

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00065 vom 24. März 2004

ZH Verwaltungsgericht, 2004-03-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2003.00065](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2003.00065)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00065 du 24 mars 2004

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00065 del 24 marzo 2004

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Kongruenzprinzip Der Wegfall eines Wohnrechts während der Besitzesdauer hat zur Folge, dass zur Herstellung vergleichbarer Verhältnisse der Wert des Wohnrechts zum Zeitpunkt des Erwerbs der wohnrechtsbelasteten Liegenschaft zum damaligen Erwerbspreis bzw. zum Anlagewert hinzuzurechnen ist. Damit wird ein Zustand hergestellt, wie wenn ein unbelastetes Grundstück erworben worden wäre, welches dann - unbelastet - wieder veräussert wurde.

## Erwägungen

### E. 1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

### E. 2.1

Als Erwerbspreis gilt gemäss § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Als weitere Leistungen kommen alle mit der Handänderung in kausalem Verhältnis stehenden Leistungen des Erwerbers in Frage, welche dieser für den Erwerb des Grundstücks dem Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung einem Dritten erbracht hat (RB 1986 Nr. 75), wie etwa auch die Einräumung eines Wohnrechts zugunsten des Veräusserers.

### E. 2.2

Der das Grundstückgewinnsteuerrecht beherrschende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1989 Nr. 51 mit Hinweisen; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, Bern 1966, § 164 N. 5; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 219 N. 8). Die Veränderung der Liegenschaft kann in einer Substanzvermehrung oder in einer Substanzverminderung bestehen (Reimann/Zuppinger/Schärner, § 164 N. 6). Eine Verbesserung erfährt das Grundstück etwa dann, wenn beispielsweise eine darauf lastende Dienstbarkeit gelöscht wird: Der Substanzvermehrung ist bei der Gewinnermittlung Rechnung zu tragen, indem die mit Wegfall der Dienstbarkeit behobene Werteinbusse bzw. der sich dadurch ergebende Wertzuwachs zum Erwerbspreis hinzugerechnet wird. Dieses Vorgehen beruht auf der

Überlegung, dass sich vergleichbare Verhältnisse mit denjenigen bei der Handänderung nur unter der Annahme herstellen lassen, das Grundstück wäre bereits zum Erwerbszeitpunkt frei von der Dienstbarkeit gewesen, die seinen (Eigentums-)Wert gemindert und sich in einem entsprechend tieferen Kaufpreis niedergeschlagen hat. Unbelastet hätte die Liegenschaft dannzumal zu einem höheren Erwerbspreis die Hand gewechselt, der neben dem nominalen Kaufpreis auch den Wert der (als nicht bestehend wegzudenkenden) Dienstbarkeitseinbusse umfasst hätte. Zur Ermittlung des vergleichbaren Erwerbspreises ist zusätzlich zum Kaufpreis diese Werteinbusse mitzuveranschlagen, wobei sich ihr Umfang nach den im Erwerbszeitpunkt für die damaligen Kaufvertragsparteien ausschlaggebenden Verhältnissen bestimmt. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dient der Verwirklichung des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Grundgedankens, dass bloss der auf äusseren Umständen basierende "unverdiente" Wertzuwachs steuerlich zu erfassen ist (Felix Richner, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, ZStP 1994, S. 30, mit Hinweisen). Unverdient sind namentlich Bodenmehrwerte, die durch Planungsmassnahmen (Ein- oder Auszonungen), Infrastrukturbauten sowie andere Aufwendungen des Gemeinwesens geschaffen werden (Ferdinand Zuppinger, Die fiskalische Belastung planerischer Mehrwerte, ZBl 1979, 434 ff.). Ist die Wertzunahme indessen "verdient", insbesondere durch den Einsatz von Arbeit oder Kapital, fehlt insoweit die Rechtfertigung für die Besteuerung des Wertzuwachses (vgl. Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 67 mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Die Pflichtige hat das streitbetroffene Grundstück mit einem zu Gunsten von E belasteten Wohnrecht erworben. Veräussert hat sie es indessen nach dem Tod des Berechtigten unbestrittenermassen frei von dieser Belastung. Die rechtliche Verbesserung, welche die Streitliegenschaft während der massgeblichen Besitzesdauer durch Wegfall des Wohnrechts erfahren hat, ist gemäss dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse bei den Anlagekosten zu berücksichtigen, indem zum nominalen Kaufpreis der Wert des Wohnrechts im Zeitpunkt der Handänderung vom 25. Januar 1999 hinzuzurechnen ist. Für die Gewinnermittlung bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer ist nur auf das veräusserte Grundstück abzustellen (Richner/Frei/Kaufmann, VB zu §§ 216-226 N. 16 mit Hinweisen). Unerheblich ist demnach der Wert, der dem Wohnrecht noch bei dessen Untergang zugekommen ist. Dementsprechend stellt sich entgegen den Ausführungen der Rekurskommission auch nicht die Frage eines "verdienten" oder "unverdienten" Mehrwerts vor Herstellung vergleichbarer Verhältnisse. Abgesehen davon ist – wenn auch nicht in der streitbetroffenen Besitzesdauer – das Wohnrecht entgeltlich oder schenkungshalber eingeräumt worden, weshalb ohnehin kein "unverdienter" Mehrwert vorliegt. Die Beschwerdeführerin hat den Wert des Wohnrechts aufgrund eines von ihr eingeholten Gutachtens auf Fr. 460'000.- geschätzt. Dies entspricht nach ihren Angaben dem Betrag, den die damaligen Veräusserer E für die Ablösung des Wohnrechts angeboten hätten. Die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde X hat diesen Wert denn auch ihrem Einspracheentscheid vom 7. November 2002 zugrunde gelegt, weshalb keine Veranlassung besteht, davon abzuweichen.

