

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00035 vom 23. August 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00035

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00035 du 23 août 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00035 del 23 agosto 2023

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Grundstückgewinnsteuer: Die Veräusserin hat einen Verkaufsauftrag für ein bebautes Grundstück abgeschlossen. Umstritten ist, ob bei den Anlagekosten nur der damalige Landpreis oder auch das sich darauf befindliche Einfamilienhaus zu berücksichtigen ist. Die beschwerdeführende Gemeinde vertritt die Ansicht, dass es sich um einen reinen Landverkauf handelte.] Offen gelassen, ob das (beinahe) gewerbsmässige Auftreten einer anderen Gemeinde als Steuervertreterin der Gemeinde mit dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit des staatlichen Handelns im Einklang steht (E. 1). Für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Abbruchobjekts liegt als einziges Indiz die tatsächlich erfolgte Neuüberbauung vor. Diese wurde jedoch nicht von der Veräusserin initiiert, sondern es ist davon auszugehen, dass dem Gebäude ein zu entschädigender Wert beizumessen wurde. Die beschwerdeführende Gemeinde hat den Beweis für einen reinen Landverkauf nicht erbracht (E. 3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

, L-Strasse 03 in, A. Am 17. Februar 2015 erteilte sie der M AG einen Verkaufsauftrag für dieses Grundstück. Am 15. Mai 2017 schloss sie mit der Einzelunternehmung N eine Vereinbarung, welche dieser die Entwicklung des Grundstücks durch die Errichtung und den Verkauf eines Mehrfamilienhauses erlaubte. Infolgedessen ersuchte die Einzelunternehmung N am 20. September 2017 um Erteilung einer Baubewilligung für den Abbruch des auf dem Grundstück der Pflichtigen stehenden Einfamilienhauses und den Neubau eines Mehrfamilienhauses mit vier Wohnungen und einer Tiefgarage. Die Bewilligung wurde am 26. Februar 2018 erteilt. Am 26./27. September 2018 verkaufte C in einem als "Kaufvertrag mit werkvertraglichen Abreden" überschriebenen Vertrag die Landanteile für die von N noch zu erstellenden vier Stockwerkseinheiten (Wohnungen) am gemeinschaftlichen Grundstück GBB1 01, Kat.-Nr. 02. Der Kaufpreis für die Erwerbenden wurde je aufgeteilt in Land- und Werkpreis und betrug insgesamt für alle Landanteile Fr. ..., entsprechend der Abrede in der Vereinbarung vom 15. Mai 2017. Als "werkvertragliche Abreden" wurde zwischen den Käufern und der Einzelunternehmung N als Ersteller die Errichtung der Stockwerkseinheiten vereinbart. B. In der Grundstückgewinnsteuererklärung von C vom 14. Dezember 2018 liess sie aus den Handänderungen einen gesamthaften Grundstücksgewinn von Fr. ... deklarieren (Erlös Fr. ..., gesamthafte Anlagekosten Fr. ...). Es resultierte ein gesamthafter Steuerbetrag von Fr. ... C. Im Jahr 2019 verstarb C, an ihre Stelle traten als Erben ihre vier Söhne und zwei Enkelkinder. D. Die am 6. September 2019 erstellten Veranlagungsvorschläge der Gde. A gingen abweichend von der Deklaration von gesamthaften "Anlagekosten Landanteil" von lediglich Fr. ... aus, da unter diesem Titel

