

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/266 vom 12. Februar 2014

Sg Verwaltungsgericht, 2014-02-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2012_266

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/266 du 12 février 2014

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/266 del 12 febbraio 2014

Regeste

Grundstückschätzung, Art. 34 Abs. 2, Art. 57 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Im Beschwerdeverfahren gegen Grundstückschätzungen überprüft das Verwaltungsgericht ausschliesslich Rechtsverletzungen, Unangemessenheit von Schätzungswerten kann nicht gerügt werden. Im konkreten Fall lagen die von der Vorinstanz ermittelten Schätzungswerte im Rahmen des Ermessensspielraums. Der Verkehrswert des Schätzungsobjekts richtete sich aufgrund der Zuordnung der Immobilie zu den Renditeobjekten vorliegend einzig nach dem Ertragswert im Sinne des kapitalisierten Mietwertes. Dabei war der Mietwert nicht anhand des Wertes der Liegenschaft mit all seinen Bestandteilen (Mieterausbauten) zu schätzen, sondern hatte stattdessen der effektiv erzielte Mietzins Grundlage und Ausgangspunkt der Ertragswertberechnung zu bilden. Von den effektiven Mietzinseinnahmen in Abzug gebracht werden musste allerdings vorab die von der Mieterin geschuldete Mehrwertsteuer, nachdem das Mietverhältnis voll optiert ist. Im Zusammenhang mit der Festsetzung des Kapitalisierungssatzes galt es sodann, den Eigenheiten des Schätzungsobjekts sowie des von der Grundstückeigentümerin abgeschlossenen Mietvertrages angemessen Rechnung zu tragen, sodass namentlich der Faktor für das Risiko für Mietzinsausfälle angesichts des Vorliegens eines langjährigen Generalmietvertrages auf 0% herabzusetzen war (Verwaltungsgericht, B 2012/266).

Erwägungen

E. 2

Materiell strittig unter den Parteien und im Folgenden zu prüfen ist die Bewertung resp. der Verkehrswert des Grundstückes der Beschwerdegegnerin Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen.

E. 2.1

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht können unrichtige oder unvollständige Sachverhaltsfeststellungen oder fehlerhafte Rechtsanwendungen gerügt werden (Art. 61 Abs. 1 und Abs. 2 VRP). Nicht zulässig ist dagegen die Rüge der fehlerhaften Ermessensausübung, wenn nicht geradezu ein Missbrauch oder eine Überschreitung des Ermessens geltend gemacht wird. Das Verwaltungsgericht ist nach der gesetzlichen Ordnung nicht befugt, die Ermessensausübung der Vorinstanz zu überprüfen (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 740). Schätzungen beruhen auf Tatsachenfeststellungen (vgl. F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279). Sie führen zu annäherungsweise ermittelten Zahlen. Das Verwaltungsgericht übt daher gegenüber Schätzungen dieselbe Zurückhaltung wie gegenüber verwaltungsbehördlichen

Ermessensentscheiden, und es schreitet nur ein, wenn eine Schätzung im Ergebnis offensichtlich unrichtig erscheint bzw. wenn der Rekursinstanz offenkundige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind oder wenn sie bei der Schätzung wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt hat (VerwGE B 2008/185 vom 21. April 2009; B 2006/8 vom 8. Juni 2006, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch).

E. 2.2

Nach Art. 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1, abgekürzt GGS) führt der Staat die Grundstückschätzung durch, wobei die politischen Gemeinden mitwirken. Nach Art. 4 GGS richtet sich die Schätzung eines Objektes nach den in Art. 1 GGS genannten Erlassen und Bestimmungen, u.a. dem Steuergesetz, dem Gesetz über die Gebäudeversicherung (sGS 873.1) sowie dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11). Nach Art. 57 StG entspricht der Verkehrswert von Grundstücken dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend veräussert werden. Im Übrigen regelt die Regierung die Schätzung des Verkehrswertes durch Verordnung (Art. 57 Abs. 2 StG). Art. 30 bis Abs. 1 Satz 1 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt StV) verweist dabei für die Schätzung von Verkehrswerten wiederum auf das Gesetz über die Durchführung der Grundstückschätzung bzw. indirekt auf die dazugehörige Verordnung (Verordnung über die Durchführung der Grundstückschätzung, sGS 814.11, abgekürzt VGS). Nach Art. 8 lit. a VGS werden bei der Schätzung von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken als Steuerwerte der Mietwert und der Verkehrswert des Grundstücks ermittelt. Grundlage der Schätzung bilden gemäss Art. 9 Abs. 1 VGS die allgemein anerkannten, von den massgeblichen Berufsorganisationen empfohlenen Schätzungsregeln. In der Praxis wird das Schätzerhandbuch der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten und der Schweizerischen Schätzungsexpertenkammer sowie des Schweizerischen Verbandes der Immobilientreuhänder über die Bewertung von Immobilien angewendet. Im Streitfall stützen sich Vorinstanz und Beschwerdeführer auf die im Jahr 2005 erschienenen Schätzungsrichtlinien (im Folgenden kurz: Schätzerhandbuch 2005). Diese waren im Zeitpunkt der angefochtenen Schätzung massgebend. Die aktuelle, überarbeitete Auflage des Schätzerhandbuches erschien erst im Juni 2012. Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht demgemäss dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis am Stichtag ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (Schätzerhandbuch 2005 S. 67). Er wird in der Regel unter Würdigung der Wirtschaftslage aus Real- und Ertragswert ermittelt. Je nach Situation, wie sie am Stichtag auf dem Liegenschaftsmarkt vorherrscht, kann er sich entweder vornehmlich am Real- oder am Ertragswert orientieren (Schätzerhandbuch 2005 S. 67).

