

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00055 vom 24. Oktober 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-10-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00055

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00055 du 24 octobre 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00055 del 24 ottobre 2018

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Berechnung der Grundstückgewinnsteuer beim Verkauf eines baurechtsbelasteten Grundstücks an den Baurechtsnehmer. Zur Berechnung des Grundstückgewinns ist anstelle des öffentlich beurkundeten Kaufpreises der Verkehrswert als Ersatzwert beizuziehen, wo einerseits ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Verkehrswert und andererseits eine besondere Beziehung zwischen den Parteien des Kaufvertrags besteht (E. 1.2). Beim Verkauf eines baurechtsbelasteten Grundstücks an den Baurechtsnehmer ist praxisgemäss dem Kaufpreis der Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks gegenüberzustellen, da infolge Konfusion (Konsolidation) das Baurecht hernach zwar faktisch fortbesteht, dem materiellen Gehalt nach jedoch mit der Handänderung weggefallen ist (E. 3). Vorliegend ist aufgrund des Grundstückverkaufs an den Baurechtsnehmer und der hierauf basierenden amtlichen Verkehrswertschätzung von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen beurkundeten Verkaufspreis und Verkehrswert auszugehen (E. 5.1). Zudem liegen aufgrund der Beteiligungsverhältnisse und der verwandtschaftlichen Beziehungen der Pflichtigen zueinander besondere Beziehungen zwischen den Parteien des Kaufvertrags vor (E. 2). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 6). Beschwerdeabweisung.

Erwägungen

E. 2

Strittig ist hier zunächst, ob zwischen den Pflichtigen und der Käuferin eine enge Beziehung bestehe. Käuferin des Grundstücks ist die H AG, eine Tochtergesellschaft der M AG. B war bis zum 21. Juli 2016 Verwaltungsratspräsident und ist weiterhin Verwaltungsrat der Käuferin und zudem Verwaltungsratspräsident von deren Muttergesellschaft. Gemäss eigenen Angaben ist er gemeinsam mit seinem Sohn Eigentümer der M AG, wobei er rund 20 % der Aktien und sein Sohn die übrigen Aktien hält. Damit besteht zwischen B und der Käuferin offenkundig eine besondere Beziehung. Davon gehen auch die Pflichtigen aus. Hingegen sind sie der Ansicht, zwischen C und der Käuferin fehle es an einer besonderen Beziehung, weil C weder direkt noch indirekt an der Käuferin beteiligt sei und deshalb auch nicht von einem unterpreisigen Verkauf profitiere. Dem lässt sich nicht folgen. Zunächst steht C aufgrund der verwandtschaftlichen Beziehungen den Aktionären der Muttergesellschaft nahe. Sie ist sodann gemeinsam mit B Mitglied der Erbengemeinschaft A. Dem Umstand, dass B und dessen Sohn von einem besonders günstigen Verkaufspreis an die H AG durch die damit verbundene Erhöhung des inneren Werts der Aktiengesellschaft indirekt profitieren, lässt sich ohne Weiteres im Rahmen der Erbteilung Rechnung tragen, indem in einer Schattenrechnung der tatsächliche Wert des Grundstücks angerechnet und die Differenz bei B aufgerechnet wird. Würde der

Kaufpreis steuerlich akzeptiert, wäre ein solches Geschäft auch für C vorteilhaft, da die Erbmasse nicht durch die Grundstückgewinnsteuer belastet würde. Die umfangreiche Korrespondenz mit dem zuständigen Gemeindesteueramt, in der versucht wurde, einen Vorentscheid über den Verkehrswert vor 20 Jahren sowie über einen einem Drittvergleich standhaltenden Verkaufspreis zu erwirken, deuten denn auch darauf hin, dass es den Pflichtigen bei der Festsetzung des Kaufpreises primär darum ging, die Bezahlung von Grundstückgewinnsteuern zu vermeiden. Angesichts dieser Umstände besteht auch zwischen C und der Käuferin eine besondere Beziehung. Da die Pflichtigen sich im Rahmen des Schriftenwechsels hierzu bereits äussern konnten, besteht keine Veranlassung für eine Parteibefragung; es ist sodann auch nicht ersichtlich, inwiefern eine Befragung der als Zeugen angebotenen I und J einen zusätzlichen Erkenntnisgewinn bringen sollte.

