Vater habe den hälftigen Liegenschaftsanteil am 4. Februar 1955 teilweise unentgeltlich erworben; daher müsse gemäss Art. III Abs. 2 des Gesetzes vom 8. Juli 1962 als Erwerbspreis der damalige Verkehrswert gelten, der offensichtlich höher gewesen sei, nach Auffassung des Rekurrenten 1,5 Mio Franken betragen habe und nötigenfalls durch Expertise zu bestimmen sei. Die Finanzdirektion wies den Rekurs am 15. April 1970 ab. K. rekurrierte hiegegen an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, wurde aber mit Entscheid vom 6. August 1970 abgewiesen, im wesentlichen aus folgenden Gründen: Streitig sei nur, ob nach Art. III Abs. 2 der

Gesetzesnovelle vom 8. Juli 1962 als Erwerbspreis für den hälftigen Grundstückanteil die am 4. Februar 1955 vereinbarte "Austrittsentschädigung" oder aber - was bei teilweise unentgeltlichem Erwerb vorgeschrieben sei - ein höherer tatsächlicher Verkehrswert zu berücksichtigen sei. Teilweise Unentgeltlichkeit könne nicht schon dann angenommen werden, wenn der vereinbarte Erlös den objektiven Verkehrswert unterschreite, sondern nur dann, wenn ein für den Veräusserer offenbares Missverhältnis zwischen Leistung

und Gegenleistung bestehe. Die vertragliche "Verkehrswertschatzung" von 1955 mit Fr. 765 000.– erscheine, angesichts des für 1948 durch Expertise festgestellten Verkehrswertes von Fr. 800 000.– und der seitherigen Landwertsteigerung bis 1955, als stark untersetzt. Auf ein abschliessendes Urteil darüber könne jedoch verzichtet werden. Der Grundsatz von Treu und Glauben gelte auch im Verwaltungsrecht, beherrsche namentlich das Steuerrecht und finde seine besondere Ausprägung im Verbot widerspruchsvollen Verhaltens, das sowohl für die Behörden wie für die Privaten massgebend sei. Hier stehe fest, dass die Parteien des Vertrags vom 4. Februar 1955 die "Austrittsentschädigung" von Fr. 382 500.– ausdrücklich als "1/2 der Verkehrswertschatzung" bezeichnet hätten. Der Veräusserer habe diesen Betrag als Erlös deklariert und sei dementsprechend zur Grundstückgewinnsteuer veranlagt worden, und der Erwerber habe die Liegenschaft ab 1956 für die Liegenschaften- und die Staatssteuer zum Verkehrswert von Fr. 765 000.– versteuert. Den Vertragsparteien sei es offenkundig darum gegangen, die Grundstückgewinnsteuer des Veräusserers sowie die Liegenschaften- und die Vermögenssteuer des Erwerbers möglichst tief zu halten. Unter diesen Umständen verstosse es gegen Treu und Glauben, heute bei Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für die Weiterveräusserung geltend zu machen, eine sorgfältige Einschätzung im Jahre 1955 hätte von einem tatsächlich viel höheren Verkehrswert ausgehen müssen. Darin liege ein widerspruchsvolles Verhalten, das keinen Rechtsschutz verdiene. Der Einwand des Rekurrenten, er sei am damaligen Steuerverfahren nicht beteiligt gewesen und habe keine entsprechenden Steuererklärungen abgegeben, gehe fehl, da er als Rechtsnachfolger seines Vaters für dessen allenfalls treuwidriges Verhalten einzustehen habe.

D.- Gegen diesen Entscheid des Verwaltungsgerichts hat W. K. staatsrechtliche Beschwerde erhoben. Er macht Verletzung des Art. 4 BV geltend und rügt als Verweigerung des rechtlichen Gehörs, dass keine Expertise über den Verkehrswert des Grundstücks im Jahre 1955 eingeholt worden sei, und als Willkür, dass für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer entgegen dem klaren Wortlaut von Art. III Abs. 2 des Gesetzes vom 8. Juli 1962 nicht der Verkehrswert des

Grundstücks im Jahre 1955 als Erwerbspreis betrachtet worden sei und dem Beschwerdeführer in unhaltbarer Weise eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorgeworfen werde. Die Begründung dieser Rügen ergibt sich, soweit erforderlich, aus den nachstehenden Erwägungen.