E. 2.3

Bezüglich der massgebenden Rechtsgrundlagen herrscht grundsätzlich Einigkeit unter den Parteien. Einig sind sich die Parteien ferner dahingehend, dass sich der Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, aufgrund der Zuordnung der Immobilie zu den Renditeobjekten vorliegend einzig nach dem Ertragswert des Schätzungsobjekts richtet und dem Realwert keine Bedeutung zukommt (vgl. act. 2 angefochtener Entscheid E. 3; act. 1 Beschwerde Ziff. 3.4. mit Hinweis auf Schätzerhandbuch 2005 S. 67).

Unterschiedliche Auffassungen vertreten die Parteien dagegen in Bezug auf den den Ausgangspunkt der Ertragswertermittlung bildenden Mietwert des betrachteten

Grundstückes (vgl. act. 1 Beschwerde Ziff. 3.1.). Vor diesem Hintergrund ist zunächst zu prüfen, ob die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung des Mietwertes des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, als fehlerhaft bzw. rechtswidrig zu qualifizieren ist.

E. 2.3.1

Zur Schätzung des Mietwertes ist grundsätzlich auf den mittleren Preis abzustellen, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend vermietet werden (Art. 34 Abs. 2 Satz 1 StG; vgl. auch Fachdienst für Grundstückschätzung, Richtlinien und Weisungen 2008, Ziff. 4.2.1, abgekürzt Richtlinien und Weisungen 2008). Der Jahresmietwert entspricht dabei den nachhaltig erzielbaren jährlichen Einkünften (Rohertrag/Bruttomietwert) des gesamten Grundstückes ohne Abzug von Unterhalts- und Verwaltungskosten, Zinsen, Abschreibungen und Steuern. Die Nebenmietkosten für Heizung, Warmwasser, Lift, Hauswartung usw. dürfen im Rohertrag nicht enthalten sein (dazu: Schätzerhandbuch 2005 S. 62 f.). Um die angegebenen Mieten überprüfen zu können, müssen sie auf vergleichbare Werte gebracht werden. Methoden hierzu sind Vergleiche nach Nutzflächen, Umsatz, Einheitspreisen/Pauschalen. Insbesondere für Geschäfts- und Gewerbebauten kann der Mietwert auch vom Umsatz abgeleitet werden (Gastgewerbe, Länderräume usw.). Diese Methode setzt Spezialwissen beim Schätzer und verlässliche Grundlagen (Buchhaltung) voraus. Sie dient mehrheitlich als Hilfsmittel zur Überprüfung der bereits gemachten Schätzung, zumal verlässliche Prozentzahlen selten zur Verfügung stehen (Schätzerhandbuch 2005 S. 62 f.). Der Mietwert eines Grundstücks kann in der Regel nur geschätzt werden, wenn dieses vom Eigentümer gar nicht auf dem Markt angeboten wird. Bildet es hingegen Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts (z.B. Mietvertrag), so stellt sich die Frage, ob der vereinbarte Mietzins gleichzeitig auch als Mietwert zu betrachten ist. Wird der steuerlich massgebende Wert als Marktwert verstanden, so ist grundsätzlich von einem rechtsgeschäftlich zu Stande gekommenen Mietzins auszugehen. Davon abgewichen werden kann nur, aber immerhin dann, wenn der erzielte Mietertrag nicht das Ergebnis des freien Marktes ist (vgl. auch Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG). Dies trifft insbesondere zu bei Vorzugsmieten, die durch die besonderen Beziehungen unter den Parteien beeinflusst wurden (s. auch Schätzerhandbuch 2005 S. 61 f.), aber auch bei anderen besonderen Verhältnissen, wie beispielsweise reduzierten Erträgen bei Rohbaumieten. Ausschlaggebend dafür, ob der effektiv erzielte Mietertrag auch dem am Markt nachhaltig erzielbaren Mietzins entspricht, ist bei allen besonderen Verhältnissen die Frage, ob sie auch für einen möglichen Käufer des Mietobjekts bindend sind. Wenn bestimmte vorteilhafte Verhältnisse im Falle des Verkaufes nicht auf den Käufer übertragen werden können, haben sie auf die Verkehrswertschätzung keinen Einfluss, und es müssen marktorientierte Verhältnisse eingesetzt werden. Wenn die besonderen Verhältnisse auf jeden Käufer übergehen, muss abgeklärt werden, ob diese nur für eine befristete Dauer oder ob sie unbefristet lange wirken (vgl. F. Canonica, Die Immobilienbewertung, Schweizerischer Immobilienschätzer-Verband 2009, S. 187). Ein blosses Missverhältnis zwischen einem rechtsgeschäftlich vereinbarten Preis und dem von der Steuerbehörde behaupteten, durch ihre Experten geschätzten Mietwert genügt demzufolge nicht, um Letzteren als massgebend erscheinen zu lassen. Stellt sich die Steuerbehörde auf den Standpunkt, einem vertraglich vereinbarten Mietzins komme keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zu oder er entspreche nicht dem Marktwert und es sei deshalb ein (geschätzter) Mietwert als Ersatzwert beizuziehen, so macht sie eine steuermehrende Tatsache geltend, für welche sie die

Beweislast trägt.