E. 3.1

Weil die Käuferin zugleich Berechtigte des Baurechts ist, nahm die Vorinstanz den Drittvergleich anhand des Verkehrswerts des unbelasteten Grundstücks vor. Die Pflichtigen sind demgegenüber der Auffassung, der Drittvergleich habe anhand des Verkehrswerts für das mit dem Baurecht belastete Grundstück zu erfolgen.

E. 3.2

Das Verwaltungsgericht äusserte sich zu dieser Problematik in einem Entscheid vom 12. Dezember 1980 und kam zu folgendem Schluss: "Hat ein Grundeigentümer – wie hier – sein mit einem Baurecht belastetes Grundstück an den Baurechtsnehmer veräussert und ist damit das Baurecht zwar formell bestehen geblieben, dem materiellen Gehalt nach aber für den Eigentümererwerber uno actu mit der Handänderung weggefallen, da es durch Konfusion (Konsolidation) zur blossen – jederzeit von ihm ablösbaren – Eigentümerdienstbarkeit geworden ist, so darf unbedenklich angenommen werden, dass ein nicht baurechtsbelastetes Hauptgrundstück die Hand gewechselt habe und dass der Kaufpreis für den vollen, unbeschränkten Eigentümererwerb an diesem Grundstück bezahlt worden sei" (SR 51/1978, E. 2b Abs. 3 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]; vgl. auch VGr, 13. November 1996, SR.96.00051, E. 2.a [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]). An dieser Praxis ist festzuhalten. Handelt es sich beim Käufer um den Baurechtsberechtigten, so kann er über das Grundstück verfügen als wäre es nicht mit dem Baurecht belastet. Zudem kann er das Baurecht jederzeit im Grundbuch löschen lassen (Art. 735 Abs. 1 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]). Für den Baurechtsberechtigten hat das Grundstück damit einen höheren Wert als für eine Drittpartei, die das belastete Grundstück erwirbt. Es darf deshalb davon ausgegangen werden, dass der Baurechtsberechtigte einen dem Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks entsprechenden Kaufpreis zu zahlen bereit ist.

E. 3.3

Die Pflichtigen bringen dagegen vor, ein unabhängiger Dritter hätte für das Grundstück nur einen Kaufpreis bezahlt, bei dem die restliche Laufdauer des Baurechts berücksichtigt worden wäre. Damit vergleichen sie indes zwei unterschiedliche Sachverhalte. Zu prüfen ist nicht, was ein unabhängiger Dritter für das belastete Grundstück bezahlt hätte, sondern was ein unabhängiger Dritter für das Grundstück bezahlt hätte, wenn er Berechtigter des Baurechts – also in der gleichen Lage wie die Käuferin – gewesen wäre. Damit zielen auch die Ausführungen der Pflichtigen zum Verkehrswert des Grundstücks vor dem Verkauf ins Leere. Die Pflichtigen verkennen, dass hier einzig das konkrete Kaufgeschäft zu beurteilen

ist. Es ist mithin irrelevant, wie das Grundstück vor dem Verkauf bewertet worden wäre. Entscheidend ist einzig, was ein unabhängiger Dritter in der gleichen Lage wie die Käuferin für das Grundstück bezahlt hätte bzw. was die Pflichtigen von einem unabhängigen Dritten als Kaufpreis gefordert hätten, wenn dieser zugleich Berechtigter des Baurechts gewesen wäre. Es trifft sodann nicht zu, dass die Käuferin bei einem derart berechneten Kaufpreis eine geldwerte Leistung an ihre Aktionäre erbrächte. Denn aus Sicht der Käuferin entspricht der Verkehrswert demjenigen eines unbelasteten Grundstücks, weil sie als daran Berechtigte durch das Baurecht in der Grundstücksnutzung nicht eingeschränkt ist; weil sie das Baurecht jederzeit ablösen kann, könnte sie zudem das unbelastete Grundstück weiterveräußern. Die Vorinstanz hat dem Kaufpreis demnach zu Recht den Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks gegenübergestellt.

