



# STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 GR.2010.18

## Entscheid

1. November 2010

Mitwirkend:

Präsident Christian Mäder, die Mitglieder Micheline Roth, Alexander Widl und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

**A,**

vertreten durch Eisele & Partner Treuhand AG,  
Stadlerstrasse 11, Postfach, 8404 Winterthur,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde B,**

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

**Rekursgegnerin,**

diese vertreten durch SwissInterTax AG,  
Herzogstrasse 14, Postfach, 8044 Zürich,

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Am 15. Dezember 1989 erwarben die C und die D, beide mit Sitz in E, zu je 50% sämtliche Aktien der F mit Sitz in B. Dieses Geschäft kam wirtschaftlich dem Erwerb des Grundstücks Kat.Nr., einem Wohnhaus mit Werkstatt und 2'807 m<sup>2</sup> Land an der strasse 6 in B zum Preis von Fr. 9'296'330.- gleich. Ende 2001 wurden die Gebäude abgebrochen und in der Folge auf dem Grundstück das Geschäftshaus A erstellt. Ab 23. April 2003 firmierte die F als A weiter und änderte auf diesen Zeitpunkt gleichzeitig ihren statutarischen Zweck und statutarischen Sitz.

Am 17. Juni 2009 veräusserte die A (nachfolgend die Pflichtige) die Liegenschaft Kat.Nr. zum Preis von Fr. 20'200'000.- zu je 50% an die C und die D. Mit Veranlagungsentscheid vom 20. Oktober 2009 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde B der A eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 206'700.-. Dabei kürzte sie den Erwerbspreis um Fr. 1'850'000.-, da die im Jahr 1989 miterworbene Baute abgebrochen und somit nicht mitveräussert worden sei.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies die Kommission für Grundsteuern am 4. März 2010 ab.

C. Mit Rekurs vom 31. März 2010 liess die Pflichtige der Steuerrekurskommission III beantragen, den Erwerbspreis ohne Kürzung für die abgebrochene Bausubstanz zu berücksichtigen und somit den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. Null festzusetzen.

In ihrer Rekursantwort vom 10. Juni 2010 beantragte die Grundsteuerkommission Abweisung des Rekurses. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung.

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

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Die Grundstücksgewinnsteuer 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. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG).

a) Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse müssen sich Anlagewert und Erlös umfänglich und inhaltlich auf das gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (VGr, 28. August 2003, SB.2003.00017, ZStP 2004, 56; RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Als Bezugspunkt für den Vergleich der Verhältnisse beim Verkauf oder – als dessen Gegenstück – beim Erwerb gilt der Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat. Entscheidend ist nicht, was im Zeitpunkt der Handänderung dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht. Massgebend ist vielmehr, was die Parteien verkauft bzw. gekauft und zum Gegenstand des Kaufvertrags gemacht haben (RB 1993 Nr. 29 = StE 1993 B 44.12.2 Nr. 2). Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist grundsätzlich davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Denn es besteht eine natürliche Vermutung, dass mit dem vereinbarten Kaufpreis grundsätzlich alle liegenschaftlichen Werte, also auch die darauf befindlichen Gebäude, als abgegolten gelten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 220 N 3). In diesem Fall können bei der Weiterveräusserung eines Grundstücks, das im Zeitpunkt des Erwerbs unter dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung als überbaut zu betrachten ist, die Gebäudekosten beim Anlagewert nicht berücksichtigt werden, sofern die darauf befindlichen Gebäude vor der Weiterveräusserung abgebrochen wurden. Denn beim Weiterverkauf ist die abgebrochene Bausubstanz nicht mitveräussert worden; daraus lässt sich ohne weiteres ableiten, dass die Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung der abgebrochenen Bauteile keinen Wert beigemessen haben.