einzig der eigentliche Landanteil ohne Gebäude berücksichtigt wurde. Es resultierte eine gesamthafte Grundstückgewinnsteuer von Fr. ..., welche die Gde. A am 13. Dezember 2019 auch entsprechend veranlagte. Die hiergegen erhobene Einsprache blieb erfolglos. Mit Urteil vom 10. November 2020 hiess das Steuerrekursgericht einen hiergegen erhobenen Rekurs gut und wies die Streitsache an die Gde. A zurück, da diese die Veranlagungsentscheide gegenüber der verstorbenen C erlassen hatte und nicht gegenüber ihren Erben. E. Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzte die Gde. A die Grundstückgewinnsteuer am 19. Mai 2021 gesamthaft erneut auf Fr. ... fest. Eine hiergegen erhobene Einsprache, mit welcher erneut die Berücksichtigung des Gebäudes bei den Anlagekosten beantragt wurde, wies sie am 18. September 2021 vollumfänglich ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht am 3. März 2023 gut. Es berücksichtigte unter den Anlagekosten den Verkehrswert der Liegenschaft samt Gebäude per 26. September 1998 nach Einholung eines entsprechenden Gutachtens mit Fr. ... und reduzierte dementsprechend die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... III. Mit Eingabe vom 5. April 2023 an das Verwaltungsgericht erhob die Gde. A, vertreten durch die Stadt B, Abteilung Grundsteuern, Beschwerde und beantragte sinngemäss, in Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... festzusetzen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragten die Erben von C als Beschwerdegegner die Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 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 infolgedessen 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 vom Steuerrekursgericht 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). 1.2 Die Beschwerdegegner erachten es als "zumindest eigenartig", dass die Stadt B, vertreten durch ihr "Dienstleistungszentrum Grundstückgewinnsteuer", die Gde. A im vorliegenden Rechtsmittelverfahren vertritt und sich "offenbar fast gewerbsmässig" für derartige Steuerververtretungen anbietet. Im Steuerverfahren besteht kein Anwaltsmonopol, weswegen die Vertretung der Gde. A durch die Amtsstelle einer anderen Gemeinde für das vorliegende Verfahren grundsätzlich nicht zu beanstanden ist. Ob und inwieweit das Auftreten als (beinahe) gewerbsmässige Steuervertreterin in Grundsteuersachen durch die Stadt B für andere Gemeinwesen angebracht ist und mit dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit des staatlichen Handelns (kein Handeln ohne gesetzliche Rechtsgrundlage, Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung bzw. Art. 2 Abs. 1 und Art. 38 der Kantonsverfassung) im Einklang steht, ist hier indessen nicht zu entscheiden.

E. 2.1

Grundstückgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Massgebend für die

Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (Abs. 2). Als Erwerbspreis gilt gemäss § 220 StG der beim Erwerb vereinbarte Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Abs. 1). Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, so darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen (Abs. 2). Mit der Grundstücksgewinnsteuer 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.

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). 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). Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder (RB 1976 Nr. 67). Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, müssen auch die Gebäudekosten gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung lediglich Bauland verkauft worden, was nach der Rechtsprechung bei mit Abbruchobjekten überbautem Land vermutet werden darf, kann bloss der Landpreis angerechnet werden. Aufwendungen für Bauten, die nach dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nicht als veräussert gelten und daher nicht mit dem Kaufpreis abgegolten werden, sind infolgedessen nicht als Anlagekosten anrechenbar (vgl. RB ORK 1955 Nr. 92).

E. 2.3

Von einem Abbruchobjekt kann gesprochen werden, wenn ein Gebäude technisch oder wirtschaftlich abbruchreif ist. Die Frage der technischen Abbruchreife ist vorliegend nicht umstritten. 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 es 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, 3. A., Zürich 2013, § 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]).

E. 3.1

Die beschwerdeführende Gemeinde lässt eine wirtschaftliche Abbruchreife behaupten. So habe C direkt Stockwerkeigentumsanteile an vier Erwerber veräussert und sei in wesentliche Abläufe der Neuentwicklung der Liegenschaft involviert gewesen. Das abgebrochene Einfamilienhaus sei vor 72 Jahren errichtet worden, was ein Indiz für das Vorliegen von wirtschaftlicher Abbruchreife darstelle. Dasselbe ergebe sich aus der Tatsache, dass mit der Neuüberbauung eine deutlich höhere Rendite zu erzielen gewesen sei als mit der Vermietung der Altliegenschaft. C habe sich für Abbruch und Neuüberbauung unter Inkaufnahme von erheblichen administrativen und finanziellen Aufwendungen entschieden, um einen möglichst hohen Verkaufserlös zu erzielen. Insbesondere habe sie das Gesuch um Baubewilligung selbst gestellt, habe nicht die Liegenschaft, sondern Stockwerkeigentumsanteile veräussert. Im Veräusserungsjahr 2018 sei der Medianwert für Bauland in O bei Fr. .../m² gelegen, was umgerechnet auf die Grundstücksfläche rund Fr. ... ergebe und dem Verkaufserlös entspreche. Damit sei dem Gebäude auch bei der Preisgestaltung wirtschaftlich kein wesentlicher Wert mehr zugewiesen worden.

