

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00016 vom 26. August 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-08-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2009.00016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00016)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00016 du 26 août 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00016 del 26 agosto 2009

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts bestimmt sich nach dem Vertragswillen des Veräusserers Gemäss dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse haben sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen (E. 2.2). Liegenschaften mit einem Sanierungs- oder Abbruchobjekt sind wie unbebaute Grundstücke zu bewerten (E. 2.3). Technische Abbruchreife ist im vorliegenden Fall nicht gegeben, da gemäss dem Gutachten das Objekt auch nach dem Verkaufsdatum - wenn auch mit bescheidenem Ertrag - hätte vermietet werden können (E. 2.4). Ob wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt beurteilt sich in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers. Es besteht eine Vermutung, dass das überbaute Grundstück Gegenstand der Preisbestimmung bildete. Der Beweis, dass dem nicht so war obliegt der Grundsteuerbehörde. Im vorliegenden Fall hat sie diesen Beweis nicht erbracht. Die Sache ist zur Ermittlung des Landwerts und zur Festlegung der Grundstückgewinnsteuer an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 2.5). Rückweisung.

## Erwägungen

### E. 2

auf Fr. ....- II. A. Am 12. Februar 2007 erhob A Rekurs gegen den Einspracheentscheid. Er verstarb am 1. Mai 2008. An seiner Stelle traten seine Söhne B und C in das Verfahren ein. Mit Verfügung vom 8. Mai 2007 ordnete der Referent der Steuerrekurskommission III über den Verkehrswert der Liegenschaft Kat. Nr. 01 am 26. Januar 1985 ein Gutachten an. Am 4. Juni 2007 wurde der Experte H, dipl. Arch. ETH, Betriebswissenschaftler ETH/NDS, Zürich, mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Er erstattete sein Gutachten am 31. Dezember 2007. Mit ihrer Stellungnahme zum Gutachten beantragten die Pflichtigen der Steuerkommission III am 2./3. Mai 2008, dem Referenten I sei wegen grober Verfahrensmängel, eventualiter wegen Befangenheit und mangelnder Objektivität der Fall zu entziehen und das Gutachten Frei sei wegen grober Fehler aus dem Recht zu weisen. Unter Ausstand des abgelehnten Referenten wies die Steuerkommission III am 19. September 2008 das Ausstandsbegehren ab und trat auf den Antrag, das Gutachten sei aus dem Recht zu weisen, nicht ein. B. Am 17. Dezember 2008 wies die Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich den Rekurs ab und erhöhte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ....- Die Parteien hatten zuvor Gelegenheit erhalten, zur in Betracht gezogenen Erhöhung der Grundstückgewinnsteuer Stellung zu nehmen. III. Mit Eingabe vom 18. Februar 2009 beantragten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht, die Grundstückgewinnsteuer sei auf Null festzusetzen und das geleistete Depot sei ebenso wie die vorgeschossenen Kosten der Vorinstanz zurückzuzahlen. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer

Parteientschädigung. Die Gemeinde F-G und die Steuerrekurskommission III verzichteten auf Vernehmlassung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 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. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG). Liegt die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige gestützt auf § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen. Mit der Grundstückgewinnsteuer soll lediglich der auf äussere Umstände zurückzuführende "unverdiente" Wertzuwachs eines Grundstücks in der Besitzesdauer als Grundstücksgewinn 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).

### **E. 2.2**

Um die Besteuerung des Grundstücksgewinns als "unverdienten" Wertzuwachs zu gewährleisten, verlangt der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen haben. 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, S. 342).

### **E. 2.3**

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, dann müssen auch die Gebäudekosten gewinnmindernd berücksichtigt werden. Liegenschaften mit einem Sanierungs- oder Abbruchobjekt sind hingegen wie unbebaute Grundstücke zu bewerten, wobei als Verkehrswert der Landwert

abzüglich der Abbruchkosten gilt (VGr, 25. September 1990, SR.89.0002).

