

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00074 vom 9. Dezember 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-12-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00074](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00074)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00074 du 9 décembre 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00074 del 9 dicembre 2013

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer (Verkehrswert vor 20 Jahren) [Die Pflichtige war nicht nur Grundeigentümerin, sondern auch Werkunternehmerin und hat in letzterer Eigenschaft Mieterausbauten vorfinanziert. Nun möchte sie sich zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die aus den hierfür gewährten Darlehen resultierenden Einnahmen an den Verkehrs- respektive Ertragswert vor 20 Jahren anrechnen lassen. Weiter macht sie geltend, dass der vorinstanzliche Spruchkörper und der von diesem zur Verkehrswertschätzung beigezogene Experte befangen und vorbefasst gewesen seien, nachdem die Gerichtsvorsitzende dem Experten aufgetragen habe, bei der Ertragswertermittlung die Darlehensrückzahlungen überhaupt nicht mehr einzubeziehen und Mietzinserhöhungen nur zu berücksichtigen, soweit diese innert nützlicher Frist ohne Gerichtsrisiko durchgesetzt werden könnten.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Zulässigkeit und Bestimmung des bei der Grundstückgewinnsteuer nach § 220 Abs. 2 StG anrechenbaren Verkehrswerts vor 20 Jahren: Der Verkehrswert eines Grundstücks vor 20 Jahren bestimmt sich mitunter nach dem dazumaligen Mietwert, d.h. nach den am Markt zum Stichtag nachhaltig, innert nützlicher Frist und ohne Gerichtsrisiko erzielbaren Mietzinsen (E. 2.3). Zu berücksichtigen sind die auf den freien Markt erzielbaren Liegenschaftserträge, jedoch nicht weitere Erträge der Grundeigentümerin, welche dieser nicht als Grundeigentümerin respektive Vermieterin, sondern aufgrund einer anderen Eigenschaft zustehen (E. 2.5). Ist die Grundeigentümerin zugleich auch Werkunternehmerin und hat in dieser Eigenschaft Mieterausbauten als Darlehensgeberin vorfinanziert, stellen entsprechende Amortisations- und Zinszahlungen der Mieter keinen Ertragswert der Liegenschaft dar und sind deshalb bei der Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren nicht zu berücksichtigen (E. 2.3). Nichtanrechnung der durch die Pflichtige als Werkerstellerin lediglich vorfinanzierten, aber durch die Mieter letztendlich selbstbezahlten Mieterausbauten als wertvermehrnde Aufwendungen gemäss § 221 StG, zumal diese offenbar bereits vor dem massgeblichen Stichtag vor 20 Jahren erstellt worden sind (E. 2.6). Keine Vorbefassung und Befangenheit der die Verkehrswertschätzung in Auftrag gebenden Richter und des deren Instruktionen befolgenden Experten (E. 3): Da es dem Gericht obliegt, anhand der konkreten Rechtslage die durch den Sachverständigen zu beurteilende Rechtsfrage zu stellen, lässt sich weder deren Befangenheit respektive Vorbefassung noch eine Befangenheit respektive Vorbefassung des instruierten Sachverständigen ableiten, wenn der Gutachtensauftrag (rechtliche) Leitplanken zur Ertragsermittlung erhält (E. 3.3). Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

StG statt des Erwerbspreises der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Anrechnung gebracht, können zudem nur die Aufwendungen der letzten 20 Jahre geltend gemacht werden (Richner et al., § 221 N. 6.)

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Liegt die massgebende frühere Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige kraft § 220 Abs. 2 StG den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren in Anrechnung bringen. Der das Grundstückgewinnsteuerrecht beherrschende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Massgebend ist die tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit des Grundstücks im Veräusserungszeitpunkt. Diese Beschaffenheit ist auch der Schätzung des Verkehrswerts des Grundstücks vor 20 Jahren zugrunde zu legen (vgl. RB 1973 Nr. 37). Anrechenbar sind die wertvermehrenden und während der massgebenden Besitzdauer getätigten Aufwendungen des Eigentümers für das veräusserte Grundstück ( Felix Richner et al. , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 221 N.

### **E. 2.2**

Das Steuerrekursgericht hat den Anlagewert der veräusserten Liegenschaft zum massgeblichen Stichtag wie folgt errechnet: Verkehrswert vor 20 Jahren (30. Juni 1988) Fr. ... Wertvermehrende Aufwendungen 1992/93/94 Fr. ... Mäklerprovisionen beim Verkauf Fr. ... Rechnung Firma J Fr. ... Handänderungsabgaben beim Verlauf Fr. ... Anlagewert Fr. ... Bei einem Verkaufswert von Fr. ... ergibt sich hieraus ein steuerpflichtiger Grundstücksgewinn von Fr. ..., woraus in Anwendung von § 225 StG letztendlich ein reiner Steuerbetrag von Fr. ... resultiert.

