

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.26 vom 28. Januar 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-01-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2011.26](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2011.26)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.26 du 28 janvier 2011

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.26 del 28 gennaio 2011

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Wertvermehrnde Aufwendungen bei Umbauten. Rückweisung ins Einschätzungsverfahren, da die Rekursgegnerin hinsichtlich der wertvermehrnden Aufwendungen nach einmaliger, nur teilweise erfüllter Mitwirkungsaufforderung zu einer gewöhnlichen Schätzung schritt, anstatt den Pflichtigen abzumahlen und die anrechenbaren Aufwendungen bei fortdauerndem unklaren Sachverhalt nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen.

## Erwägungen

### E. 2

GR.2011.26

- 9 -

### E. 4

Im wieder aufzunehmenden Veranlagungsverfahren ist den im Rekursverfahren vorgebrachten Argumenten des Pflichtigen teilweise Rechnung zu tragen. a) Verkehrswert vor 20 Jahren für die Teilparzelle altKat.Nr. In Anbetracht dessen, dass der Pflichtige seinen Grundbesitz durch Zukauf von benachbarten Grundstücken vergrössern konnte und am 16. August 1988 für den Erwerb von 100 m<sup>2</sup> Land einen Preis von umgerechnet Fr. 500.-/m<sup>2</sup> und am 7. November 1995 für den Erwerb von 3'048 m<sup>2</sup> Land mit einem auffälligen Chalet und zwei Nebengebäuden (altKat.Nr.) einen Kaufpreis von Fr. 875.70/m<sup>2</sup> bezahlt hatte, erweist sich der von der Rekursgegnerin geschätzte relative Landwert von Fr. 1'300.-/m<sup>2</sup> per 2. Juni 1990 nicht als augenscheinlich zu tief, sondern, was den Landwertanteil betrifft, im Gegenteil sogar als wohlwollend bemessen. Denn aus der Bodenpreisstatistik des statistischen Amtes des Kantons Zürich lässt sich für die Gemeinde B kein höherer Landwert ableiten. Die Modellwerte für Wohnbauland lagen im Median, d.h. dem Wert, der mit hoher Wahrscheinlichkeit von der Hälfte der Verkäufe unter- bzw. überschritten worden wäre, im Jahr 1988 bei Fr. 476.-/m<sup>2</sup>, im Jahr 1990 bei Fr. 590.-/m<sup>2</sup> und im Jahr 1995 bei Fr. 659.-/m<sup>2</sup> ([www.web.statistik.zh.ch](http://www.web.statistik.zh.ch), besucht am 4. Oktober 2011). Ausserdem herrschten im Juni 1990 – im Gegensatz zum Juni 2010 – ungünstige Marktverhältnisse, da aufgrund starker Preissteigerungen Ende der Achtzigerjahre und der hohen Zinsen für Hypotheken (bei der ZKB zwischen 6 ¼% [Altbestand] bis 7 ½% [Neubestand] mit ansteigender Tendenz, [www.zkb.ch](http://www.zkb.ch)) kaum noch eine Nachfrage nach Grundstücken bestand. Da der Marktwert eines Grundstücks wesentlich von Angebot und Nachfrage abhängt, bestehen deshalb aus der Sicht des Steuerrekursgerichts Zweifel, ob im Juni 1990 für das veräusserte Grundstück mit einem Landanteil von 1'388 m<sup>2</sup> (ohne 47 m<sup>2</sup> Trottoirland) ein Landwert von Fr. 1'865'500.- (Fr.

1'344.- /m<sup>2</sup>), geschweige denn ein solcher von Fr. 2'000.000.- (= Fr. 1'440.90/m<sup>2</sup>) gemäss den Vorstellungen des Pflichtigen erzielbar gewesen wäre. Der Landwert des später abgetretenen Trottoirlands (47 m<sup>2</sup>) ist entgegen der Auffassung der Rekursparteien beim Anlagewert des veräusserten Grundstücks nicht zu berücksichtigen. Denn bei der entgeltlichen Abtretung von Trottoirland handelt es sich um einen eigenständigen grundsteuerpflichtigen Tatbestand. Erlös und Anlagewert für das enteignete Land sind bei dieser Handänderung zu berücksichtigen. Eine Zurechnung der Anlagekosten auf die im Eigentum des Pflichtigen verbliebenen Grundstücke ist nur möglich, wenn bei der Gewinnermittlung ein Verlust resultiert und die Voraussetzungen für eine Verlustverrechnung nach § 224 Abs. 3 StG erfüllt sind. 2 GR.2011.26