E. 2.3.2

Die Beschwerdegegnerin hat als Eigentümerin des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, am 12./16. April 2010 mit der Genossenschaft X. St. Gallen einen ab dem 1. September 2009 für die Dauer von 20 Jahren gültigen Mietvertrag mit der Option einer zweimaligen automatischen Verlängerung um jeweils fünf Jahre abgeschlossen (act. 3/2 des Beschwerdeführers). Die Mietsache umfasst dabei das Einkaufszentrum "Y." inkl. Tankstelle, Aussenverkaufsstelle, Magazin und Umgebung, teilweise im Rohbau (Verkaufs- und Nebenflächen) sowie vollständig ausgebaut in den Bereichen der Aussenhülle und Umgebungsflächen gemäss Plänen, Schnittstellenregelung und detailliertem Baubeschrieb (act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 8.2 mit Verweis auf Ziff. 16.1). Als Entgelt wurde unter den Parteien ein Mindestmietzins in Höhe von CHF 5'818'278.00 (CHF 5'407'322.00 zzgl. 7.6 Prozent Mehrwertsteuer) vereinbart (act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 6.1), welcher auch bei einem allfälligen Wegfall der Mehrwertsteuerpflicht der Mieterin weiterhin zu bezahlen ist (act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 13.1). Änderungen des Mehrwertsteuersatzes berechtigen die Beschwerdegegnerin als Vermieterin zu einer entsprechenden Mietzinsanpassung auf den Zeitpunkt, auf den die Satzänderung in Kraft tritt. Eine erstmalige Anpassung des Mindestmietzins erfolgte entsprechend mit der Erhöhung des geltenden Mehrwertsteuersatzes auf 8 Prozent per 1. Januar 2011. Seit diesem Zeitpunkt beträgt der Mietzins (inkl. Mehrwertsteuer) CHF 5'839'908.00. Der Beschwerdegegnerin kommt zudem die Befugnis zu, 80 Prozent des Mindestmietzinses einmal jährlich den Veränderungen des Landesindexes der Konsumentenpreise des Bundesamtes für Statistik anzupassen (s. dazu act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 6.1). Im Mietzins nicht inbegriffen und aufgrund der Pauschalvermietung von der Mieterin separat direkt zu bezahlen sind sämtliche Heiz- und Nebenkosten (vgl. act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 7.). Die Mieterin übernimmt im Weiteren die Hauswartung und das gesamte Facility-Management für das gesamte Grundstück zu ihren Lasten. Beim vertraglich vereinbarten Mietzins handelt es sich somit um den effektiven jährlichen Bruttomietwert der Beschwerdegegnerin. Ausgehend von dem unter den Parteien vereinbarten Mietzins, der Indexierung desselben sowie der Tatsache, dass die Schätzung für zehn Jahre Gültigkeit haben soll (vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. a GGS) setzte die Vorinstanz den Mietwert des betrachteten Grundstücks auf CHF 6'000'000.00 fest (vgl. act. 2, angefochtener Entscheid E. 4.a.dd). Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht betonte sie dabei, dass die von der Mieterin im Rahmen des Mietverhältnisses mit der Beschwerdegegnerin als Grundstückseigentümerin getätigten Ausbauten (vgl. act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 8.5) bei der Bewertung des Grundstücks unberücksichtigt zu bleiben hätten, nachdem vom Mietvertrag lediglich das Gebäude im Rohbau erfasst werde.

E. 2.3.3

Es liegen vorliegend auf den ersten Blick keinerlei Anhaltspunkte vor, welche den Schluss zuliessen, dass der zwischen der Beschwerdegegnerin und der Genossenschaft X. St. Gallen, welche das Mietobjekt bereits seit 1. August 1973 benutzt, vereinbarte Mietzins nicht dem Markt entsprechen würde und der Mieterin eine Vorzugsmiete eingeräumt worden wäre. Dies wird auch vom Beschwerdeführer nicht vorgebracht. Die Vereinbarung eines Vorzugsmietzinses wäre überdies mit Blick auf Art. 51c Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40), wonach die