### **E. 2.3**

Hinsichtlich dieser Berechnung des Grundstücksgewinns ist im Beschwerdeverfahren lediglich der Verkehrswert vor 20 Jahren , respektive zum Stichtag des 30. Juni 1988, umstritten. Die entsprechende Schätzung erfolgte nach der Methode des abgezinsten Zahlungsstroms (auch Discounted Cash-Flow respektive DCF-Methode genannt), bei welcher insbesondere der Mietwert, d. h. die am Markt zum Stichtag nachhaltig, innert nützlicher Frist und ohne Gerichtsrisiko erzielbaren Mietzinsen, zu berücksichtigen sind (vgl. hierzu die vorinstanzlichen Erwägungen mit Verweis auf das zweite Nachtragsgutachten vom 27. Juli 2012 und Richner et al., § 220 N. 205). Die Pflichtige ist der Ansicht, dass der entsprechende Mietwert der Liegenschaft falsch berechnet worden sei: So hätten zur Berechnung des Mietwerts die Gesamtheit der prognostizierbaren Bruttoerträge aus der Liegenschaftennutzung eingeschlossen werden müssen, wozu auch die möglichen Erträge aus den vom Mieter vorgenommenen Um-, Ein- oder Ergänzungsbauten gehören würden, soweit diese nach Beendigung des Mietverhältnisses nicht beseitigt werden müssten und damit von einem potenziellen Käufer bei seiner Kaufpreisbestimmung am massgebenden Stichtag vom 30. Juni 1988 mitberücksichtigt werden könnten und müssten. Die Pflichtige trat vorliegend nämlich nicht nur als

Vermieterin, sondern auch als Werkunternehmerin auf und hatte in dieser Eigenschaft ihren Mietern der H AG und der G AG Darlehen zur Vorfinanzierung von bei ihr bestellten Mieterausbauten zur Verfügung gestellt. Der jeweilige Werkpreis entsprach dabei (weitgehend) dem verzinsten Darlehen. Die Pflichtige macht nun geltend, dass nach der anwendbaren DCF-Methode neben den eigentlichen Mieterträgen auch noch diese Darlehensraten samt Amortisation und Zinsen hätten als "Mietwert" berücksichtigt werden müssen.

#### **E. 2.4**

Der Verkehrswert ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr gilt hierbei der Handel am freien Markt, bei dem sich die Preise nach den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden und jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist (vgl. Richner et al., § 220 N. 122 ff.). Zu berücksichtigen sind somit die auf den freien Markt erzielbaren Liegenschaftserträge, jedoch nicht weitere Erträge der Grundeigentümerin, welche dieser nicht als Grundeigentümerin respektive Vermieterin, sondern aufgrund einer anderen Eigenschaft zustehen.

#### **E. 2.5**

Bei den Einnahmen aus den Amortisationszahlungen der Mieter der G AG und der H AG handelt es sich zwar um Erträge der Pflichtigen, jedoch nicht um Liegenschaftserträge, welche ihr in ihrer Eigenschaft als Grundeigentümerin respektive Vermieterin zugeflossen sind. Vielmehr handelt es sich hierbei um die Rückzahlungsraten für Darlehen, welche die Pflichtige in ihrer Eigenschaft als Werkunternehmerin zur Zahlung der bei ihr bestellten Mieterausbauten vorfinanziert hatte. Schuldner dieser Amortisationszahlungen waren die G AG und H AG, in ihrer Eigenschaft als Werkbesteller respektive Darlehensnehmer, und Gläubigerin die Pflichtige, in ihrer Eigenschaft als Werkunternehmerin respektive Darlehensgeberin. Bei einem Liegenschaftsverkauf oder einem Mieterwechsel hätte sich hieran grundsätzlich nichts verändert: Die entsprechenden Darlehensforderungen wären ohne gesonderte Abtretung, Zession oder Forderungskauf weder von einem allfälligen Käufer der Liegenschaft erworben noch von einem nachfolgenden Mieter zu begleichen gewesen. Wie in der Beschwerdeantwort des Steuerausschusses der Stadt E vom 2. September 2013 richtig festgehalten wurde, hätte ein allfälliger Käufer der Liegenschaft keinen Anspruch auf die "Darlehensraten/Amortisation samt Zins" gehabt und entsprechend nicht in seine Kaufpreiskalkulation miteinbezogen. Folglich haben entsprechende Amortisationszahlungen keinerlei Einfluss auf den Ertragswert der Liegenschaft zum massgeblichen Stichtag gehabt.

