

FR_GERICHTE 607 2015 41 vom 30. August 2016

FR Kantonsgericht, 2016-08-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_41

FR: FR_GERICHTE 607 2015 41 du 30 août 2016

IT: FR_GERICHTE 607 2015 41 del 30 agosto 2016

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Obwohl die Veranlagung des Steuerwertes und dementsprechend auch die diesbezügliche Einsprache der Beschwerdeführer nur die Kantonssteuern betreffen, umfasst der von der Vorinstanz erlassene Einspracheentscheid gemäss dem ausdrücklichen Wortlaut bzw. den zitierten Gesetzesbestimmungen auf der Vorderseite, im Urteilsdispositiv und der Rechtsmittelbelehrung auch die Veranlagung der direkten Bundessteuer. Aus der Begründung des Entscheides geht dann allerdings nicht hervor, inwiefern die direkte Bundessteuer, welche ja keine Vermögenssteuer vorsieht, betroffen sein soll. Unter diesen Umständen ist vorliegend schlicht festzustellen, dass der Einspracheentscheid, soweit er die direkte Bundessteuer erwähnt, irrtümlicherweise erfolgt ist und die Veranlagung der direkten Bundessteuer nicht Gegenstand der Rechtsmittelverfahren bildet.

E. 2

Für diesen Teil des Verfahrens sind keine Kosten zu erheben. II. Kantonssteuer (607 2015 42)

E. 3

a) Gemäss Art. 52 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 67 Abs. 1 DStG und aArt. 66 Abs. 1 bzw. heute Art. 17 Abs. 1 StHG). b) Die Aktiven werden grundsätzlich, d.h. unter Vorbehalt von Sondervorschriften, zum Verkehrswert bewertet (Art. 53 Abs. 2 DStG und Art. 14 Abs. 1 StHG).

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 Art. 54 DStG bestimmt, dass die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke zum Steuerwert besteuert werden. Dieser entspricht dem Verkehrswert des Bodens und der Bauten unter entsprechender Berücksichtigung des Ertragswertes (Abs. 1). Der Verkehrswert entspricht dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Verkaufspreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (Abs. 2). Der Ertragswert entspricht dem kapitalisierten jährlichen Mietwert. Für vermietete Grundstücke entspricht der Ertragswert dem Mieterspiegel, d.h. dem Nettomietzins (Mietzins ohne Nebenkosten) der Wohnungen, Lokale und anderen Teile des

Grundstückes (Abs. 3). Dem- gegenüber sieht Art. 55 DStG vor, dass die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke sowie die für den Betrieb unentbehrlichen Gebäude zum Ertragswert besteuert werden, solange diese Nutzung andauert. Der Staatsrat erlässt die nötigen Vorschriften für die Bewertung der Grundstücke (Art. 53 Abs. 3 DStG). Das StHG sieht in Art. 14 vor, dass bei der Bewertung des Vermögens zum Verkehrswert der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Abs. 1). Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird (Abs. 2; zum kantonalen Spielraum vgl. Urteile BGer 2C_316/2010 vom 29. Juli 2010, vom 22. Juni 2015 in StE 2015 B 52.21 Nr. 13 E. 2.1 sowie 2C_834/2015 vom 15. Februar 2016; allgemein zur Wertbemessung des unbeweglichen Vermögens siehe BLUMENSTEIN / LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 278 ff. mit weiteren Hinweisen). Der Staatsratsbeschluss sieht in Art. 13 vor, dass der Steuerwert von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften in der Regel aufgrund des arithmetischen Mittels zwischen dem Verkehrswert (Marktwert) und dem zweifachen Ertragswert ermittelt wird (Abs. 1). Der Steuerwert der Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen gehören, wird (auch) in Anwendung von Abs. 1 ermittelt. Für Liegenschaftsgüter ohne Ertrag wird der Steuerwert jedoch aufgrund des arithmetischen Mittels zwischen dem zweifachen Verkehrswert und dem Ertragswert ermittelt (Abs. 2 der Bestimmung). Der Ertragswert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft ergibt sich durch Kapitalisierung des Bruttoertrages der Liegenschaft mit einem näher bestimmten Satz (zwischen 8½ und 8%). Der Bruttoertrag entspricht dem Gesamtmietwert der Liegenschaft oder der Wohnung des Eigentümers und dem Mietwert der Berufs- und Geschäftsräume im Jahr sowie der Mietzinseinnahmen entsprechend der Mietzinsaufstellung für die Wohnungen, Geschäfts- und übrigen Räume (vgl. Art. 14). Der Verkehrswert des Bodens oder eines Gebäudes wird anhand des mittleren Preises ermittelt, welcher für gleiche oder ähnliche Liegenschaften in derselben Gegend während einer längeren Zeitspanne bei Verkäufen erzielt wurde und mit Wahrscheinlichkeit auch für die betreffende Liegenschaft erzielt werden könnte. Die unter dem Einfluss spezieller oder persönlicher Umstände erzielten Veräusserungspreise sind nicht zu berücksichtigen (Art. 15 Abs. 1). Der Verkehrswert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft kann grundsätzlich nicht unter dem Ertragswert liegen (Art. 15 Abs. 2). c) Wie der Steuergerichtshof bereits früher hervorgehoben hat, ist der Staatsratsbeschluss noch unter dem alten Steuergesetz ergangen, dessen Art. 71 Abs. 1 ("Das Grundeigentum wird zum Ertragswert unter billiger Berücksichtigung seines Verkehrswertes eingeschätzt.") anders formuliert war als die neue einschlägige Bestimmung. Dabei war weitgehend (noch) nicht näher zu prüfen, ob der beibehaltene Ausführungsbeschluss in allen Auswirkungen dem neuen DStG sowie dem StHG entspreche und verfassungskonform sei (vgl. Urteil VGer FR 4F 04 157/159 vom 23. Dezember 2005 in FZR 2006 73, mit weiteren Hinweisen). Zudem wurde in einem (ebenfalls noch altrechtlichen) Urteil vom 15. Oktober 2004 (VGer FR in FZR 2004 277) in teilweiser Änderung der Rechtsprechung Art. 13 Abs. 2, zweiter Satz, des Staatsratsbeschlusses insofern als gesetzwidrig beurteilt, als danach entgegen Art. 71 Abs. 1 StG für die Bewertung von