E. 3.4

Unbegründet ist schliesslich der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf der Beschwerdeführenden, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, weil sie auf die Einwendungen der Beschwerdeführenden nicht hinreichend eingegangen sei. Im Rahmen der aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) abgeleiteten Begründungspflicht ist nicht erforderlich, dass ein Gericht sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt (BGE 136 I 229 E. 5.2 mit Hinweisen). Es trifft zwar zu, dass die Vorinstanz auf die rechtlichen Einwendungen der Beschwerdeführenden zur Frage, ob der Verkehrswert des belasteten oder des unbelasteten Grundstücks massgebend sei, nicht weiter einging. Sie legte aber in Erwägung 4a unter Hinweis auf das Urteil SR 51/1978 mit hinreichender Klarheit dar, aus welchen Gründen sie den Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks für massgebend betrachtet. Damit ist sie der Begründungspflicht nachgekommen.

E. 4.1

Die Vorinstanz hat den Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks amtlich schätzen lassen. Der amtliche Schätzer kommt in seiner Expertise zum Schluss, als Verkehrswert sei vom absoluten Landwert nach der Vergleichswertmethode auszugehen, der am 17. März 2015 Fr. ... betragen habe. Für den 17. März 1995 ermittelte der Experte einen absoluten Landwert von Fr.

E. 4.2

Amtliche Gutachten unterliegen wie Privatgutachten der freien Beweiswürdigung durch die erkennende Behörde. Während Privatgutachten die Aussagekraft einer Parteibehauptung zukommt, gelten amtliche Gutachten als Beweismittel. Im Gegensatz zum Privatgutachter wird der amtliche Gutachter von der erkennenden Behörde ausgewählt, instruiert und darauf hingewiesen, dass er unter Strafandrohung steht. Folglich besitzt das Privatgutachten wegen der fehlenden Neutralität des Gutachters nicht denselben Rang wie ein amtliches Gutachten. Von einem amtlichen Gutachten darf nicht ohne zwingende Gründe abgewichen werden. Die erkennende Behörde kann sich deshalb bei der Beweiswürdigung auf die Prüfung beschränken, ob das amtliche Gutachten vollständig, klar, gehörig begründet, frei

von Lücken und Widersprüchen ist, aufzutreffenden tatsächlichen Feststellungen beruht sowie ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die erforderliche Unbefangenheit gehabt hat (vgl. VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018, E. 2.3 f.).