- 10 - Wie es sich mit dem ebenfalls streitigen Gebäudewert und den Umgebungs- und Erschliessungskosten verhält, die der Pflichtige auf der Grundlage der effektiven Baukosten bei der Erstellung im Jahr 1986 (Fr. 3'004'530.-) und den nachträglichen Kosten bis zum Stichtag per 2. Juni 1990 (Fr. 166'897.-) durch Indexierung mit dem Baukostenindex und unter Berücksichtigung einer Altersentwertung von 4% auf Fr. 3'655'582.- schätzt, kann nicht beurteilt werden, da mangels Einreichung entsprechender Aufstellungen nicht klar ist, aus welchen Einzelpositionen sich die Baukosten im Jahr 1986 zusammensetzen. Allgemein ist festzustellen, dass der Verkehrswert einer Immobilie nicht nur von den tatsächlichen Kosten, sondern auch von vielen anderen Faktoren, u.a. von Angebot und Nachfrage beeinflusst wird, so dass der Verkehrswert nicht unbedingt den tatsächlich investierten Kosten entsprechen muss. Diesbezüglich waren die Rahmenbedingungen im Juni 1990 wie dargelegt ungünstig, so dass mit wirtschaftlichen Einbussen zu rechnen gewesen wäre. Hinzu kommt, dass später nachgerüstete Anlagen immer teurer sind als einmalig erstellte Anlagen, so dass auch diesbezügliche mit wirtschaftlichen Einbussen beim Verkauf zu rechnen gewesen wäre. Somit ist dem Antrag des Pflichtigen, den Verkehrswert nach seinen Vorstellungen abzuändern, nicht stattzugeben. b)

Erwerbspreisanteil für altKat.Nr. Soweit aus den unvollständigen Akten ersichtlich ist, hat der Pflichtige am 7. November 1995 das Nachbargrundstück altKat.Nr. im D von 3'048 m<sup>2</sup> mit drei baufälligen Baukörpern zum Preis von Fr. 2'670'000.- (Fr. 875.70/m<sup>2</sup>) erworben. Gemäss Mutation Nr. 1295 vom 26. März 2009 wurde von diesem Grundstück eine Teilfläche von 1'535 m<sup>2</sup> dem Grundstück Kat.Nr. zugeschlagen (auch zum Folgenden). Eine weitere Teilfläche von 1'424 m<sup>2</sup> wurde dem neu geschaffenen Grundstück Kat.Nr. zugeteilt. Auf diesem Grundstück erstellte der Pflichtige ca. im Jahr 2004 ein Mehrfamilienhaus. Weitere 90 m<sup>2</sup> wurden enteignet und für die Erstellung eines Trottoirs längs der strasse verwendet. Schliesslich erwuchs aus der Neuparzellierung eine Rundungsdifferenz von 1 m<sup>2</sup> zu Gunsten des Pflichtigen, so dass bei der Wertzerlegung von einer gesamten Landfläche von 3'049 m<sup>2</sup> auszugehen ist. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin kann der Kaufpreisanteil für jene 1'535 m<sup>2</sup>, die dem veräusserten Grundstück Kat.Nr. zugeteilt wurden, nicht nach Massgabe der Flächen bestimmt werden. Denn dieses Areal wurde mit einem Ausnutzungsrevers von 719 m<sup>2</sup> zu Gunsten der angrenzenden Mehrfamilienhaus-Parzelle Kat.Nr. belastet. Ohne diese Ausnutzungsübertragung hätte auf der Parzelle Kat.Nr. kein Mehrfamilienhaus im realisiertem Ausmass erstellt bzw. die erst nachträglich erfolgte Parzellierung nicht bewilligt werden können. 2 GR.2011.26

- 11 - Bei dieser Sachlage weist die vorliegend mitveräusserte Teilfläche von 1'535 m<sup>2</sup> einen erheblichen Minderwert und die Nachbarparzelle Kat.Nr. einen entsprechenden Mehrwert auf, der im Falle eines späteren Verkaufs dieses Grundstücks bei dessen

Anlagekosten zu berücksichtigen ist. Nach Schätzung des Steuerrekursgerichts beträgt der Wert der übertragenen Ausnutzung etwa 75% des betreffenden Kaufpreisanteils (Fr. 656.77/m<sup>2</sup> = 75% von Fr. 875.70/m<sup>2</sup>), so dass der Kaufpreisanteil für den Landanteil von 1'535 m<sup>2</sup> bei rund Fr. 871'977.- liegt (Fr. 1'344'195.- [= Fr. 2'670'000.- : 3'049 m<sup>2</sup> x 1'535 m<sup>2</sup>] abzüglich Fr. 472'218.- [= 719 m<sup>2</sup> x Fr. 656.77/m<sup>2</sup>]). Daneben sind die weiteren hierauf entfallenden Anlagekosten von mutmasslich Fr. 316'471.- (Gesamtkosten Fr. 2'986'471.- ./ Landkaufpreis Fr. 2'670'000.-; siehe Einspracheentscheid, Anmerkung 3) zu berücksichtigen. Anzumerken ist, dass die Beilage 3 der Steuererklärung, welche diese Kosten mutmasslich enthält, nicht bei den Akten liegt. Somit kann dem Antrag des Pflichtigen, die Ausnutzungsübertragung nur bei der Bestimmung der Teilerlöse im Rahmen der gesonderten Gewinnermittlung zu berücksichtigen und den Erwerbspreisanteil für altKat.Nr. bei Fr. 1'504'013.- (inkl. weitere Kosten) zu belassen, nicht stattgegeben werden. c) Aufteilung des Erlöses von Fr. 11'468'500.- auf die Teilparzellen altKat.Nrn. Dieser Ausnutzungstransfer hat entsprechende Auswirkungen bei der Aufteilung des Erlöses auf die Teilparzellen altKat.Nrn. Nach der Steuerpraxis ist der Gesamterlös nach objektiven Grundsätzen, entsprechend den effektiven Wertverhältnissen, aufzuteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 223 N 8). Dabei kommt es aber nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs oder während der Besitzesdauer an, sondern auf jene im Zeitpunkt des Verkaufs. Somit kann dem Antrag des Pflichtigen, den Erlösanteil nach Massgabe der Anlagekosten der Teilgrundstücke zu ermitteln, nicht gefolgt werden. Die Erlösanteile sind vielmehr in der Weise zu ermitteln, dass zunächst die Verkehrswerte der Teilparzellen per 2. Juni 1990 gesondert geschätzt werden und der Gesamterlös im Verhältnis der prozentualen Anteile dieser Verkehrswerte aufgeteilt wird. d) Wertvermehrnde Aufwendungen Ergänzend zu den bereits gemachten Ausführungen ist bei der Neuurteilung zu berücksichtigen, dass Gebäudeerweiterungen nichts mit Unterhalt oder Werterhaltung zu tun haben, sondern regelmässig wertvermehrender Natur sind. Sind im 2 GR.2011.26