E.- Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das Steueramt der Stadt Zürich beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Der Beschwerdeführer hat bei dem am 21. Juni 1968 erfolgten Liegenschaftsverkauf unbestrittenermassen einen nach § 161 StG zu versteuernden Gewinn erzielt. Streitig ist lediglich die Höhe dieses Gewinns. Dabei hat das Bundesgericht einzig zu entscheiden, ob die kantonalen Behörden bei der Gewinnberechnung inbezug auf den 1955 vom Vater des Beschwerdeführers erworbenen Hälfteanteil ohne Rücksicht auf den damaligen wirklichen Verkehrswert den im Vertrag vom 4. Februar 1955 als solchen bezeichneten Auskaufsbetrag von Fr. 382 500.– als Erwerbspreis betrachten durften. Wenn sie dies ohne Verletzung des Art. 4 BV getan haben, liegt darin, dass über den damaligen Verkehrswert kein Gutachten eingeholt wurde, keine Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Haben sie dagegen Art. 4 BV verletzt und ist deshalb die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben, so hat das Verwaltungsgericht diesen Wert festzustellen und hierauf die im angefochtenen Entscheid offen gelassene Frage zu beantworten, ob der Vater des Beschwerdeführers den Hälfteanteil teilweise unentgeltlich erworben hat.

2. Wenn ein Grundstück vor dem 1. Januar 1963 infolge Erbteilung erworben ist, so schreibt, wie das Verwaltungsgericht zutreffend feststellt, Art. III Abs. 2 der Gesetzesnovelle vom 8. Juli 1962 für den Fall, dass dieser Erwerb teilweise unentgeltlich erfolgte, vor, dass der Verkehrswert im damaligen Zeitpunkt als Erwerbspreis gilt. Der Beschwerdeführer hat somit nach dieser Bestimmung einen Anspruch darauf, dass der Gewinn für den Hälfteanteil aufgrund des Verkehrswertes per 1955 berechnet wird, wenn dieser Anteil, wie er behauptet, damals teilweise unentgeltlich erworben wurde, was nach der zürcherischen Praxis dann der Fall ist, wenn ein für den Veräusserer

offenbares Missverhältnis zwischen Leistung und Erlös besteht. Wie es sich damit verhält, hat das Verwaltungsgericht offen gelassen in der Annahme, der Beschwerdeführer müsse nach dem Grundsatz von Treu und Glauben den im Vertrag vom 4. Februar 1955 für den Hälfteanteil vereinbarten und dort als "1/2 der Verkehrswertschatzung" bezeichneten Übernahmepreis von Fr. 382 500.– gegen sich gelten lassen. Es fragt sich, ob diese Betrachtungsweise vor Art. 4 BV standhält.

3. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur im Privatrecht, sondern auch im Verwaltungsrecht und insbesondere im Steuerrecht (BGE 78 I 206, BGE 94 I 520 E. 4; vgl. BGE 96 I 15). Sowohl die Steuerbehörde wie der Steuerpflichtige haben sich so zu verhalten, wie es Treu und Glauben gebieten, woraus u.a. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens folgt. Der Geltungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben kann jedoch im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, nicht so weit gehen wie im Privatrecht, wo die Beteiligten in der Gestaltung namentlich der obligationenrechtlichen Verhältnisse grosse Freiheit geniessen. Im Steuerrecht findet der Grundsatz von Treu und Glauben vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo dem Steuerpflichtigen ein gewisser Spielraum des Ermessens eingeräumt ist wie bei der Bewertung von Bilanzposten (vgl. BGE 85 I 252), bei der Wahl von Abschreibungsmethoden, bei der Zuweisung von Vermögensgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen usw. Im übrigen hat er bei der Anwendung von materiellem Steuerrecht nur beschränkte Bedeutung und kann jedenfalls nicht angerufen werden, wenn das Gesetz eine klare Entscheidungsgrundlage enthält (BOSSHARDT, Treu und Glauben im Steuerrecht ASA 1944/45 S. 60 unten und 62 oben; REIMANN-ZUPPINGER-SCHÄRRER N. 30 zu § 71 zürch.StG). Was das aus dem Grundsatz von Treu und Glauben folgende und hier in Frage stehende Verbot widersprüchlichen Verhaltens betrifft, so liegt sein Hauptgeltungsgebiet bei den fortgesetzt erhobenen Steuern und dem bei diesen dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz zustehenden Ermessen (BOSSHARDT a.a.O. S. 100/103; GEERING, Von Treu und Glauben im

Steuerrecht, Festschrift Blumenstein 1946 S. 134/35; REIMAINN-ZUPPINGER-SCHÄRRER N. 34 zu § 71 StG). Wie weit sich ein Steuerpflichtiger im übrigen bei unrichtigen Angaben behaften lassen muss, ist

dagegen umstritten. So werden inbezug auf die Voraussetzungen unter denen er die Steuererklärung widerrufen kann, verschiedene Auffassungen vertreten (BOSSHARDT a.a.O. S. 105 und GEERING a.a.O. S. 133). Im vorliegenden Falle geht es nicht um den Widerruf der Steuererklärung vor Abschluss der Veranlagung, sondern um den Widerspruch einer späteren Steuererklärung mit früheren, für die Besteuerung massgebenden Angaben.

4. Wenn ein Steuerpflichtiger zunächst einen zu niedrigen Wert als Verkehrswert bezeichnet und damit eine zu niedrige Besteuerung erwirkt, später aber den tatsächlich höheren Wert als Verkehrswert angibt, um bei einer andern Steuer niedriger eingeschätzt zu werden, so kann wohl ohne Willkür angenommen werden, dies verstosse gegen Treu und Glauben, da er den mit der zu niedrigen Wertangabe erzielten steuerlichen Vorteil genoss und nun billigerweise auch den damit verbundenen Nachteil in Kauf nehmen soll. Ein solches widersprüchliches Verhalten kann aber dem Beschwerdeführer selber nicht vorgeworfen werden. Es ist durch nichts dargetan, dass er selber mit der offenbar unrichtigen Verkehrswertangabe in dem zwischen seinem Vater und seinem Onkel abgeschlossenen Vertrag von 1955 das geringste zu tun gehabt hätte. Das Verwaltungsgericht glaubt indessen, der Beschwerdeführer habe sich das steuerlich relevante Verhalten seines Vaters beim damaligen Grundstückerwerb anrechnen zu lassen, für dessen "allenfalls treuwidriges Verhalten" einzustehen. Es beruft sich dabei auf MERZ N. 107 zu Art. 2 ZGB, wo ausgeführt wird, wie eigenes treuwidriges Verhalten sei das Verhalten von Personen anzurechnen, für die nach gesetzlicher Vorschrift eingestanden werden muss (Rechtsvorgänger, Vertreter, Organe und Hilfspersonen). Dieser Grundsatz mag, was Rechtsvorgänger betrifft, für das Gebiet des Privatrechts ohne weiteres gelten, so dass, wenn z.B. die Berufung einer Vertragspartei auf Formungültigkeit oder auf Verjährung gegen Treu und Glauben verstösst, sich dies auch ihr Rechtsnachfolger entgegenhalten muss. Im Steuerrecht dagegen wird das Anwendungsgebiet des Grundsatzes von Treu und Glauben durch denjenigen der Gesetzmässigkeit der Steuer beschränkt. Die Annahme, der Sohn habe für treuwidriges Verhalten des Vaters einzustehen, erscheint in Fällen wie dem vorliegenden vertretbar, wenn der Sohn und Erbe als Steuersukzessor in ein gegen den Erblasser hängiges

