



Entscheid

29. März 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

C,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A war Eigentümerin eines 1957 erstellten Mehrfamilienhauses auf dem Grundstück Kat.Nr. ... an der ... in C. Im Jahr 2004 projektierte sie einen Neubau. Im Spätsommer 2005 brach sie den Altbau ab und begann mit dem Neubau; im September 2006 war dieser bezugsbereit.

Von den vier Stockwerkeigentumseinheiten behielt die Pflichtige eine (Quote von [insgesamt] 291/1000) für sich; die drei anderen veräusserte sie (je zuzüglich 1/4 Miteigentum an der Wegparzelle Kat.Nr. ...) wie folgt:

- am 12. September 2005 bzw. 26. Mai 2006 eine Quote von 250/1000 an D für Fr. 1'500'000.- (Eigentumsübertragung am 7. Dezember 2006);
- am 12. Januar 2006 eine Quote von (insgesamt) 241/1000 an E für Fr. 1'660'000.- (Eigentumsübertragung am 1. September 2006);
- am 26. Mai 2006 eine Quote von (insgesamt) 218/1000 an F und G für Fr. 1'630'000.- (Eigentumsübertragung am 22. September 2006).

Aus Anlass dieser Handänderungen auferlegte die C der Pflichtigen am 17. August 2009 Grundstückgewinnsteuern von insgesamt Fr. 234'280.- (Handänderung E: Fr. 83'700.-; Handänderung F/G: Fr. 99'580.-; Handänderung D: Fr. 51'000.-).

B. Die von der Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache hiess die Grundsteuerkommission am 23. November 2009 teilweise gut und ermässigte die Grundstückgewinnsteuern auf insgesamt Fr. 227'500.- (Handänderung E: Fr. 81'400.-; F/G: Fr. 97'500.-; D: Fr. 48'600.-).

C. Mit Rekurs vom 15. Januar 2010 liess die Pflichtige der Steuerrekurskommission III beantragen, die Grundstückgewinnsteuern auf insgesamt Fr. 133'060.- (Handänderung E: Fr. 49'300.-; F/G: Fr. 68'460.-; D: Fr. 15'300.-) zu ermässigen. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung.

Die Grundsteuerkommission beantragte am 16. März 2010 Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 30. April 2010 liess die Pflichtige beantragen, dass ihr als gewerbmässiger Liegenschaftenhändlerin die Preisgabe der Altbaute als "mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendung" zugugestehen sei. Sodann seien weitere Kosten des Rechtsvertreters zu berücksichtigen.

In ihrer Duplik vom 30. August 2010 anerkannte die Grundsteuerkommission grundsätzlich die Vertretungskosten, lehnte jedoch die Anrechnung der Altbaute ab.

D. Mit Verfügung vom 3. November 2010 ordnete der Referent der Steuerrekurskommission III ein Gutachten über den Verkehrswert der veräusserten Miteigentumsanteile (je zuzüglich 1/4 Miteigentum an der Wegparzelle Kat.Nr. ...) an den Stichtagen jeweils 20 Jahre vor der Handänderung an. Nachdem die Parteien gegen den vorgeschlagenen Experten K keine Einwendungen erhoben hatten, wurde dieser am 30. November 2010 mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Zugleich gab der Referent dem Begehren der Pflichtigen statt, neben dem reinen Baulandwert auch den Wert des Landes mitsamt dem damals bestehenden Mehrfamilienhaus zu ermitteln. Am 25. Februar 2011 führte der Referent der Rekurskommission mit den Parteien unter Beizug des Experten einen Augenschein durch. An der nachfolgenden Referentenaudienz verständigten sich die Parteien betreffend die Verkehrswerte der veräusserten Stockwerkeigentumseinheiten wie folgt:

Stichtag	01.09.1986	22.09.1986	07.12.1986	offen	Total
Erwerber	E	F	D	unverkauft	
Quote	241/1000	218/1000	250/1000	291/1000	1'000/1'000
Variante a: nur Bauland	173'761	157'178	180'250	209'811	721'000
Variante b: Land + Gebäude	273'294	247'212	283'500	329'994	1'134'000

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 152 des Steuergesetzes in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010; StG). Das vorliegende, noch bei der Steuerrekurskommission III eingegangene Geschäft ist als Folge dieser Änderung der 2. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und wird unter der Geschäftsnummer 2 GR.2010.6 weitergeführt.

2. Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, 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 Aufwendungen) übersteigt.

3. a) Als Erwerbspreis gilt nach § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Liegt jedoch die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige laut § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 220 N 113). Die letztgenannte Wahl wirkt sich in aller Regel zum Vorteil des Pflichtigen aus, weshalb ohne ausdrückliche anderslautende Erklärung des Veräusserers von dieser Berechnungsweise ausgegangen werden darf.