von Vorsorgeeinrichtungen wie der Beschwerdegegnerin abgeschlossenen Rechtsgeschäfte marktüblichen Bedingungen entsprechen müssen, nicht zulässig. Von Seiten des Beschwerdeführers ebenfalls nicht geltend gemacht wird daneben, dass die ausgewiesenen Mieterträge nicht ortsüblich seien. Angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Mietvertrages über ein nicht voll ausgebautes Mietobjekt drängt sich allerdings die Frage auf, ob das bestehende Mietverhältnis unverändert auf einen potentiellen Käufer des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, übergehen würde bzw. – damit einhergehend - ob die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, die Mietausbauten hätten im Rahmen der Ermittlung des Mietwertes im gegebenen Fall unberücksichtigt zu bleiben. Auf Seite 62/63 des Schätzerhandbuchs 2005 wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass vom Mieter vorgenommene Um-, Ein- oder Ergänzungsbauten, die nach Beendigung des Mietverhältnisses nicht beseitigt werden können oder dürfen bzw. Bestandteil des Mietobjekts werden und den Mietwert beeinflussen, im Mietwert mit enthalten sind. Bringt ein Mieter anstelle des Eigentümers eines Mietobjektes bauliche Werte in eine Immobilie ein, entstehen mit anderen Worten besondere Vermögensverhältnisse, die den Immobilienwert beeinflussen können. Bei der Schätzung solcher Objekte sind die am Bewertungsstichtag gültigen Vertragsregelungen ausschlaggebend (vgl. F. Canonica, a.a.O., S. 201). Entsprechend sind Mietwerte unter Zuhilfenahme der geltenden Mietverträge auf ihre Nachhaltigkeit und auf ihre mietrechtliche Durchsetzbarkeit hin zu überprüfen (vgl. Schätzerhandbuch 2005 S. 62). Vorliegend hat die Genossenschaft X. St. Gallen als Mieterin der Liegenschaft der Beschwerdegegnerin auf dem Grundstück Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, unstreitig Mieterausbauten vorgenommen, hätte sie den ihr von der Beschwerdegegnerin im Rahmen des Mietvertrages zur Verfügung gestellten Rohbau doch ansonsten überhaupt nicht gewerblich nutzen können (vgl. dazu auch act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 8). Die Mieterausbauten gehen dabei nach dem Willen der Parteien des Mietvertrags bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos auf die Beschwerdegegnerin als Vermieterin über (act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 10.2). Die von der Genossenschaft X. St. Gallen vorgenommenen Ausbauten an der Immobilie der Beschwerdegegnerin ändern allerdings nichts an dem am Stichtag erzielbaren Mietwert der beschwerdegegnerischen Immobilie. Auch ein beliebiger Dritter als Käufer des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, könnte mit der Vermietung des Grundstücks keinen höheren Ertrag erzielen als den am Stichtag massgebenden, der Teuerung angepassten Mietzins. Nachdem das vorliegend zur Beurteilung stehende Mietverhältnis auf eine bestimmte Dauer vereinbart wurde, endet es ohne Kündigung mit Ablauf dieser Dauer (Art. 266 Abs. 1 OR). Vorzeitig aufgelöst werden kann das Vertragsverhältnis lediglich bei Vorliegen eines ausserordentlichen Kündigungsgrundes. Dem Mieter ist es allerdings gestattet, das Mietverhältnis mit schriftlicher Zustimmung der Beschwerdegegnerin auf einen Dritten zu übertragen, wobei die Beschwerdegegnerin die Zustimmung nur aus wichtigen Gründen verweigern kann (act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 12.2; Art. 263 Abs. 1 und Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, abgekürzt OR). Würde das Grundstück auf der anderen Seite vor Ablauf der Vertragsdauer an einen Dritten verkauft, hätte der Käufer den geltenden Mietvertrag mit der Genossenschaft X. St. Gallen zu übernehmen und das Mietverhältnis für die Dauer des befristeten Vertrages unverändert weiterzuführen (Art. 261 Abs. 1 OR). Nur bei dringendem Eigenbedarf könnte der neue Vermieter vorzeitig kündigen (Art. 261 Abs. 2 lit. a OR). Dadurch, dass sich die Mieterin allerdings im gegebenen Fall von ihrem im