- 12 - Zuge solcher wertvermehrender Gebäudeerweiterungen Anpassungsarbeiten an bestehenden Anlagen erforderlich, sind deren Kosten – wie auch damit verbundene Nebenkosten – ebenfalls als wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40). Die im Anschluss an einen Umbau ergangene Höhererschätzung der kantonalen Gebäudeversicherung ist im vorliegenden Fall nicht zur Bestimmung des wertvermehrenden Anteils geeignet, weil die Gebäudeversicherung nur den einmaligen Wiederaufbauwert im Zeitpunkt der Schätzung ermittelt. Den erheblichen Mehrkosten, die bei nachträglichen Gebäudeerweiterungen oder Nachrüstungen entstehen, trägt die Gebäudeversicherung keine Rechnung. Die Rekursgegnerin hat bei Überprüfung der geltend gemachten Aufwendungen nicht nur eine Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vorgenommen, sondern daneben auch noch eine Reihe von baulichen Aufwendungen den Lebenshaltungskosten zugeordnet. Sie vertritt die Auffassung, dass bestimmte luxuriöse Ausstattungen im Innen- und Aussenbereich (Spiegelfüllungen bei der Türe zur Pool-Halle, der Ersatz der Garderobe, die Installation eines Springbrunnens beim Biotop, die Pflanzung einer neuen Palme, der Einbau einer Filteranlage für den Fischteich, die Installation eines Gitters über dem Fischteich, um Fischreiher und Kormorane fernzuhalten, die Installation eines Reiherschrecks, d.h. eines Wasserwerfers mit Annäherungsmelder, der Einbau einer Teichheizung und einer Wasserbelebungsanlage) Lebenshaltungskosten darstellen. Diese Beurteilung ist im vorliegenden Fall abzulehnen. Zwar trifft es zu, dass es neben

werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen auch noch Aufwendungen gibt, die den Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind. Dazu gehören zum Beispiel Farbtonänderungen einer neuwertigen Bemalung, bestimmte luxuriöse Anlagen und der Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 69). Die Nichtberücksichtigung solcher Kosten als Unterhaltskosten mag bei der Einkommenssteuer vertretbar sein. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist aber erhebliche Zurückhaltung geboten, die Kosten für luxuriöse Anlagen und Ausstattungen bei der Gewinnermittlung ausser Acht zu lassen. Denn in der Regel kommt diesen Anlagen ein objektiver liegenschaftlicher Wert zu, der sich im Kaufpreis niederschlägt. Dies war im vorliegenden Fall offensichtlich der Fall. Denn ohne die gesamte luxuriöse Ausstattung hätte kein Verkaufserlös von über 11 Millionen Franken erzielt werden können. Somit ist es unzulässig, die genannten Aufwendungen als nicht anrechenbare Lebenshaltungskosten zu betrachten. 2 GR.2011.26

- 13 - e) Nach dem Gesagten ist in teilweiser Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid vom 29. April 2011 und damit auch der Veranlagungsentscheid vom 28. Januar 2011 aufzuheben und die Sache zur neuen Untersuchung und Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **E. 5**

Da keine Partei vollständig obsiegt, der Ausgang des Verfahrens noch unentschieden ist und darüber hinaus die Argumente, die zur Gutheissung des Eventualantrags führten, vom Pflichtigen nicht vorgebracht wurden, sind die Gerichtskosten den Parteien in Anwendung von § 151 Abs. 1 und 2 StG je zur Hälfte aufzuerlegen und verbietet sich die Zusprechung einer Parteientschädigung an den Pflichtigen (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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