#### **E. 2.4**

Von einem Abbruchobjekt kann gesprochen werden, wenn ein Gebäude technisch oder wirtschaftlich abbruchreif ist. Wann technische Abbruchreife erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für technische Abbruchreife sprechen einmal schwere Mängel der Bausubstanz, welche die Statik eines Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen Anforderungen an die Wohnhygiene – wie Kälte- und Hitzedämmung, Schallisolation, Abwehr von Feuchtigkeit, gesundheitsverträgliche Bausubstanzen – zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, 342; VGr, 31. Januar 2001, SR.2000.00022, E. 4 = ZStP 2001, 217). Im vorliegenden Fall wurde der Wohnteil des zu bewertenden Gebäudes bis Oktober 2005 bewohnt. In seinem Gutachten hielt der von der Rekurskommission beauftragte Experte fest, dass das Wohnhaus aufgrund der überwiegend überkommenen Haustechnik und der veralteten Sanitärräume nur noch mit bescheidenem Ertrag vermieten lasse, dass jedoch – zu entsprechend tiefen Mietkonditionen – auch 2005 Mieter hätten gefunden werden können. Für die Scheune ging er ebenfalls davon aus, dass eine ertragsschwache Vermietung als Lagerraum möglich sei. Daraus erhellt, dass es sich beim fraglichen Gebäude am 26. Januar 2005 nicht um ein technisches Abbruchobjekt handelte.

#### **E. 2.5**

Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude – ungeachtet seines Zustands – stets dann, wenn der Eigentümer durch seinen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliege, ergibt sich erst aufgrund einer – mit Unwägbarkeiten behafteten – Renditeberechnung. Eine natürliche Vermutung spricht dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit – unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags – eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus (VGr, 31. Januar 2001, SR.2000.00022, E. 4 = ZStP 2001, 217). Ob wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt, beurteilt sich in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts lässt die im Kaufvertrag bekundete Absicht des Käufers, die Liegenschaft abzureissen, keinen Rückschluss zu auf die Frage, ob der Wert der abzubrechenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt wurde oder nicht. Vielmehr ist von der Vermutung auszugehen, dass das überbaute Grundstück Gegenstand der Preisbestimmung gebildet hatte und obliegt der Grundsteuerbehörde die Beweislast dafür, dass der Gebäudewert nicht Bestandteil des Verkaufserlöses bildete (VGr, 28. August 2003, SB.2003.00017 = ZStP 2004, 56). Dieser Beweis kann beispielsweise dadurch erbracht werden, dass die Grundsteuerbehörde Schriftstücke vorlegt, aus denen sich ergibt, wie der Verkäufer den verlangten Erlös errechnet hat (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 220 N. 175). Die Tatsache, dass die Steuerbehörde in der Regel keinen Zugang zu den für die Beweisführung notwendigen Dokumenten hat, rechtfertigt für sich allein noch keine Umkehr der Beweislast, ist die Beweisführung doch grundsätzlich möglich und auch schon verschiedentlich gelungen (Steuerrekurskommission III, 29. April 2003, 3 GR.2001.7 = ZStP 2004, 329; VGr, 30. Oktober 1996, SR.95.00084 [Regeste

publiziert in RB 1996 Nr. 54]). Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstreckte sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder (RB 1976 Nr. 67). Im vorliegenden Fall geht die Vorinstanz in Übereinstimmung mit dem Gutachter davon aus, dass es sich bei der Liegenschaft Kat. Nr. 01 an der E-Strasse 1 in F im Zeitpunkt der Handänderung um ein Abbruchobjekt gehandelt habe. Sie stützt ihre Auffassung auf die Variantenrechnung des Gutachters, aus welcher sich ergibt, dass sich mit der Erstellung eines Neubaus ein Gewinn von 21.2% erzielen lasse im Gegensatz zu einem Gewinn von 3% im Falle von minimalen Investitionen. Zudem bemühe sich der Erwerber um einen Neubau. Dabei verkennt die Vorinstanz, dass die Frage, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt aus der Sicht des Veräusserers zu beurteilen ist und der Beweis für das Vorliegen wirtschaftlicher Abbruchreife nicht allein aufgrund eines Gutachtens erbracht werden kann. Da die Grundsteuerbehörde nach dem Gesagten den Beweis für das Vorliegen eines technischen oder wirtschaftlichen Abbruchobjekts nicht erbracht hat, ist gemäss dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse von einem überbauten Grundstück auszugehen. Da der von der Steuerrekurskommission III mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragte Experte für den Stichtag 26. Januar 1985 lediglich einen Landwert für unbebautes Land errechnet hat, ist das Gutachten für die Bestimmung der geschuldeten Grundstückgewinnsteuer nicht tauglich. Dem Verwaltungsgericht ist es nicht möglich, die geschuldete Grundstückgewinnsteuer aufgrund der vorliegenden Akten zu ermitteln. Die Sache ist daher zur weiteren Untersuchung und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **E. 3**

Der letztlich unentschiedene Verfahrensausgang rechtfertigt es, die verwaltungsgerichtlichen Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und den Beschwerdeführern keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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