Mit der Grundstückgewinnsteuer soll lediglich der auf äussere Umstände zurückzuführende "unverdiente" Wertzuwachs eines Grundstücks während der Besitzdauer als Grundstücksgewinn erfasst werden. Ist die Wertzunahme nämlich "verdient", insbesondere durch den Einsatz von Arbeit oder Kapital des Veräusserers, fehlt insoweit die Rechtfertigung für die Besteuerung des Wertzuwachses (vgl. Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 67 mit Hinweisen).

b) Um die Besteuerung des Grundstücksgewinns als "unverdienten" Wertzuwachs zu gewährleisten, verlangt der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, dass sich Erlös und Anlagewert auf das

umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer wesentlich geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen am Erwerbspreis vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342).

Bezugspunkt für den Vergleich der Verhältnisse beim Verkauf ist der Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat. Es kommt also nicht darauf an, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht. Massgebend ist nur das, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist (RB 1993 Nr. 29 = StE 1993 B 44.12.2 Nr. 2). Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, müssen auch die Gebäudekosten gewinnmindernd berücksichtigt werden. Liegenschaften mit einem Sanierungs- oder Abbruchobjekt sind hingegen wie unüberbaute Grundstücke zu bewerten, wobei als Verkehrswert der Landwert abzüglich der Abbruchkosten gilt (VGr, 25. September 1990, SR.89.0002).

Das Steuerrekursgericht ist an diese Rechtsprechung (neuestens wiedergegeben in VGr, 26. August 2009, SB.2009.00016, www.vgrzh.ch) gebunden. Die von der Pflichtigen an dieser Praxis geübte Grundsatzkritik ist daher nicht zu hören.

4. a) Die Rekursgegnerin stellt sich im Einspracheentscheid sowie in der Rekursantwort und in der Duplik auf den Standpunkt, dass das vor den drei Handänderungen abgebrochene Mehrfamilienhaus nicht zu den Anlagekosten zähle. Gegenstand der Veräusserungen bildeten vielmehr das unüberbaute Grundstück sowie die Aufwendungen für den Neubau. Das Bauamt C habe am 24. Juni 2005 die Baufreigabe für den Abbruch des Altbaus und den Neubau per 1. Juli 2005 erteilt. Im Zeitpunkt der Beurkundung der drei Kaufverträge seien die früheren Gebäude schon beseitigt gewesen; es habe sich also nicht um ein Abbruchobjekt, sondern um ein bereits abgebrochenes Gebäude gehandelt. Es sei nicht anzunehmen, dass ein Erwerber für ein früheres Gebäude eine Vergütung leisten wolle. Auch gehe es nicht an, neben den Kosten des Neubaus zusätzlich noch den Wert von früherer Bausubstanz zu berücksichtigen.

Die Pflichtige vertritt in Rekurs und Replik die Auffassung, dass der Wert der Altbaute am Stichtag vor 20 Jahren bei den Anlagekosten mitberücksichtigt werden

müsse. Denn auf dem Grundstück Kat.Nr. ... habe im Jahr 1986 ein noch nicht dreissigjähriges, voll vermietetes Fünffamilienhaus gestanden. Zu Unrecht nehme die Rekursgegnerin an, dass hier nur ein Miteigentumsanteil am Baugrundstück sowie die noch zu erstellende Stockwerkeigentumseinheit Gegenstand der drei Kaufverträge gebildet hätten, nicht aber das früher bestehende Mehrfamilienhaus. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts komme es nämlich darauf an, was in den Augen von Verkäufer und Käufer zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden sei. Wenn die Erstellung eines Neubaus die vorgängige Beseitigung eines Altbaus erfordert habe, müsse derselbe beim Verkehrswert vor 20 Jahren angerechnet werden. Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn der Altbau bei der Preisgestaltung nachweislich ausser Betracht gefallen wäre. Die Nichtberücksichtigung der Altbaute bei der Steuerermittlung liefe auf eine im Widerspruch zum Willkürverbot des Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) stehende Besteuerung eines fiktiven Grundstückgewinns hinaus.