Veranlagungsverfahren eintritt (vgl. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 295). Hingegen geht es zu weit, wenn die Behörde einem Steuerpflichtigen die gesetzlich klar vorgeschriebene Besteuerung mit der Begründung verweigert, sein Vater habe zu seinen Lebzeiten in früheren Steuerverfahren Angaben gemacht, die mit den heutigen Angaben des Steuerpflichtigen nicht übereinstimmen. Das wäre aus dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV nur zulässig, wenn eine gesetzliche Vorschrift bestimmen würde, dass der Rechtsnachfolger dergestalt für ein früheres Verhalten des Vorgängers einzustehen hätte. An einer solchen Vorschrift fehlt es im zürcherischen Steuerrecht offensichtlich. Die vom Verwaltungsgericht in diesem Zusammenhang angeführten Bestimmungen des StG besagen weder ausdrücklich noch dem Sinne nach, dass der Sohn in einem Steuerverfahren, an welchem der verstorbene Vater in keiner Weise beteiligt war, für unrichtige Angaben des Vaters einzustehen hätte, die dieser zu seinen Lebzeiten in einem ganz anderen Verfahren gemacht hatte. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, der im allgemeinen die Gesetzmässigkeit der Steuer sichern will (BGE 78 I 208), würde bei der ihm vom Verwaltungsgericht beigelegten Tragweite im vorliegenden Falle zu einer Besteuerung führen, die erheblich abweichen würde von der gesetzlichen, nach der auf den objektiven

Verkehrswert abzustellen ist. Wäre gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben ein solcher Einbruch in die gesetzliche Ordnung zulässig, so wäre es wohl auch der Steuerbehörde verwehrt, ein Steuerobjekt, das sie früher einmal in bestimmter Weise bewertet hat, in einem neuen Verfahren bei einem andern Steuerpflichtigen anders zu bewerten, wenn sich die Unrichtigkeit der früheren Bewertung herausstellt, was mit dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer nicht vereinbar wäre. Ob dieser Grundsatz in einem Falle wie dem vorliegenden dann ausnahmsweise vor demjenigen von Treu und Glauben zu weichen hätte, wenn gewichtige Gründe dies als geboten erscheinen lassen, kann dahingestellt bleiben, da solche Gründe nicht dargetan sind. Die Annahme des Verwaltungsgerichts, den seinerzeitigen Vertragsparteien sei es offenkundig darum zu tun gewesen, die Grundstückgewinnsteuer des Veräusserers sowie die Liegenschaften- und Vermögenssteuer des Erwerbers möglichst niedrig zu halten, würde nur zutreffen, wenn in Wirklichkeit ein höherer als der im Vertrag von 1955 genannte Übernahmepreis

vereinbart und auch bezahlt worden wäre. Das wird jedoch vom Verwaltungsgericht nicht behauptet, noch enthalten die Akten Anhaltspunkte hiefür. Die Mehrbelastung, die sich daraus ergibt, dass für die Gewinnberechnung auf den vereinbarten Übernahmepreis statt, wie es das Gesetz vorschreibt, auf den Verkehrswert abgestellt wird, lässt sich auch nicht mit der Begründung rechtfertigen, sie stelle den Ausgleich für frühere zu niedrige Besteuerung dar. Die frühere Grundstückgewinnsteuer hatte nicht der Vater, sondern der Onkel des Beschwerdeführers zu entrichten, und der Vater hat dadurch, dass er die Liegenschaft während 7 Jahren zum Verkehrswert von Fr. 765 000.– versteuert hat, bei weitem nicht so viel an Steuern eingespart, als der Beschwerdeführer nach dem angefochtenen Entscheid über die gesetzliche Steuer hinaus zu entrichten hätte. Der angefochtene Entscheid lässt sich demnach mit sachlichen Gründen nicht halten und ist wegen Verletzung des Art. 4 BV aufzuheben.