Ist jedoch unter dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung lediglich Bauland erworben worden, was nach der Rechtsprechung bei mit bautechnischen Abbruchobjekten überbautem Land zu vermuten ist (VGr, 26. August 2009, www.vgrzh.ch; VGr, 28. August 2003, SB.2003.00017, ZStP 2004, 56; RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342), darf der Erwerber bei der späteren Weiterveräußerung des Grundstücks den bezahlten Kaufpreis (abzüglich Abbruchkosten) als Landerwerbspreis bei den Anlagekosten geltend machen. Umgekehrt kann der frühere Eigentümer den Wert der Bausubstanz nicht bei den Anlagekosten geltend machen, wenn die Baute beim Verkauf nicht Vertragsgegenstand und Leistungsentgelt bildete.

b) Ein Abbruchobjekt kann ohne anders lautende Vereinbarung dann angenommen werden, wenn ein Gebäude – nach einem objektivierten Massstab betrachtet – technisch oder wirtschaftlich abbruchreif ist (VGr, 26. August 2009, SB.2009.00016, www.vgrzh.ch, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 169 ff., auch zum Folgenden). Wann technische Abbruchreife erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für technische Abbruchreife sprechen schwere Mängel der Bausubstanz, welche die Statik des Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen Anforderungen an die Wohnhygiene – wie Kälte- und Hitzedämmung, Schallisolation, Abwehr von Feuchtigkeit, gesundheitsverträgliche Bausubstanzen – zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt. Dagegen erlaubt das Alter eines Gebäudes allein keine Schlussfolgerungen in Bezug auf seine technische Abbruchreife.

Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude – ungeachtet seines Zustands – dann, wenn der Eigentümer durch den Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 172, auch zum Folgenden). Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliege, ergibt sich erst aufgrund einer Renditeberechnung. Eine natürliche Vermutung spricht dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit – unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags – eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus. Ob wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt, beurteilt sich in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers (VGr, 26. August 2009, SB.2009.00016, www.vgrzh.ch, auch zum Folgenden). Auf die im Kaufvertrag oder auf andere Weise bekundete Absicht des

Käufers, die Liegenschaft abzureissen, kommt es nicht an. Sie lässt keinen Rückschluss zu auf die Frage, ob der Wert des abzubrechenden Gebäudes von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Vielmehr ist von der Vermutung auszugehen, dass das überbaute Grundstück Gegenstand der Preisbestimmung gebildet hatte. In diesem Fall obliegt die Beweislast dafür, dass der Gebäudewert nicht Bestandteil des Erwerbspreises gebildet hat, dem Steuerpflichtigen, der einen von der Vermutung abweichenden Standpunkt vertritt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 95). Dabei ist anzumerken, dass der Beweis für das Vorliegen wirtschaftlicher Abbruchreife gemäss dem zitierten Verwaltungsgerichtsentscheid nicht allein aufgrund eines Gutachtens erbracht werden kann.

3. a) Vorliegend macht die Pflichtige geltend, Vertragsgegenstand und Vertragspreis im Zeitpunkt des Aktienerwerbs, d.h. per 15. Dezember 1989, welches Datum nach § 219 Abs. 2 StG für die Ermittlung von Gewinn und Besitzesdauer massgebend sei, habe allein das nackte Bauland gebildet. Denn die Erwerber hätten nie die Absicht gehabt, eine Werkstätte zu erwerben oder vornehmlich diesem Zweck dienende, alte Gewerbeliegenschaften als Renditeobjekte zu halten. Sie seien von Beginn an nur am Land interessiert gewesen, um darauf anstelle der bestehenden Bauten ein neues Büro- und Gewerbegebäude zu erstellen. Bereits im Januar 1990 habe der Verwaltungsrat einen Architekten mit der Projektierung eines Neubaus beauftragt. Im Februar 1990 seien verschiedene Ausnützungsvarianten diskutiert worden. Bereits im Juli 1990 sei ein Baugesuch für einen Neubau eingereicht worden, welches Ende 1990 bewilligt worden sei, jedoch aufgrund der 1990 einsetzenden Immobilienkrise (hohe Zinsen, restriktive Kreditvergabe und rapid gesunkene Nachfrage nach Büro- und Gewerbeflächen) nicht realisiert bzw. aufgeschoben worden sei.