b) Wie in E. 3 ausgeführt, ist für die Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer vom Zustand eines Grundstücks im Zeitpunkt der Beurkundung des Kaufvertrags auszugehen. Vorliegend ist demnach der Zustand massgebend, in dem sich die Liegenschaft ... im Zeitraum von Januar 2006 bis Mai 2006 befunden hat. Nach übereinstimmender Darstellung der Parteien waren damals der Altbau bereits abgebrochen und die Arbeiten am Neubau im Gang. Gleiches gilt, selbst wenn in Bezug auf den Verkauf an D auf das Beurkundungsdatum betreffend die ursprünglich beabsichtigte Stockwerkeigentumseinheit Nr. 3 (12. September 2005) abgestellt würde. Sachenrechtlich betrachtet konnte somit nur das Bauland, nicht aber die zerstörte Altbaute Vertragsgegenstand bilden. Wie der Veräusserer kalkuliert, tut nichts zur Sache. Zwar verkörpert die bewohnbare Altbaute zweifellos einen wirtschaftlichen Wert und wirft sie eine Rendite ab; indessen mag der Eigentümer den absoluten Landwert höher schätzen als den relativen Landwert samt Gebäulichkeiten oder aber er will aus persönlichen, der Lebenshaltung zuzurechnenden Gründen eine Neuüberbauung realisieren. Bei den gegenwärtigen Verhältnissen auf dem Immobilienmarkt mag es an bevorzugten Standorten sogar ökonomisch sinnvoll sein, gesunde Bausubstanz zu zerstören, um mit einer Neuüberbauung einen grösseren Gewinn zu erzielen. Jedenfalls interessiert ein abgebrochenes früheres Objekt den Markt bzw. den vernünftigen Erwerber nicht. Gegenstand eines Kaufvertrags bilden allein das Land und allenfalls – wie hier – ein im Entstehen begriffener Neubau. Nach der in E. 3 erwähnten Praxis des Verwaltungsgerichts ist bei der Veräusserung einer Altbaute dann auf den reinen Baulandwert abzustellen,

wenn der Bausubstanz im Kaufvertrag kein Wert zuerkannt wird. Eine solche Vereinbarung erübrigt sich dann, wenn die Altbaute im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses schon beseitigt worden ist. Aus diesem Grund ist der Rekursgegnerin beizupflichten, dass hier einzig Bauland mitsamt dem Neubau, hingegen nicht zusätzlich der frühere Altbau veräussert worden ist. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist diese Beurteilung nicht verfassungswidrig. Denn die Grundstückgewinnsteuer erfasst wie gesagt den – unverdient – auf dem Wertzuwachs des Landes erzielten Gewinn. Im Unterschied zum dauernden Bestand des Bodens unterliegt eine Überbauung der Alterung und Entwertung; nach einer gewissen Zeitspanne haben die Gebäulichkeiten ihren Wert verloren und sind sie durch einen Neubau zu ersetzen.

c) Mit Bezug auf die Bewertung des Grundstücks Kat.Nr. ... als Bauland haben sich die Parteien an der Referentenaudienz vom 25. Februar 2011 gütlich verständigt (Prot. S. 8). Weil sich diese Vereinbarung auf die Untersuchung eines Experten stützt und das Ergebnis nach den Erfahrungen des Steuerrekursgerichts plausibel ist, erscheint die Einigung als gesetzmässig und angemessen, weshalb darauf abgestellt werden kann.

5. a) Die Pflichtige bringt vor, dass sie den Altbau vor dessen Abbruch in das Geschäftsvermögen übergeführt habe. Als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin sei sie nach § 221 Abs. 2 StG berechtigt, den Wert des Altbaus, der dem Neubau habe weichen müssen, als Aufwand geltend zu machen.

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhändler kann die gesamten Aufwendungen, die mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung des Grundstücks zusammenhängen, vom Erlös abziehen. Es sind alle Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die dem Liegenschaftenhändler im Hinblick auf die Erzielung eines Gewinns erwachsen. Abzugsfähig ist nur eine Aufwand, also die Erbringung einer Geldleistung gegenüber einem Dritten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 130 und 132). Praxisgemäss gelten Abbruchkosten, die im Hinblick auf einen Neubau aufgewendet werden müssen, in der Regel als anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 45). Hingegen kann in der – freiwilligen – Zerstörung eines Gebäudes entgegen der Auffassung der Pflichtigen wirtschaftlich betrachtet keine Aufwand erblickt werden. Ob eine solche auf eine Geldleistung beschränkt oder weiter zu fassen ist, kann daher dahingestellt bleiben. Selbst wenn die Beseitigung des Altbaus nach § 221 Abs. 2 StG

als Wertvermehrung in Frage käme, müsste eine Anrechnung vorliegend auch deswegen entfallen, weil die Pflichtige den vom Gesetz geforderten ausdrücklichen Verzicht auf die Anrechnung dieser Position bei der Einkommenssteuer nicht geleistet hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 149).