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 geschäftlichen Liegenschaften ohne Ertrag nur dem investierten Wert oder dem Buchwert, jedoch keineswegs dem Ertragswert (möglicher Ertrag) Rechnung zu tragen gewesen wäre. Dieses Urteil löste dann eine entsprechende Anpassung des Staatsratsbeschlusses aus (vgl. Verordnung vom 28. März 2006 zur

Änderung des Beschlusses über die Besteuerung der nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften, ASF 2006_027). Unter diesen Umständen ist auch die Bedeutung des von der Vorinstanz angerufenen (unveröffentlichten) Urteils der Steuerrekurskommission vom 16. Oktober 1964 (KRK 1964 115 ff.) zu relativieren. Dies gilt umso mehr, als dieses unter dem noch älteren Recht und lange vor Erlass des Staatsratsbeschlusses ergangen ist. Zudem ging es in jenem Fall um die Festsetzung des Steuerwertes für die kommunale Liegenschaftensteuer, welche von einer Immobiliengesellschaft auf zwei in Überbauung begriffenen Grundstücken zu entrichten war, für welche noch kein kantonaler Steuerwert festgelegt werden können. Dass dann die Rekurskommission unter Berücksichtigung dieses Kontextes und der besonderen Natur der Liegenschaftensteuer annahm, der massgebende Steuerwert entspreche den getätigten Investitionen, ist nicht zwingend und verallgemeinernd auf die heutige kantonale Rechtslage zu übertragen (vgl. dazu insbesondere das bereits erwähnte Urteil vom 15. Oktober 2004). Und wenn im Urteil ohne weitere Differenzierung dargelegt wird, bei einer im Bau befindlichen Liegenschaft seien Anlagekosten, Ertragswert und Verkehrswert - bis zum Beweis des Gegenteils - identisch, so erscheint dies in solcher Absolutheit keineswegs über alle Zweifel erhaben. Der Steuergerichtshof hat denn z.B. im bereits erwähnten Urteil vom 15. Oktober 2004 auch darauf hingewiesen, dass der Anlagewert eines Baugrundstücks zwar zur Bestimmung des Verkehrswertes herangezogen werden könne, jedoch nicht dem (auch nicht virtuellen oder potentiellen) Ertragswert entspreche, da bei einem ansteigenden Immobilienmarkt auch der konjunkturelle Mehrwert in die Investitionsstrategie einbezogen werde. Im Übrigen können ja gerade auch bei selbstbenutztem Wohneigentum Verkehrswert und Ertragswert durchaus erheblich voneinander abweichen. d) Aufgrund des klaren Wortlautes der anwendbaren Bestimmungen ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Steuerwert von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften aufgrund des Verkehrswertes des Bodens und der Bauten unter Berücksichtigung des Ertragswertes festzusetzen ist (Mischrechnung). Die Parteien sind sich nunmehr einig, dass für die zur Diskussion stehende Privatliegenschaft Art. 13 Abs. 1 des Staatsratsbeschlusses und nicht Abs. 2 der Bestimmung anwendbar ist. Umstritten ist einzig noch, ob während der Überbauung des Grundstücks zur Ermittlung des Steuerwertes ein Ertragswert von CHF 0.- (doppelt) zu berücksichtigen ist bzw. wie hoch ein allenfalls in die Berechnungsformel einzubeziehender Ertragswert ausfallen kann. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer ist es einerseits nicht so, dass einer im Bau befindlichen Liegenschaft - wohlverstanden im Hinblick auf die Bestimmung des Steuerwertes für die Vermögensbesteuerung - überhaupt kein Ertragswert zugeordnet werden kann. Diesbezüglich geht es ja nicht nur um einen aktuell tatsächlich erzielten, sondern allenfalls um den grundsätzlich möglichen Ertrag (z.B. grundsätzlich erzielbarer marktkonformer Baurechtzins des Landes). Der Steuergerichtshof hat denn auch schon verschiedentlich entschieden, dass für die Ermittlung des Ertragswertes, welcher für die Festsetzung des Steuerwertes einer Liegenschaft massgebend ist, nicht auf den tatsächlich erzielten, sondern auf den möglichen Ertrag abzustellen ist (vgl. z.B. Urteile VGer FR vom 8. März 1996 in FZR 1996 127 und 4F 03 198/199 vom 21. Dezember 2006). Bei vermieteten oder selbstgenutzten Liegenschaften wird denn grundsätzlich auch der mögliche Mietertrag oder Eigenmietwert zur Bestimmung des Ertragswertes herangezogen, wenn die tatsächliche Nutzung - aus welchen Gründen auch immer - vorübergehend entfällt. Ebenso wenig