Mietvertrag vorgesehenen Recht, den Vertrag im Grundbuch vormerken zu lassen, Gebrauch gemacht hat (act. 3/2 des Beschwerdeführers, Anmeldung im Tagebuch sowie Ziff. 13.3 des Mietvertrages), würde sie diese Vormerkung selbst vor einer Eigenbedarfskündigung schützen (Art. 261b Abs. 2 OR). Eine Erhöhung des von der Genossenschaft X. St. Gallen geschuldeten Mietzinses - insbesondere auf den vom Beschwerdeführer geschätzten Betrag über CHF 9'716'120.00 - wäre wiederum gemäss den Bestimmungen des Mietrechts im Obligationenrecht ebenfalls nicht realisierbar. So kann der Mietzins grundsätzlich nur dann erhöht werden, wenn die Teuerung steigt, der Referenzzinssatz angehoben wird oder grössere Umbauten gemacht worden sind (Art. 12 ff. der Verordnung über die Miete und Pacht von Wohn- und Geschäftsräumen, SR 221.213.11). Im gegebenen Fall wurde der vertraglich vereinbarte Mietzins aber gerade nach und unter Berücksichtigung der umfassenden Sanierung des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, festgesetzt. Er wurde zudem regelmässig der Teuerung angepasst. Die Um- und Ausbaukosten des Mieters (Mieterausbau) dürfen auf der anderen Seite nicht in die Mietzinsberechnung einfließen. Hätten die Parteien nicht ausdrücklich einen Rohbaumietvertrag abgeschlossen, welcher sich gerade dadurch auszeichnet, dass das Mietobjekt in einem unfertigen Zustand zu einem regelmässig tieferen Mietzins vermietet wird und der Ausbau durch den Mieter erfolgt, würden die Ausbauarbeiten im Gegenteil u.U. sogar eine Mietsenkung rechtfertigen. Am Bewertungsstichtag bewirken die von der Genossenschaft X. St. Gallen vorgenommenen Ausbauten somit keine Steigerung des marktüblichen Ertrags des Grundstückes Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen. Die vorliegenden besonderen Verhältnisse sind nach dem Gesagten auch für einen möglichen Käufer bindend, sodass sich die von Seiten des Beschwerdeführers (sinngemäss) vorgebrachte Behauptung, der von der Beschwerdegegnerin als Grundstückseigentümerin effektiv erzielte Mietertrag entspreche nicht dem am Markt erzielbaren Mietzins, als haltlos erweist. Eine Miete, wie sie vom Beschwerdeführer als marktüblich geschätzt wird, ist (mietrechtlich) nicht durchsetzbar und somit nicht erzielbar. Dies auch nicht nach Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen der Beschwerdegegnerin und der X. Genossenschaft St. Gallen. Bei der im vorliegenden Fall gegebenen Rohbaumiete wird dem Mieter explizit ein Raum in unausgebautem, rohem oder nicht voll ausgebautem Zustand überlassen, der vom Mieter selber nach seinen Vorstellungen z.B. als ein auf seine Bedürfnisse zugeschnittenes Verkaufslokal ausgebaut oder vollendet wird. Als Vorteile der Rohbaumiete sind daher die hohe Flexibilität für die individuellen, spezifisch gewollten Ausbauten, die eigene Planung und Abdeckung individueller Bedürfnisse, vor allem hinsichtlich der Ausrichtung von Einkaufszentren, und eine günstigere Nettomiete anzusehen. Dem Mieter nützt, dass er das Mietobjekt nach seinen spezifischen Bedürfnissen, nach seinem Ladenbaukonzept einrichten und während der Mietdauer amortisieren kann. Mit der Beschwerdegegnerin (vgl. act. 8/1 der Vorinstanz, S. 6) ist daher auf den gegebenen Fall bezogen festzuhalten, dass die von der X. Genossenschaft St. Gallen getätigten Mieterausbauten im Falle eines frühestens im Jahr 2029 (resp. spätestens im Jahr 2039) zu vollziehenden Mieterwechsels für den Neumieter regelmässig zum grossen Teil unbrauchbar sein werden. Der Mieterausbau wurde individuell auf die Bedürfnisse der Genossenschaft X. St. Gallen und deren Untermieter zugeschnitten. Er unterliegt dabei einem permanenten Wandel bzw. Erneuerungsbedarf und ist schnell abzuschreiben. Die Chancen, ein Gebäude in der vorliegenden Grössenordnung mit der bestehenden Infrastruktur an einen neuen Mieter zu einem höheren Mietzins zu vermieten, sind folglich erheblich geringer, als wenn es erneut im Rohbau (allenfalls Edelrohbau) vermietet werden

könnte. Mit der Rohbaumiete bezweckt ein Investor denn auch regelmässig nicht die langfristige Steigerung des Mietwertes seines Grundstücks durch Ausbauten, sondern die Sicherung einer konstanten Rendite, wird das Leerstandsrisiko doch vom Betreiber getragen. Die im Rahmen des Mietvertrages unter Ziff. 10.2 statuierte Regelung (vgl. act. 3/2 des Beschwerdeführers), wonach der Mieterausbau bei Beendigung des Mietvertrages entschädigungslos auf den Vermieter übergeht, wurde demgemäss auch primär zum Vorteil der Mieterin getroffen, um ihr einen kostspieligen Rückbau zu ersparen. Die Beschwerdegegnerin wird ihre Liegenschaft jedoch im Zeitpunkt der Vertragsbeendigung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht im Zustand des Mieterausbaus weitervermieten, sodass davon ausgegangen werden kann, dass mit der Vermietung des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, auch nach Beendigung des Mietvertrages kein wesentlich höherer, den Wert der bis zu diesem Zeitpunkt getätigten Mieterausbauten berücksichtigender Mietzins erzielt werden kann. Mit der Vorinstanz ist demgemäss zu betonen, dass der von der Beschwerdegegnerin effektiv erzielte Mietzins Grundlage der Berechnung des Mietwertes des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, zu bilden hat. Der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung, wonach das Grundstück der Beschwerdegegnerin mit seinen Bestandteilen (Mieterausbauten) zu schätzen ist, ist demgegenüber zumindest im Zusammenhang mit der Schätzung des Mietwertes – anders als bei der Ermittlung des Realwertes oder des Gebäudeversicherungswertes (vgl. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die Gebäudeversicherung, sGS 873.11) – nicht zu folgen. Der Beschwerdeführer führt denn auch nicht näher aus, weshalb im gegebenen Fall ein höherer Mietertrag nachhaltig erzielbar und durchsetzbar sein sollte. Auch werden keine Vergleichszahlen für andere tatsächlich vermietete Gewerberäume vorgelegt. Die Ausführungen des Beschwerdeführers zum sachenrechtlichen Akzessionsprinzip (vgl. act. 1, Beschwerde Ziff. 3.2.) andererseits sind im vorliegenden Verfahren unbehelflich.

E. 2.3.4

Nach dem Gesagten ist die von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung des Mietwertes des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, ausgehend von dem von der Beschwerdegegnerin faktisch erzielten Mietertrag grundsätzlich nicht zu beanstanden. Im Gegensatz zu dem vom Beschwerdeführer geschätzten erscheint ein Mietwert von CHF 6'000'000.00 (inkl. Mehrwertsteuer) nämlich sowohl dauerhaft erzielbar als auch mietrechtlich durchsetzbar.