b) Es mag durchaus zutreffen, dass die Erwerber ernsthafte Absichten hegten, das bestehende Gebäude nach dem Kauf abzubrechen und auf dem Grundstück baldmöglichst einen Neubau zu erstellen, so dass das ganze Geschäft für die Erwerber wirtschaftlich einem Landerwerb gleichgekommen ist. Dies bedeutet für sich allein aber noch nicht, dass die Erwerber nicht bereit gewesen sind, den Wert des Gebäudes und der betrieblichen Einrichtungen abzugelten (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342). Wie erwähnt kommt es bei der Frage, was gekauft wurde und zum hierfür vereinbarten Leistungsentgelt geführt hat, nicht allein auf die Absicht des Erwerbers an. Dies gilt auch dann, wenn der Veräusserer diese kannte oder erahnen

konnte. Massgebend ist vielmehr der übereinstimmende Wille beider Vertragsparteien. Dabei ist in erster Linie vom Wortlaut des Aktienkaufvertrags auszugehen. Sollte der Wortlaut unvollständig oder unklar sein, sind daneben auch äussere Indizien zu berücksichtigen, die Aufschluss über den Vertragsinhalt geben können. Dabei sind die oben erwähnten Vermutungen bei der Würdigung zu beachten.

c) Mit dem Aktienerwerb vom 15. Dezember 1989 erwarben die C und die D sämtliche Aktiven und Passiven der F. Damit erlangten die Erwerber nicht nur die wirtschaftlichen Eigentümerbefugnisse über die Landparzelle, sondern auch über die mitveräusserte Werkstatt mit Anbau und Produktionseinrichtungen. Ziffer 6 des Vertrags erwähnt ausdrücklich, dass im Kaufpreis alle in der Bilanz per 31. Dezember 1988 resp. 1989 enthaltenen Aktiven inbegriffen seien, insbesondere die Produktionseinrichtungen des Betriebs, die Landparzelle mit 2'807 m<sup>2</sup> und die Werkstatt mit Anbau. Aufgrund dieses Vertragswortlauts verbietet sich aus der Sicht beider Vertragsparteien die Annahme, dass einzig die Landparzelle Kaufgegenstand und Grundlage bei der Preisgestaltung gebildet haben soll. Andernfalls ergäbe die erwähnte Vertragsklausel mit ausdrücklicher Nennung jener liegenschaftlicher Werte, die im Kaufpreis inbegriffen sind, keinen Sinn. Daran ändert der Einwand, dass in zivilrechtlicher Hinsicht nicht das streitbetreffende Grundstück, sondern die Aktien der F den Kaufgegenstand bildeten und es beim Fahrniskauf durchaus üblich sei, bei der Bestimmung des Aktienkaufpreises jene Bilanzwerte zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt des Besitzesertritts vorhanden seien, nichts. Denn daraus kann nicht abgeleitet werden, dass einzig das Bauland – ohne Bauten und Betriebseinrichtungen – für beide Vertragsparteien die wesentliche Grundlage bei der Kaufpreisgestaltung gebildet hat. Hätte ein öffentlich beurkundeter Kaufvertrag die Grundlage für den Eigentumserwerb gebildet, würde es sich diesbezüglich nicht anders verhalten. Denn beim Grundstückskauf erfolgt die Auflistung der im Zeitpunkt der Beurkundung auf dem Grundstück stehenden Bauten (mit Gebäudeversicherungsschätzwerten) – ähnlich wie beim Aktienkaufvertrag, wo auf die übertragenen Bilanzwerte verwiesen wird – in der Regel ebenfalls nur standardmässig. Aufgrund dessen ergibt sich allein aus dem Kaufobjektbeschrieb nicht zwingend, ob die Parteien den auf dem Grundstück stehenden Bauten bei der Preisgestaltung eine wesentliche Bedeutung beigemessen haben oder nicht. Soll die natürliche Vermutung, dass mit dem (öffentlich beurkundeten) Kaufpreis grundsätzlich alle liegenschaftlichen Werte, also auch die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude, als abgegolten gelten, widerlegt werden, bedarf es zusätzlicher aufklärender Vertragsbestimmungen. Beispielsweise könnte bei der Bestimmung des Kaufpreises angemerkt werden, dass

die Parteien den auf dem Grundstück stehenden Bauten keinen Wert mehr beimessen. Eine solche Bestimmung fehlt im vorliegenden Aktienkaufvertrag. Aufgrund der genannten Vertragsklausel drängt sich eher die Annahme auf, dass die Bausubstanz beim Kaufpreis ebenfalls berücksichtigt worden ist.