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin macht einen Erwerbspreis von insgesamt Fr. 1'700'000.- geltend. Aus den Akten ist indessen nicht ersichtlich, weshalb zu dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis von Fr. 1'210'000.- weitere Fr. 30'000.- für den Erwerb von drei Parkplätzen auf-

zurechnen wären. Die Wohnung wurde gemäss Kaufvertrag vom 25. September 1998 inklusive Einstellplatz Nr. 27 und einem Benutzungsrecht an den Einstellplätzen Nrn. 7 und 8 für Fr. 1'210'000.- erworben. Das gleiche Objekt wurde von der Beschwerdeführerin am 5. Februar 2001 veräussert, weshalb kein Anlass besteht, diesbezüglich vergleichbare Verhältnisse herzustellen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist auch nicht auf den im von der Pflichten eingeholten Gutachten ermittelten Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. 1'700'000.-, welcher Wert noch im Vorvertrag erwähnt wird, abzustellen. Massgebend ist nach dem Gesagten einzig der beurkundete Kaufpreis, erhöht um den Wert des Wohnrechts im Erwerbszeitpunkt.

### E. 3.3

Aufgrund des Gesagten ist der Wert des Wohnrechts von Fr. 460'000.- zum öffentlich beurkundeten Kaufpreis von Fr. 1'210'000.- hinzuzurechnen, was einen massgebenden Erwerbspreis von Fr. 1'670'000.- ergibt. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Die Grundstückgewinnsteuer ist wie folgt herabzusetzen: Erwerbspreis vom 25. Januar 1999

	Fr.	1'210'000.-	
Wohnrecht	Fr.	460'000.-	
Handänderungskosten beim Verkauf	Fr.	15'819.-	
Anlagekosten total	Fr.	1'685'819.-	
Massgebender Erlös	Fr.	1'697'000.-	
Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn	Fr.	11'181.-	Steuerbetrag
laut § 225 Abs. 1 StG	Fr.	1'536.-	Zuschlag/Ermässigung
	Fr.	0.-	

### E. 4

Die Gerichtskosten werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

### E. 5

Die Beschwerdegegnerin wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von Fr. 9'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen.

### E. 6

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden. 7. ...

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