#### **E. 2.6**

Die Mieterausbauten selbst sind nicht als wertvermehrnde Aufwendungen gemäss § 221 StG anrechenbar, wurden sie doch letztendlich durch die Mieter der H AG und G AG selbst bezahlt und von der Pflichtigen lediglich in Form von verzinsten Darlehen (weitgehend) vorfinanziert. Wie zumindest die Schätzungsanzeige der Gebäudeversicherung vom 27. August 1988 und dem Entwurf des GU-Werkvertrags zwischen der H AG vom

5. August 1986 nahelegen, waren die Mietereinbauten zudem offenbar bereits vor dem massgeblichen Stichtag erstellt worden und wären deshalb bereits aus diesem Grund nicht zu berücksichtigen. Ferner bildeten sie gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 9. Juni 2008 auch nicht Bestandteil des Verkaufsobjekts und waren somit auch nicht im dazumals vereinbarten Kaufpreis enthalten. Damit ist die Beschwerde im Hauptpunkt abzuweisen.

### **E. 3.1**

; BGE 138 I 1 E. 2.2 ). Für Sachverständige gelten grundsätzlich die gleichen Ausstands- und Ablehnungsgründe wie für richterliche Behörden (BGE 120 V 357 E. 3a ; BGE 132 V 93 E. 7.1 ) .

### **E. 3.2**

In Konkretisierung der Verfahrensgarantien von Art. 29 Abs. 1 und 30 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV) und Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) ist gemäss § 119 Abs. 1 StG zum Ausstand verpflichtet, wer beim Vollzug des Steuergesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat und an der Sache ein persönliches Interesse hat (lit. a), mit einer Partei durch Ehe oder eingetragene Partnerschaft verbunden ist oder mit dieser in einer faktischen Lebensgemeinschaft lebt (lit. b) oder mit ihr in gerader Linie oder bis zum dritten Grad in der Seitenlinie verwandt oder verschwägert ist (lit. b bis ), als Vertreter oder in gleicher Sache für eine Partei tätig war (lit. c) oder aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte (lit. d). Hierbei genügt bereits das Vorliegen von Umständen, die objektiv geeignet sind, den Anschein der Befangenheit und die Gefahr der Voreingenommenheit zu begründen, ohne dass eine solche tatsächlich nachzuweisen ist (vgl. BGE 131 I 113 E. 3; BGE 136 I 207 E.

### **E. 3.3**

Wie von der Pflichtigen selbst ausgeführt wurde, hat der Gutachter grundsätzlich Tat- und nicht Rechtsfragen zu beantworten. Es obliegt aber dem Gericht, anhand der konkreten Rechtslage die durch den Sachverständigen zu beurteilende Sachfrage zu stellen. Entsprechend ist es nicht nur zulässig, sondern mangels Rechtskompetenz des beigezogenen Experten geradezu geboten, den Frage n katalog des Gutachtensauftrags auf den rechtlich relevanten Sachverhalt einzugrenzen und dem Experten entsprechende Leitplanken zu setzen, innerhalb derer er seine Fachkenntnisse anzuwenden hat (vgl. Alfred Kölz/Jürg Bosshart/Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, § 7 N. 22 ff.) . Eine Befangenheit oder Vorbefassung im Sinn genannter Bestimmungen lässt sich hieraus nicht ableiten. Da damit weder die am vorinstanzlichen Entscheid mitwirkenden Richter noch der von diesen beigezogene Experte befangen oder vorbefasst waren, die fachliche Qualifikation des Gutachters im Beschwerdeverfahren nicht mehr infrage steht und keine weiteren Befangenheitsgründe geltend gemacht werden oder ersichtlich sind, kann zur Verkehrswertermittlung vollumfänglich auf das zweite Nachtragsgutachten vom 27. Juli 2012 verwiesen werden. Wie bereits dargelegt wurde, erscheinen der gegebene Gutachtensauftrag und die dabei gesetzten (rechtlichen) Leitplanken zur Ertragsermittlung auch materiell-rechtlich korrekt, wobei diesbezüglich auch auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden kann. Damit ist auch der Eventualantrag auf Rückweisung an die Vorinstanz abzuweisen.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Mangels erheblichen Aufwands muss auch der Beschwerdegegnerin eine Entschädigung versagt bleiben.

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