d) Auch der Kaufpreis von Fr. 9'296'330.- schafft keine Klarheit darüber, welche liegenschaftlichen Werte den Kaufpreis beeinflusst haben. Denn der Kaufpreis hängt von vielen Faktoren, u.a. von Angebot und Nachfrage sowie von der tatsächlichen baulichen Ausnützung bzw. den baulichen Nutzungsmöglichkeiten ab. In Anbetracht dessen, dass sich der durchschnittliche Landpreis für Gewerbezone im Kanton Zürich im Jahr 1989 auf Fr. 420.-/m<sup>2</sup> (bzw. im Jahr 1990 auf Fr. 650.-/m<sup>2</sup>) belief ([www.statistik.zh.ch](http://www.statistik.zh.ch)), wobei für erschlossenes Bauland an guten Geschäftslagen auch Preise von über Fr. 1'000.-/m<sup>2</sup> bezahlt wurden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Kaufpreis für die Liegenschaft von umgerechnet Fr. 3'312.-/m<sup>2</sup> den Wert der Gebäulichkeiten und Betriebseinrichtungen nicht enthalten hat.

e) Ergibt sich aus dem Vertrag und den gesamten Umständen nicht mit hinreichender Gewissheit, dass beide Vertragsparteien – nicht nur die Erwerber – bei der Gestaltung des Kaufpreises eine Abgeltung des Gebäudewerts ausgeschlossen hatten, ist wie erwähnt vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche wirtschaftlich übertragenen liegenschaftlichen Werte und gebe deren Verkehrswert wieder. Diese Vermutung wäre einzig dann widerlegt, wenn die Baute bei objektiver Betrachtung – technisch oder wirtschaftlich – als Abbruchobjekt zu qualifizieren wäre, wobei das Verwaltungsgericht für die Annahme wirtschaftlicher Abbruchreife hohe Anforderungen stellt.

f) Vorliegend kann nicht von einem Abbruchobjekt im technischen Sinn ausgegangen werden, da das Gebäude sowohl vor als auch nach dem Erwerb (bis zum Jahr 2001) genutzt wurde. Dies schliesst technische Abbruchreife aus, zumal das Gebäude im Zeitpunkt des Aktienverkaufs erst 21 Jahre alt war.

g) Ob wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt, beurteilt sich wie erwähnt aus der Sicht der Veräusserer. Diesbezüglich ergibt sich aus dem Aktienkaufvertrag und den weiteren Umständen nicht, dass die Veräusserer wirtschaftliche Renditeüberlegungen anstellten und gestützt darauf bei der Kaufpreisgestaltung einzig den absoluten Landwert ohne die vorhandene Überbauung berücksichtigten. Der Wortlaut des Aktienkauf-

vertrags lässt diese Annahme nicht zu, weil darin ausdrücklich erklärt wurde, dass die Gebäude im Kaufpreis inbegriffen seien. Weitere Schriftstücke, aus denen sich ergibt, wie die Veräusserer den Kaufpreis der Aktien berechneten, liegen nicht vor. Selbst die Erwerber vermochten keine entsprechenden Dokumente vorzulegen. Konkretere Vorstellungen über die künftige Neuüberbauung, welche einen verlässlicheren Renditevergleich ermöglicht hätten, erlangte die Pflichtige erst mit der Beauftragung des Architekten F, der erste Überbauungsvorschläge im Februar 1990 vorlegte. Da die wirtschaftliche Abbruchreife der beim Erwerb vorhandenen Bauten nicht allein aufgrund eines Gutachtens festgestellt werden kann, da es entscheidend auch auf die Sicht der Veräusserer ankommt, erübrigt es sich, zum Beweis über das Vorliegen wirtschaftlicher Abbruchreife ein Gutachten einzuholen. Nicht bestritten ist, dass der Bausubstanz im Zeitpunkt des Erwerbs ein Wert von Fr. 1'850'000.- zukam.

Somit ist der Rekurs abzuweisen.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da ihr im Rekursverfahren kein besonderer Aufwand erwachsen ist (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Vielmehr beschränkten sich ihre Vorbringen im Rekursverfahren zur Hauptsache auf eine Wiederholung der Erwägungen im Einspracheentscheid.

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]