

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2010.6 vom 29. März 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-03-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2010.6

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2010.6 du 29 mars 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2010.6 del 29 marzo 2011

Regeste

Grundstückgewinnsteuer. - Verkehrswert vor 20 Jahren; Abbruchobjekt. Aufwendungen des Liegenschaftenhändlers. Bildet ein Baugrundstück mit einem darauf (im Stockwerkeigentum) zu erstellenden Gebäude Gegenstand des Kaufvertrags, so ist der zuvor abgebrochene Altbau (ungeachtet dessen Zustands) bei den Anlagekosten am Stichtag vor 20 Jahren nicht zu berücksichtigen (E. 4b). Auch wenn der Veräusserer als Liegenschaftenhändler zu würdigen ist, kann der Wert des beseitigten Altbaus nicht als anrechenbare Aufwendung qualifiziert werden (E. 5a).

Erwägungen

E. 2

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

E. 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 (Richner/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 Besitzesdauer als Grundstückgewinn 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 Grundstückgewinns als "unverdienten" Wertzuwachs zu gewährleisten, verlangt der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, dass sich Erlös und Anlagewert auf das 2 GR.2010.6

- 5 - 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.

E. 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 2 GR.2010.6

- 6 - 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, 2 GR.2010.6

- 7 - 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 Pflichten 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.

E. 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 Aufwendung, 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 Pflichten wirtschaftlich betrachtet keine Aufwendung 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 2 GR.2010.6

- 8 - 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. ¼ 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 2 GR.2010.6

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

E. 6

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses und zu folgender Neuberechnung der Grundstückgewinnsteuern: GR-Nr. 2006/... GR-Nr. 2006/... GR-Nr. 2006/... unverkauft/ HÄ vom 01.09.2006 HÄ vom 22.09.2006 HÄ vom 07.12.2006 Total
Erwerber: E Erwerber: F Erwerber: D 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

E. 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. 2 GR.2010.6

- 10 -

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