E. 2.3.5

An diesem Ergebnis vermag auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf den Entscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 1996 in Sachen W. AG nichts zu ändern. Wie der Beschwerdeführer selbst im Rahmen des Einspracheentscheids vom 28. März 2012 festhält (Vi-act. 2/1, S. 2), richtete sich der damalige Rekurs gegen die Grundsteuerveranlagung und nicht die Schätzung des Verkehrswertes. Über die Zulässigkeit der Verkehrswertschätzung wurde gerade kein Entscheid gefällt, weil die massgebliche Verkehrswertschätzung bereits rechtskräftig war. Die Vorinstanz wies die Rekurrentin in ihrem Entscheid sogar explizit darauf hin, dass sie eine neue Grundstückschätzung verlangen könne, um ihre Rechtsauffassung geltend zu machen (vgl. auch act. 7, S. 1).

E. 2.3.6

Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer sodann auch aus der von der Beschwerdegegnerin in Auftrag gegebenen Wertanalyse der A. & B. AG vom 6. April 2011. So beruht diese Analyse nicht nur auf einer anderen Bewertungsmethode, sie gelangt darüber hinaus auch zum Ergebnis, dass das Mietpotenzial für die Generalmiete des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, mit geschätzten CHF 5'484'000.00 dem tatsächlich von der Genossenschaft X. St. Gallen geschuldeten Mietzins entspreche (vgl. Vi-act. 7/7.4, S. 17) - der effektiv von der Beschwerdegegnerin erzielte Mietertrag somit als marktkonform zu betrachten sei.

E. 2.3.7

Eine Korrektur des von der Vorinstanz ermittelten Mietwertes ist schliesslich aber dennoch insofern angezeigt, als die Mehrwertsteuer im Rahmen der Ermittlung des Mietwertes vorliegend gänzlich unberücksichtigt zu bleiben hat. Nachdem es im zur Beurteilung stehenden Fall um einen voll optierten Mietverhältnis geht, ist vielmehr korrekterweise mit dem reinen Nettomietzins zu operieren. Bei der erhobenen Mehrwertsteuer handelt es sich denn auch um einen reinen Durchlaufposten. Unter dem Strich verbleibt der Beschwerdegegnerin als Vermieterin auf der Einnahmenseite trotz eines um die Mehrwertsteuer erhöhten Mietzinses einzig der Nettomietzins, so wie vor der Optierung, weshalb dieser Ausgangspunkt für die Ertragswertschätzung zu bilden hat. Würde die Mehrwertsteuer demgegenüber bei der Ermittlung des Mietwertes mitberücksichtigt, wäre das Mietverhältnis ausnahmslos so zu betrachten, als hätte eine Optierung nie stattgefunden. Dies müsste im Zusammenhang mit der Festsetzung des Kapitalisierungssatzes dazu führen, dass der Faktor für die Betriebskosten um mind. 0.5 Prozent zu erhöhen wäre. Ohne freiwillige Versteuerung der Mietzinseinnahmen würde die Vermieterin nämlich im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung ausgenommene Umsätze realisieren und so die Mehrwertsteuer, die sie insbesondere von ihren Handwerkern in Rechnung gestellt bekommt, nicht als Vorsteuerabzug geltend machen können. Sie wäre mit anderen Worten nicht berechtigt, die ihr belastete Vorsteuer aus allen Rechnungen, die sie im Zusammenhang mit der Immobilie erhält (laufender Unterhalt, Investitionen usw.) von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geschuldeten Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen. Die Aufwandsituation bei der Vermieterin würde sich entsprechend verschlechtern; ein Umstand, dem – wie gesagt – bei der Kapitalisierung des Mietwertes Rechnung zu tragen wäre. Die einseitige Betrachtungsweise des Umstandes, dass die Parteien vorliegend einen optierten Mietvertrag abgeschlossen haben, ist somit nicht statthaft. In diesem Punkt kann der Schätzung der Vorinstanz nicht gefolgt werden. Sie kann die Optierung des Mietvertrages nicht bei der Ermittlung des Mietwertes berücksichtigen und sie anschliessend bei der Festsetzung des Kapitalisierungssatzes ausser Acht lassen.

E. 2.3.8

Ausgehend von dem unter den Parteien vereinbarten Mindestmietzins in Höhe von CHF 5'407'322.00 (exkl. Mehrwertsteuer), der Indexierung desselben sowie der Tatsache, dass die Schätzung für zehn Jahre Gültigkeit haben soll (vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. a GGS) rechtfertigt es sich daher, den Mietwert des betrachteten Grundstücks auf CHF 5'600'000.00 (exkl. Mehrwertsteuer) festzusetzen.

E. 2.4

Zu prüfen bleibt die Ermittlung des Ertragswertes. Dieser ist der kapitalisierte jährliche Mietwert eines Grundstücks und entspricht dem Barwert einer ewigen Rente. Er ergibt sich

rechnerisch aus der Division des mit 100 multiplizierten jährlichen Mietwertes durch den Kapitalisierungssatz (Schätzerhandbuch 2005 S. 61). Die Höhe des Kapitalisierungssatzes wiederum wird im Wesentlichen durch die Kapitalkosten und durch die Bewirtschaftungskosten bestimmt (Schätzerhandbuch 2005 S. 64). Der Zinssatz für die Kapitalkosten entspricht dabei dem objektspezifischen Hypothekarzinsatz der massgeblichen Referenzbank am Ort der gelegenen Sache (Schätzerhandbuch 2005 S. 64). Die Bewirtschaftungskosten sind diejenigen Kosten, welche im Zusammenhang mit der ordnungsgemässen Bewirtschaftung eines Grundstücks entstehen und die dem Mieter nicht direkt überbunden werden können (Eigentümerlasten). Gemessen am Total des Mietwertes wird deren Höhe bestimmt durch die Betriebskosten, Unterhaltskosten, Verwaltungskosten, Risiko für Mietzinsausfälle, und Abschreibungen und Rückstellungen (vgl. Schätzerhandbuch 2005 S. 64 f.).