E. 3.2

Demgegenüber lassen die Beschwerdegegner ausführen, dass die Liegenschaft stets sehr gut unterhalten worden sei (noch 2010/2011 Dachstockisolation und neue hochwertige Küche für insgesamt Fr. ...) und zudem bis 2015 zu unterschiedlichen Mietzinsen zwischen Fr. ... und ... pro Monat vermietet gewesen. Auch nach 2015 sei die Liegenschaft angemessen unterhalten worden (geheizt, Feuerungskontrollen etc.), jedoch angesichts des an die M AG erteilten Verkaufsauftrags nicht mehr vermietet worden. Weder sei C in die Neuentwicklung der Liegenschaft involviert gewesen noch habe sie Stockwerkeigentumsanteile veräussert, sondern vielmehr ihr Grundstück. Das Baugesuch habe sie (bzw. zwei ihrer Söhne) einzig in ihrer Eigenschaft als Grundeigentümerin unterzeichnet, ohne dass sie in die wesentlichen Abläufe der Neuentwicklung der Liegenschaft involviert gewesen sei. Das Abstellen auf Landwerte von O sei angesichts des in A sich befindenden Objekts unverständlich, da jene von O in den vergangenen Jahren offensichtlich höher ausgefallen seien als in A. Weder in technischer noch in wirtschaftlicher Hinsicht habe ein Abbruchobjekt vorgelegen. Dem verkauften Gebäude sei – aus der einzig massgebenden Sicht der Veräusserin – ein Wert von mindestens 10 % des erzielten Kaufpreises zugekommen.

E. 3.3

Zunächst ist zweifelsohne festzuhalten, dass sämtliche an den Handänderungen um die streitbetroffene Parzelle Beteiligten im Zeitpunkt der Handänderungen davon ausgegangen sind, dass das auf der Parzelle sich befindende Gebäude abgebrochen wird und diese durch

ein Mehrfamilienhaus überbaut wird. Dieses Wissen um den Abbruch der bestehenden Baute und die Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus rechtfertigt für sich nach der dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts noch keine Umkehr der Beweislast für die Frage, ob das Gebäude bei der Preisgestaltung berücksichtigt wurde (vgl. E. 2.3 vorstehend). Wenn die Beschwerdeführerin hierzu weiter behaupten lässt, dass C erhebliche administrative und finanzielle Aufwendungen auf sich genommen habe, um über eine Neuüberbauung ihres Grundstücks einen Mehrwert zu realisieren und die Stockwerkeigentumsanteile der Überbauung veräussert habe, so findet dies in den Akten keine Stütze. Offensichtlich hat die Einzelunternehmung N alleine das Grundstück entwickelt: Die Einzelunternehmung N hat – entsprechend der mit C am 15. Mai 2017 abgeschlossenen Vereinbarung – das Baugesuch ausgearbeitet und hat als "erstellende Partei" auch verantwortlich gezeichnet für die schlüsselfertige Erstellung der Stockwerkeigentumswohnungen. C tritt als "veräussernde Partei" in den Kaufverträgen mit den Erwerbenden lediglich als Landverkäuferin in Erscheinung. Dass C (bzw. ihre Vertreter) das Baugesuch mitunterzeichnete, erklärt sich tatsächlich mit ihrer Eigenschaft als Grundbesitzerin. C hat weder zur Optimierung des Erlöses eine Überbauung ihrer Liegenschaft angestossen noch diese in Auftrag gegeben, geschweige denn als Verkäuferin der Stockwerkeigentumswohnungen auftreten wollen.

E. 3.4

Nachdem den beteiligten Parteien bewusst war, dass das Grundstück neu überbaut werden sollte, stellt sich die aus Sicht der Verkäuferin zu beantwortende Frage, ob die Pflichtige vorliegend ihr Grundstück ohne das Gebäude verkauft hat. Nach dem vorstehend Gesagten ist dies auch in der gegebenen Konstellation nicht zu vermuten.

E. 3.4.1

Selbst die Beschwerdeführerin spricht nicht von einem technischen Abbruchobjekt: Tatsächlich ist der bei den Akten liegenden Verkaufsstudie von 2016 zu entnehmen, dass die Liegenschaft eine gute Bausubstanz aufweise, ihr Zustand "leicht überdurchschnittlich/gut" sei. Ebenso sind Renovationen bis 2011 ausgewiesen. Ein technisches Abbruchobjekt lag auch nach Auffassung des Verwaltungsgerichts nicht vor.