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 stellt die Tatsache, dass der Ertragswert allenfalls nicht ohne Weiteres schematisch nach Art. 14 des Staatsratsbeschlusses ermittelt werden kann,

kein zwingendes Hindernis für dessen Berücksichtigung dar. Im Übrigen könnte die zweifache Berücksichtigung eines Ertragswertes CHF 0.- auch kaum mehr als angemessene Berücksichtigung des Ertragswertes gelten. Es ist ja nicht zu übersehen, dass im dargelegten System der Vermögensbesteuerung dem Verkehrswert grundsätzlich doch das Hauptgewicht zukommt. Eine allzu krasse Abweichung davon würde auch den harmonisierungs- und verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht mehr gerecht (vgl. dazu etwa Urteil BGer 2A.384/2004 vom 21. April 2005 E. 3.4.2). Andererseits geht es auch nicht an, die Berücksichtigung des Ertragswertes faktisch auszuschliessen, indem einfach auf die Anlagekosten zurückgegriffen wird (vgl. dazu das bereits erwähnte Urteil des Steuergerichtshofs vom 15. Oktober 2004). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann der Ertragswert einer Liegenschaft im Bau - insbesondere wenn es sich wie vorliegend um eine zur Selbstbenutzung bestimmte Liegenschaft handelt - nicht ohne Weiteres mit "dem investierten Kapital, welches dem Grundstück während der Bauphase zufließt", gleichgestellt werden. Diese Gleichsetzung ergibt sich übrigens auch nicht aus dem von der Vorinstanz angerufenen Begriff des Ertragswertes gemäss dem Schätzerhandbuch. Zudem erweist sich die Berechnungsweise der Vorinstanz als inkohärent: In der Tat ist es widersprüchlich, einerseits für das Land den Ertragswert CHF 0.- (zweifach) zu berücksichtigen und andererseits für die angefangenen Bauten von einem Ertragswert auszugehen, welcher den getätigten Bauinvestitionen gleichgesetzt wird. Schliesslich haben die Beschwerdeführer überzeugend aufgezeigt, zu welchen völlig unhaltbaren Resultaten die angewandte Formel führt. Es kann ja nicht sein, dass der Steuerwert einer im Bau befindlichen (zur Selbstbenutzung bestimmten) Liegenschaft gleich oder gar massiv höher festgesetzt wird als nach deren Vollendung. Demzufolge ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zwecks neuer Festsetzung des Steuerwertes an die Vorinstanz zurückzuweisen. 2. a) Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben. b) Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt.

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der stellvertretende Präsident entscheidet: in Anwendung von Art. 100 Abs. 1 lit. c VRG I. Direkte Bundessteuer (607 2015 41)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.