Unabhängig davon ist der Antrag, den Zeitwert des abgebrochenen Gebäudes per 2005 als Aufwendung zu berücksichtigen, auch aus einem anderen Grund zu verwerfen. Abschreibungen auf Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen gehören, sind nämlich nur bis zum Landwert zulässig (Merkblatt A 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe [ZStB II Nr. 63/420], Ziffer 1, Fussnote 4). Die Pflichtige setzte den Überführungswert der überbauten Liegenschaft Kat.Nr. ... (inkl. $\frac{1}{4}$ Miteigentumsanteil an der Wegparzelle Kat.Nr. ...) gestützt auf ein Gutachten von H vom 25. Mai 2005 auf Fr. 2'415'000.- fest. Dabei wurde das überbaute Grundstück Kat.Nr. ... mit Fr. 1'980'000.- bewertet, welches Ergebnis massgeblich vom Ertragswert beeinflusst war. Das allein der Pflichtigen zustehende bauliche Nutzungsrecht an der Miteigentumsparzelle Kat.Nr. ... (174 m² Weggebiet) schätzte der Experte auf Fr. 435'000.-, was einem Landwert von Fr. 2'500.-/m² gleichkommt. Weil der Nutzwert einer Ausnutzungsübertragung an einer im (Mit)Eigentum anderer Personen befindlichen Parzelle in aller Regel unter dem absoluten Landwert von unbelasteten Grundstücken liegt, ist daraus abzuleiten, dass dem Grundstück Kat.Nr. ... (ohne Baute) aus der Sicht der Pflichtigen im Jahr 2005 mindestens ein absoluter Baulandwert von Fr. 2'500.-/m² zugekommen wäre. Daraus resultiert für beide Grundstücke zusammen ein reiner Landwert von Fr. 2'772'500.- (1'109 m² à Fr. 2'500.-), der den Überführungswert (Verkehrswert) der Grundstücke mit der bestehenden Baute deutlich übersteigt. Bei dieser Sachlage bestand aus der Sicht der Pflichtigen nach Abbruch der Baute weder ein Wertberichtigungsbedarf in Form einer Abschreibung, noch hätte die Pflichtige damit rechnen können, dass das kantonale Steueramt eine solche Wertberichtigung zugelassen hätte.

b) Mit der Replik hat die Pflichtige die Berücksichtigung einer zusätzlichen Honorarnote von I vom 1. April 2010 über Fr. 10'197.70 beantragt. In der Duplik hat die Rekursgegnerin diese Position im Grundsatz anerkannt. Das bereits mit der Steuererklärung geltend gemachte Honorar von I bezieht sich auf dessen Bemühungen von 1. Januar 2007 bis 1. Oktober 2008, die zweite Rechnung hingegen auf den anschließenden Zeitraum bis 31. März 2010. Der beigelegte "Tätigkeitsnachweis" zeigt, dass

sich die geltend gemachten Aufwendungen des Rechtsvertreters tatsächlich auf den vorliegenden Fall bezogen haben. Dem Begehren ist daher zu entsprechen.

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses und zu folgender Neuberechnung der Grundstückgewinnsteuern:

	GR-Nr. 2006/... HÄ vom 01.09.2006 Erwerber: E	GR-Nr. 2006/... HÄ vom 22.09.2006 Erwerber: F	GR-Nr. 2006/... HÄ vom 07.12.2006 Erwerber: D	unverkauft/ Total
Quote	241/1000	218/1000	250/1000	291/1000 1000/1000
VW vor 20 Jahren	173'761	157'178	180'250	209'811/ 721'000
Aufwendungen	1'050'469	950'217	1'089'699	1'268'409/ 4'358'794
Käuferausbauten	153'197	99'299	58'240	70'796/ 381'532
Honorar Verkauf	44'000	44'000	0	0/ 88'000
HÄ-Kosten Verkauf	2'985	2'931	3'510	0/9'426
StE GGSt	4'102	3'711	4'256	0/12'069
Aufwand I	3'466	3'135	3'596	0/10'197
Anlagekosten total	1'431'980	1'260'471	1'339'551	
Erlös	1'660'000	1'630'000	1'500'000	
zzgl. Käuferausbauten	153'197	99'299	58'240	
zzgl. Vorauszahlung	3'816	1'288	530	
Erlös total	1'817'013	1'730'587	1'558'770	
Grundstückgewinn	385'033	470'116	219'219	
rund	385'300	470'100	219'200	
Steuer nach StG 225 I	143'300	177'440	77'080	
Besitzesdauer 20 J.	71'650	88'720	38'540	
reine GGSt	71'650	88'720	38'540	

7. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten zu 7/10 der Pflichtigen und zu 3/10 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Weil die Pflichtige überwiegend unterliegt, steht ihr keine Parteientschädigung zu.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die der Rekurrentin mit Einspracheentscheid der C vom 23. November 2009 auferlegten Grundstückgewinnsteuern werden wie folgt herabgesetzt:

- | | | |
|-----------------|------------------|------------------|
| a) GR 2006/...: | von Fr. 81'400.- | auf Fr. 71'650.- |
| b) GR 2006/...: | von Fr. 97'500.- | auf Fr. 88'720.- |
| c) GR 2006/...: | von Fr. 48'600.- | auf Fr. 38'540.- |

[...]