E. 2.4.1

Die Vorinstanz hat einen Kapitalisierungssatz von 7.5 Prozent angenommen. Sie berücksichtigte den Kapitalzins mit 4.0 Prozent, die Betriebskosten mit 0.25 Prozent, den Unterhalt mit 1.0 Prozent, die Verwaltungskosten mit 0.25 Prozent und das Risiko für Mietzinsausfälle mit 0.5 Prozent sowie Abschreibungen und Rückstellungen mit 1.5 Prozent. Demgegenüber beantragt der Beschwerdeführer im Rahmen der Beschwerdeschrift neu einen Kapitalisierungssatz von 4.71 Prozent, wobei er im Gegensatz zur Vorinstanz die Betriebskosten mit 0.16 Prozent, die Unterhaltskosten mit 0.15 Prozent, die Verwaltungskosten und das Risiko für Mietzinsausfälle mit jeweils 0.0 Prozent sowie Abschreibungen und Rückstellungen mit 0.75 Prozent veranschlagt. Vorab ist festzustellen, dass das Verwaltungsgericht im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG), sodass das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP in diesem Rechtsbereich nicht gilt (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008 E. 2.1). Der von der Vorinstanz aus dem Einspracheentscheid des Beschwerdeführers vom 28. März 2012 übernommene Kapitalisierungssatz kann daher in der Folge einer Kontrolle unterzogen werden, obschon er im Verfahren vor der Vorinstanz unbestritten geblieben ist.

E. 2.4.2

Im vorliegend massgebenden Zeitpunkt Ende 2010 betrug der Satz für die Kapitalkosten bei gewerblicher und industrieller Nutzung von Grundstücken 4.0 Prozent (vgl. Fachdienst für Grundstücksschätzung, Kreisschreiben vom 31. Dezember 2009, Ziff. 1.1). Bezüglich der Höhe des massgeblichen Zinssatzes für die Kapitalkosten besteht denn auch Einigkeit unter den Parteien. Zu den Kapitalkosten kommen Zuschläge für die Bewirtschaftungskosten des Grundstücks hinzu. Bei Geschäfts- bzw. Gewerbebauten wie der vorliegenden fallen die Zuschläge dabei erfahrungsgemäss höher aus als bei Mehrfamilienhäusern oder Wohnhäusern (vgl. S. 65 des Schätzerhandbuches 2005). Ein Blick auf die von der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten sowie der Schweizerischen Schätzungsexperten-Kammer herausgearbeiteten Erfahrungssätze macht in diesem Zusammenhang deutlich, dass sich die Vorinstanz mit einem Zuschlag von 3.5 Prozent zwar am oberen Rand der Skala, jedoch immer noch innerhalb der angegebenen Bandbreite bewegt. Nachdem die Zuschläge für die Bewirtschaftungskosten objektspezifisch festgelegt werden müssen, können sie – wie die Vorinstanz zutreffend anführt – zudem durchaus von den angegebenen Bandbreiten abweichen (vgl. Ziff. 4.2.2 der Richtlinien und Weisungen 2008). Den Eigenheiten des das betrachtete Schätzungsobjekt

betreffenden Mietvertrages hat die Vorinstanz in diesem Sinne insofern Rechnung getragen, als sie den Zinssatzzuschlag für die Betriebs-, Unterhalts- und Verwaltungskosten mit insgesamt 1.5 Prozent tiefer als üblich eingesetzt hat (vgl. Erfahrungssätze S. 270 Schätzerhandbuch 2005). Der von der Vorinstanz für Abschreibungen und Rückstellungen eingesetzte Wert von 1.5 Prozent liegt wiederum in der Tatsache begründet, dass das Schätzungsobjekt als intensiv genutztes Gebäude in seiner Gesamtheit einer stärkeren Abnutzung und schnelleren Demodierung als andere Gebäude unterliegt. Der Lebenszyklus eines Einkaufszentrums beträgt insofern lediglich rund zehn Jahre (vgl. A. Güntert, Shopping Center: die serbelnden Supertanker, Bilanz 22. Dezember 2013, abrufbar unter www.bilanz.ch/unternehmen/shoppingcenter-die-serbelnden-supertanker-334476; NZZ, Schöne neue Mall, 29. Oktober 2010, abrufbar unter www.nzz.ch/aktuell/startseite/schoene-neue-mall-1.8183524). Bereits vor Ablauf dieses Zyklus ist eine Revitalisierung des Einkaufszentrums, verbunden mit baulichen Eingriffen, angezeigt, wobei gerade die von der Vermieterin unterhaltene Fassade als Visitenkarte des Gebäudes, aber auch die Parkplätze und die Umgebungsgestaltung besonderer Aufmerksamkeit bedürfen. Der von der Vorinstanz eingesetzte Wert ist – entgegen der Ausführungen des Beschwerdeführers – nicht als offensichtlich zu hoch einzustufen. Im Gegenteil, offenbart doch in diesem Zusammenhang ein Blick auf die vom Beschwerdeführer veröffentlichten Abschreibungsrichtlinien (vgl. Merkblatt 18 des Beschwerdeführers), dass für Schätzungsobjekte wie dem vorliegenden ohne weiteres auch ein ungleich höherer Abschreibungssatz hätte gewählt werden können. Nicht gefolgt werden kann demgegenüber dem Vorbringen der Vorinstanz, der vergleichsweise hohe Zuschlag für Mietzinsausfälle würde sich damit rechtfertigen, dass es sich beim Objekt um ein vermietetes Einkaufszentrum handelt (vgl. act. 2, angefochtener Entscheid E. 4.b.aa). So hat die Beschwerdegegnerin mit der Genossenschaft X. St. Gallen vorliegend einen ab dem 1. September 2009 für die Dauer von 20 Jahren gültigen Generalmietvertrag abgeschlossen, dies sogar mit der Option einer zweimaligen automatischen Verlängerung. Die Beschwerdegegnerin sieht sich somit während der Schätzungsperiode keinem Wagnis auf Mietzinsausfall gegenüber. Das Leerstandrisiko wurde auf die Generalmieterin übertragen. Mit dem Beschwerdeführer ist daher festzuhalten, dass das Risiko für Mietzinsausfälle in der Ertragswertberechnung nicht zu berücksichtigen ist. Es sind 0.0 Prozent einzusetzen.