E. 3.4.2

Schwieriger zu beantworten ist, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorlag: Die vertragliche Konstruktion – Verkauf des Landanteils verbunden mit der Erstellung und der Veräusserung von Stockwerkeigentumseinheiten – deutet grundsätzlich darauf hin und bildet tatsächlich ein entsprechendes Indiz. Indessen ist doch mit der Vorinstanz, auf deren Ausführungen unter Ziff. 2 d cc (S. 10 ff.) zu verweisen ist, folgendes festzuhalten: C hat offensichtlich die streitbetroffene Liegenschaft über viele Jahre bis 2015 fremdvermietet. Im Februar 2015 hat die zwischenzeitlich verstorbene Eigentümerin der Liegenschaft einen Verkaufsauftrag für das "Haus P" an die M AG, Zürich, erteilt und eine weitere Vermietung unterblieb. Im Juli 2016 hat die Firma Q zudem eine "marktorientierte Preiseinschätzung" des Objektes vorgenommen und den Unterhaltszustand als "leicht überdurchschnittlich/gut" bezeichnet und spricht von "guter Bausubstanz". Als Käufer werden Personen angeführt, welche das Objekt im aktuellen Zustand oder nach umfassender Renovation übernehmen. Als Käufer auch angeführt werden Interessenten, welche einen Neubau realisieren wollen. Der hedonische Wert wird mit Fr. ... errechnet, als realisierbarer Wert wird eine Spanne von Fr. ... bis Fr. ... angeführt. Tatsächlich erfolgte der Verkauf der Liegenschaft dann zu

einem gesamthaften Erlös von Fr. ... Die M AG rechnete den Auftrag mit einem Verkaufshonorar von total Fr. ... für das Objekt "Haus P" ab. In der mit der Einzelunternehmung N am 18. Mai 2017 abgeschlossenen Vereinbarung betreffend Entwicklung der Liegenschaft halten C als Grundeigentümerin und die Einzelunternehmung N ausdrücklich fest, dass Absicht der Verkäuferin sei, ihr "Grundstück mit bestehendem EFH" zu verkaufen. Was die Beschwerdeführerin sodann aus dem Medianwert für Bauland in O von Fr. .../m² (für 2018) für den in A bereits 2017 vereinbarten Kaufpreis von Fr. ... ableiten will, erschliesst sich dem Gericht nicht. Jedenfalls lassen sich daraus keine Rückschlüsse auf die Frage ziehen, ob die Veräusserin bei der Preisbestimmung in der Vereinbarung vom 18. Mai 2017 mit der Einzelunternehmung N das Gebäude mitberücksichtigt hat oder nicht.

E. 3.5

Zusammenfassend liegt einzig aufgrund der tatsächlich erfolgten Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus ein Indiz vor, dass das Gebäude im vorliegenden Fall wirtschaftlich als Abbruchobjekt zu gelten hätte. Die Darstellung der Beschwerdeführerin im Verfahren vor Verwaltungsgericht, die Veräusserin habe aktiv die Neuüberbauung ihrer Liegenschaft vorangetrieben, findet in den Akten indessen keine Stütze. Erstellt ist vielmehr, dass die Neuüberbauung der Parzelle auf die Initiative der Einzelunternehmung N zurückging und von ihr realisiert und vermarktet wurde. Damit ist weiterhin zu vermuten, dass C bei ihrer Auftragserteilung an die M AG und insbesondere bei der Preisbestimmung im Zusammenhang mit dem Abschluss der Vereinbarung mit der Einzelunternehmung N im Mai 2017 davon ausgegangen ist, dem Gebäude einen mit dem Kaufpreis zu entschädigenden Wert beizumessen. Der vorinstanzliche Entscheid hat dies zutreffend festgestellt und die Beweislast für einen reinen Landverkauf ebenso zutreffend der beschwerdeführenden Gemeinde auferlegt. Dieser Beweis ist vorliegend nicht erbracht. Damit erweist sich der angefochtene Entscheid jedenfalls nicht als rechtsverletzend und ist zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und hat diese der Beschwerdegegnerschaft eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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