

8.5 § 195 Abs. 2 StG

Regeste:

§ 195 Abs. 2 StG – Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für ein Grundstück oder eine Liegenschaft nach deren rechtlichen Gegebenheiten und deren tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag zu erzielen gewesen wäre. Zieht die Veranlagungsbehörde aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe in der Gemeinde zum Vergleich bei, so muss sie die Umstände dieser Verkaufsgeschäfte im Detail offen legen.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. Die Rekurrentin lässt der Kommission vorerst vorwerfen, sie habe weder im Veranlagungsentscheid vom 12. Mai 2014 noch im Einspracheentscheid vom 23. Februar 2015 substantiiert begründet, wie sie auf den Landwert gekommen sei, den sie für die Berechnung des Verkehrswerts beigezogen habe. Sie habe es unterlassen, ihr bekannt zu geben, wie viele und welche Grundstücke als Vergleichsobjekte herangezogen worden seien. Entsprechend habe sie auch keine Möglichkeit gehabt, zu überprüfen, ob die von der Kommission zu Vergleichszwecken herangezogenen Objekte mit dem Grundstück GS Nr. 1000 vergleichbar seien.

a) Gemäss § 189 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Steuerobjekt ist der Grundstücksgewinn. Der Grundstücksgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei der Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Liegt die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstückes vor 25 Jahren in Anrechnung bringen (§ 195 Abs. 2 StG).

b) Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer ist der Verkehrswert – abweichend von der Steuereinschätzung für die Kantons- und Gemeindesteuern, bei der der «Verkehrswert» einer Liegenschaft im Interesse einer rationalen Veranlagung mit Hilfe von generellen Richtlinien als Formelwert festgelegt werden kann – individuell nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu schätzen. Der Grund für dieses unterschiedliche Vorgehen liegt in der aperiodischen Erhebung der Grundstückgewinnsteuer und der im Gegensatz zur Vermögenssteuer erheblich grösseren Steu-

erbelastung. Bei der relativ geringfügigen Steuerbelastung bei der Vermögenssteuer (0.5 – 2 Promille gemäss § 44 Abs. 2 StG) kann aus verwaltungsökonomischen Überlegungen viel eher zu einer verallgemeinernden Typisierung geschritten werden als bei der Grundstückgewinnsteuer, wo mit Steuersätzen bis maximal 60 % gerechnet werden muss (§ 199 Abs. 3 StG). Hier ist den besonderen Verhältnissen jedes Einzelfalls Rechnung zu tragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., § 220 N 121). Der Verkehrswert eines Grundstücks 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 (hier: 1. Oktober 1988) zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich die Preise nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden und bei dem jeder Vertragspartner nicht aus Zwang und Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist daher grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso hohen Verkehrswert vor 25 Jahren mittels Abdiskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z. B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So ist der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht massgebend wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.). Auch der Hypothekarzinsatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 220 N 132.).

c) Der Verkehrswert kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden, nämlich der Preisvergleichsmethode, der Sachwertmethode und der Ertragswertmethode. Als weitere Modelle kommen die Rückwärtsrechnung, die Lagenklassenmethode und die Strukturzahlenmethode in Frage. Die Vergleichsmethode wird bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken als Haupt-, die anderen als Hilfsmethoden bezeichnet. Auch bei Wohngrundstücken gilt die Vergleichsmethode als die objektivste aller Bewertungsverfahren. Die Vergleichsmethode basiert darauf, dass aufgrund von vergleichbaren Objekten, welche in der fraglichen Zeit tatsächlich verkauft wurden, auf den Wert des zu schätzenden Grundstückes geschlossen wird. Die Vergleichsmethode wird in der Gerichts- und Verwaltungspraxis deutlich favorisiert, und zwar unabhängig davon, ob es sich um überbaute oder unüberbaute

Grundstücke handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 139). Bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken soll – soweit möglich – auf die Vergleichspreise abgestellt werden, die im gleichen Zeitraum für ähnliche unüberbaute Grundstücke erzielt wurden. Heranzuziehen sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Drittpersonen, wobei als Drittperson auch das Gemeinwesen in Frage kommt. Nicht unbesehen dürfen Preise von Handänderungen beigezogen werden, bei denen persönliche Verhältnisse auf den Preis eingewirkt haben (Gefälligkeitspreise unter Verwandten und Freunden). Als vergleichbar können Handänderungen an möglichst nahe gelegenen Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzungsobjekt gleich oder ähnlich sind. Wertbeeinflussende Kriterien sind in erster Linie die folgenden:

- Lage/Standort (Distanz zu Einkaufsmöglichkeiten, öffentlichem Verkehr, Schulen, Kultur- und Freizeitmöglichkeiten, Charakter der näheren Umgebung, zukünftige Entwicklung der Lage);
- Erschliessungsgrad; Grösse und Form des Grundstücks;
- Aussicht und Besonnung, Immissionen und Altlasten;
- Auflagen, Rechte und Lasten;
- Baugrund und Neigung, Baureife, Eignung für Überbauung;
- Zonenzugehörigkeit und Nutzungsmöglichkeiten.

Die einzelnen massgebenden Vergleichsgrundstücke sind unter Würdigung ihrer Vor- und Nachteile dem Schätzungsobjekt gegenüber zustellen. Auf diese Weise ist ein angemessener Mittelwert festzulegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 153 ff. 161). Bei der Verkehrswertschätzung von überbauten Grundstücken wird in der Regel sowohl der Realwert (bestehend aus Landwert, Bauwert, Nebenkosten) wie auch der Ertragswert berücksichtigt (BGE 134 II 49 ff. 76 Erw. 15.1). Der Ertragswert muss aber nicht notwendigerweise bei allen Grundstücken berücksichtigt werden. Bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu, weshalb hier kein Ertragswert berücksichtigt werden muss.

d) In allen Fällen, in denen durch die Veranlagungsbehörden für die Grundstücksgewinnsteuer Vergleichspreise beigezogen werden, muss das rechtliche Gehör der steuerpflichtigen Person beachtet werden. Dies bedeutet, dass sie sich vor der Veranlagungsbehörde zu den erhobenen Vergleichspreisen und deren Vergleichstauglichkeit aussern können. Hierfür ist dem Steuerpflichtigen regelmässig eine Liste der Vergleichshandänderungen mit den bezahlten Preisen zusammen mit einem Ortsplan und der damals gültigen Bauordnung mit Zonenplan vorzulegen. Um die Vergleichstauglichkeit prüfen zu können, müssen auch die Parteien der Vergleichshandänderungen genannt werden, damit überprüft werden kann, ob aussergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den Preis beeinflusst haben könnten. Dies ist angesichts des das Steuerverfahren beherrschenden Steuergeheimnisses

nicht unproblematisch, d.h. die Veranlagungsbehörde hat eine Güterabwägung zwischen dem Steuergeheimnis auf der einen und dem rechtlichen Gehör auf der anderen Seite vorzunehmen. In der Regel hat dabei der Anspruch auf rechtliches Gehör zu überwiegen, insbesondere weil ja die Vergleichsverkäufe mindestens 25 Jahre zurückliegen. Nach Meinung von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter hat die Geltung des Steuergeheimnisses zur Folge, dass die Liste der Preise und Parteien der Vergleichshandänderungen durch die steuerpflichtige Person angefordert werden muss. Auch sei eine gewisse Zurückhaltung der Grundstücksgewinnsteuerkommission bei der Herausgabe gerechtfertigt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 225). Das Verwaltungsgericht teilt diese zurückhaltende Auffassung in dem Sinn nicht, als sich die Veranlagungsbehörde zumindest gegenüber dem Gericht nicht auf das Steuer- oder Beurkundungsgeheimnis berufen kann, sind doch gemäss § 60 Abs. 2 VRG alle kantonalen und gemeindlichen Verwaltungsstellen gegenüber dem Verwaltungsgericht auskunftspflichtig.