E. 2.4.3

Der von der Vorinstanz gewählte Kapitalisierungssatz ist mangels Vorliegens eines Leerstandrisikos für die Beschwerdegegnerin um 0.5 Prozent zu kürzen. Im Hinblick auf die anwendbaren Schätzungsrichtlinien erweist sich daher vorliegend ein Kapitalisierungssatz von 7.0 Prozent als angemessen. Die Division des mit 100 multiplizierten jährlichen Mietwertes in Höhe von CHF 5'600'000.00 (exkl. Mehrwertsteuer) durch den Kapitalisierungssatz von 7.0 Prozent ergibt dabei einen Ertragswert von CHF 80'000'000.00, sodass die Schätzung der Vorinstanz im Ergebnis nicht als unangemessen zu beanstanden ist.

E. 2.4.4

Die anhand der Richtlinien ermittelte Bewertung ist stets daraufhin zu überprüfen, ob sie dem fraglichen Objekt entspricht. Im vorliegenden Fall ermittelte die Vorinstanz einen Verkehrswert von CHF 80'000'000.00. Ein solcher Verkehrswert dürfte – entgegen der diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers - angesichts der konkreten baulichen Nutzung des Grundstücks durchaus realistisch sein. Ein potentieller Erwerber des

Schätzungsobjekts beabsichtigt, ein Einkaufszentrum als Renditeobjekt zu erwerben. Von Relevanz für den Käufer ist dabei zwar durchaus, ob bzw. wann zuletzt in das Objekt reinvestiert wurde. Die Frage, ob Mieterausbauten vorgenommen wurden und welcher Wert diesen zukommt, ist für ihn demgegenüber eher von zweitrangiger Bedeutung, solange er einen Generalmieter hat, welcher ihm eine konstante Rendite einbringt. Dies selbst für den Fall, dass im Mietvertrag wie vorliegend eine Regelung vorgesehen ist, wonach der Mieterausbau bei Beendigung des Mietvertrages entschädigungslos auf den Vermieter übergeht (vgl. act. 3/2 des Beschwerdeführers, Ziff. 10.2). Indem Mieterausbauten nämlich individuell auf die Bedürfnisse des Generalmieters und dessen Untermieter zugeschnitten werden und dabei einem permanenten Wandel bzw. Erneuerungsbedarf unterliegen, wird der Vermieter nach Ablauf eines langjährigen Mietvertrags vor der Neuvermietung des Einkaufszentrums einen Grossteil der Ausbauten auf eigene Kosten zurückbauen und/oder zumindest renovieren lassen müssen. Mieterausbauten führen mit anderen Worten regelmässig nur für den betreffenden Mieter zu einem Mehrnutzen, nicht aber für den Eigentümer; im Gegenteil, er wird latent belastet.

E. 3

Zusammenfassend gelangt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass der Vorinstanz im Ergebnis keine fehlerhafte Schätzung vorgehalten werden kann. Die Verkehrswertschätzung bewegt sich im Rahmen des der Vorinstanz zustehenden Ermessens, in welches das Verwaltungsgericht nicht eingreifen darf. Folglich ist die Beschwerde gegen die angefochtene Verkehrswertschätzung des Grundstücks Nr. 0000, Grundbuch St. Margrethen, abzuweisen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 7. November 2012 mit einem Verkehrswert von CHF 80'000'000.00 zu bestätigen.

E. 4

Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu Lasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 8'000.00 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf ihre Erhebung wird nicht verzichtet (Art. 95 Abs. 3 VRP). Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen. Die Beschwerdegegnerin wiederum hat sich im Verfahren vor Verwaltungsgericht nicht vernehmen lassen und entsprechend auch keinen Antrag auf ausseramtliche Entschädigung gestellt (Art. 98bis VRP und Art. 98ter VRP in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen. 2./ Die amtlichen Kosten von CHF 8'000.00 werden dem Staat auferlegt. 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W. Der Präsident: Die ao. Gerichtsschreiberin: lic.
iur. Beda Eugster MLaw Sonja Güntert

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