E. 4.3

Die Beschwerdeführenden kritisieren zunächst, dass der Experte den Verkehrswert aufgrund des absoluten Landwerts schätzte. Soweit ihre Kritik damit begründet wird, dass das Grundstück mit einem Baurecht belastet ist, kann auf die vorstehenden Ausführungen zum massgeblichen Verkehrswert verwiesen werden. Was sodann die Bewertungsmethode betrifft, legt der Experte nachvollziehbar dar, dass bei der Lageklassenmethode aufgrund der tiefen bestehenden Ausnützung ein zu tiefer Landwert resultiert. Demgegenüber weichen der absolute Landwert und der zur Plausibilisierung hinzugezogene Residualwert in bedeutend geringerem Umfang voneinander ab. Angesichts des geringen relativen Landwerts erscheint denn auch einleuchtend, dass ein unabhängiger Dritter einen dem absoluten Landwert abzüglich der Abbruchkosten entsprechenden Kaufpreis bezahlt hätte. Was sodann die Verkehrswertberechnung für das Jahr 2015 betrifft, üben die Beschwerdeführenden zwar pauschale Kritik am Gutachten, vermögen aber nicht aufzuzeigen, inwiefern der Landwert falsch berechnet worden sein sollte. Das in diesem Zusammenhang angeführte Privatgutachten der K AG vom 31. [sic] Juni 2013 weist – wie der Experte schlüssig aufzeigt – methodische Mängel auf. Der angebliche Landwert von Fr. .../m² beruht auf einem offenbar unter www.comparis.ch ausgeschriebenen Preis für ein Vergleichsgrundstück, das indes nicht hinreichend genau spezifiziert wird. Die K AG beschränkte sich sodann darauf, gestützt auf dieses Vergleichsobjekt den Preis durch Gegenüberstellung der zulässigen Ausnützung zu ermitteln ("... / 8.0 x 3.5 = .../m² "). Da dieser Berechnung gar kein tatsächlicher Kaufpreis zugrunde liegt und der Landpreis sich in der Regel nicht linear zur zulässigen Ausnützung erhöht, kann eine derart vorgenommene Preisberechnung offenkundig nicht als Grundlage zur Bestimmung des Verkehrswerts dienen; zudem hätte eine Vergleichsbewertung auch die jeweiligen wertvermehrenden bzw. -vermindernden Umstände beim jeweiligen Grundstück berücksichtigen müssen wie dies der amtliche Experte getan hat. Sodann vermag allein der Umstand, dass wenige Vergleichstransaktionen vorhanden waren und der Wertausgleich auf Annahmen des Experten beruhten, "die nur bedingt nachvollziehbar" sein sollen, das Gutachten nicht in Zweifel zu ziehen. Ihre Ausführungen zu falschen Annahmen bei der Residualmethode verkennen sodann, dass für den Verkehrswert nicht massgebend ist, welche Pläne die G AG mit dem Grundstück verfolgt, sondern wie ein unabhängiger Dritter mit den Gebäuden verfahren wäre. Denn aus Sicht des Verkäufers kann der Plan des Käufers, das Grundstück nicht wirtschaftlich optimal ausnutzen zu wollen, jedenfalls bei Grundstücken wie dem vorliegenden für die Preisbildung keine Rolle spielen. Bezüglich des Landwerts im Jahr 1995 verweisen die Beschwerdeführenden auf eine Verkehrswertschätzung von L vom 3. Juni 1993, wonach der Landwert Fr. .../m² betrage. Die Schätzung diene indes in erster Linie dazu, den Wert des Baurechts bzw. der Bauten auf dem Grundstück zu beurteilen. Es findet sich in der damaligen Verkehrswertschätzung zwar tatsächlich unter dem Titel "Schlussbemerkungen" ein Hinweis, wonach der Landwert Fr. .../m² betrage. Woraus sich dieser Wert ergeben soll, lässt sich der Verkehrswertschätzung jedoch nicht entnehmen. Angesichts der damaligen wirtschaftlichen Situation erscheint dieser Landwert denn auch als deutlich zu hoch. Demgegenüber berechnete der Experte den damaligen Landwert nachvollziehbar durch Vergleich mit einer tatsächlichen Transaktion für ein Gewerbegrundstück. Dass die Parteien dem Baurechtsvertrag vom 9. Februar 1996 einen

Landwert von Fr. ... zugrunde legen, vermag die Bewertung des Experten sodann nicht zu entkräften. Ebenso ist die Rüge unbegründet, die tiefere Bewertung habe eine doppelte Besteuerung zur Folge, weil bereits die Baurechtszinsen besteuert worden seien. Die Baurechtszinse wurden als Grundstücksertrag besteuert, während es hier um den unverdienten Wertzuwachs des Grundstücks geht; dabei handelt es sich um zwei unterschiedliche Tatbestände, weshalb keine doppelte Besteuerung vorliegt. Die Hinweise der Beschwerdeführenden auf den Verkehrswert des baurechtsbelasteten Grundstücks zielen sodann ins Leere, weil – wie sich sogleich zeigt – auch für das Jahr 1995 der Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks massgeblich ist.

E. 5.1

Der Kaufpreis entspricht nur rund 68 % des nach dem Gesagten massgebenden Verkehrswerts. Damit liegt ein offensichtliches Missverhältnis vor, weshalb für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer auf den Verkehrswert als Ersatzwert abzustellen ist; dieser beträgt per Verkaufsdatum Fr. 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 zwanzig Jahren zugrunde zu legen (VGr, 19. April 2017, SB.2017.00006, E. 2.1 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]). Hier entspricht der massgebende Landwert demnach demjenigen des unbelasteten Grundstücks im Jahr 1995; dieser beträgt gemäss Expertise Fr. ..., was einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. ... ergibt. Demnach ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung füreinander je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG). Eine Parteientschädigung ist ihnen nicht zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 und StG). Eine solche steht auch dem Gemeindesteueramts nicht zu, ist diesem doch kein über dessen übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand entstanden.

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