e) Im vorliegenden Fall hat die Kommission im Veranlagungsentscheid unter dem Titel «Berechnung vor 25 Jahren» festgehalten, dass in der Zone W2 ein Quadratmeterpreis von Fr. 300.– gegolten habe. Im Einspracheentscheid führt die Kommission unter Ziff. 3.3 aus, im Rahmen der Veranlagung habe sie aufgrund ihrer Erfahrung einen Landpreis angenommen, der für vergleichbare Grundstücke herangezogen werden könne. Sie lege jeweils zu Beginn des Jahres die anzuwendenden Landpreise pro m² vor 25 Jahren fest. Allfällige Abweichungen hiervon würden vorgenommen, wenn sie sich, z. B. aufgrund einer exklusiven Lage oder der Grösse des Baugrundstücks aufdrängen würden. Beides sei im vorliegenden Fall nicht erforderlich, weshalb die Veranlagung auf dem festgelegten Wert von Fr. 300.– pro m² basiere. Dieser Wert ergebe sich aus mehreren Vergleichsobjekten aus der gesamten Gemeinde, um ein objektives Bild zu erhalten. Im Rahmen der jährlichen Anpassung werde auch die Landespreisteuerung berücksichtigt. Ein solches Vorgehen rechtfertige sich im Rahmen der Gleichbehandlung sämtlicher steuerpflichtiger Personen. Der von der Rekurrentin genannte Preis für den Verkauf der Nachbarparzelle GS Nr. 1000 erscheine nach der Einsicht in zahlreiche vergleichbare Liegenschaftsverkäufe als übermässig hoch und könne deshalb nicht als objektives Vergleichsobjekt betrachtet werden. In ihrer Vernehmlassung wiederholt die Kommission im Wesentlichen dieselben Ausführungen.

f) Das grundsätzliche Vorgehen der Kommission ist an sich nicht zu beanstanden. Es ist sachgerecht, dass man für die Schaffung eines Richtwertes aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe in der Gemeinde zum Vergleich heranzieht. Aus dem Kerngedanken des rechtlichen Gehörs und der daraus hervorgehenden Begründungspflicht ergibt sich aber, dass die zum Vergleich beigezogenen Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe im Detail offen gelegt werden müssen. Wie in Erw. 2c oben bereits ausgeführt, muss für jeden einzelnen der berücksichtigten Vergleichsverkäufe die genaue Lage bzw. der Standort

innerhalb der Gemeinde bekannt gegeben werden. Nur so kann die steuerpflichtige Person (und in einem Rechtsmittelverfahren die Rekursbehörde) beurteilen, welchen Einfluss der Standort des Vergleichsgeschäfts mit Bezug auf öffentlichen Verkehr, Einkaufsmöglichkeiten, Schulen, Kultur- und Freizeitmöglichkeiten hat. Wichtig sind auch die Informationen bezüglich Grösse und Form der Vergleichsgrundstücke, die Aussicht, die Besonnung und die Immissionen. Ebenfalls ganz wesentlich sind die Zonenzugehörigkeit und damit die Frage der Ausnützung. Schliesslich ist es wichtig zu wissen, in welcher Beziehung Käufer und Verkäufer zueinander gestanden haben, denn – wie bereits erwähnt – sind die Grundstückspreise unter Verwandten und Freunden anders zu werten als Preise unter reinen Geschäftspartnern. Allein mit dem Hinweis, dass man für die Zone W2 für das Jahr 1988 unter Zuhilfenahme verschiedener Vergleichsverkäufe einen durchschnittlichen Verkehrswert von Fr. 300.– pro m² festgelegt habe, wird dieser Betrag nicht nachvollziehbar begründet. Nur schon der Blick auf den im Jahr 1988 noch gültigen Zonenplan aus dem Jahr 1976 und auf den 1988 gerade neu erstellten Zonenplan zeigt, dass es sich bei der Zone W 2A, in der sich das GS Nr. 1000 befand, um eine weit in der Gemeinde verteilte Zone an sehr unterschiedlicher Lage gehandelt hat. Einerseits gehören der Zone W 2A meist flache Grundstücke im Bereich der A.Strasse... an, andererseits finden sich in dieser Zone Grundstücke an extremen Hanglagen hoch über dem Dorfzentrum (...). Während für die Grundstücke im Bereich A. Strasse wohl die Nähe zum und der Blick auf den See wertsteigernd sein dürfte, ist es bei den anderen Gebieten vor allem die gute Aussicht und die optimale Besonnung am Südhang. Die Preise innerhalb der Zone W 2B wurden nicht separat ausgewiesen. Separate Richtpreise für die Zone W 2B fehlen, obwohl bei dieser eine deutlich höhere Ausnützung (0.32 statt 0.22) und grössere Gebäude- bzw. Firsthöhen möglich gewesen sind.

g) Aus der von der Kommission am 25. März 2013 erstellten Liste «Landpreise nach Ausnützung» ergibt sich, dass – wie bereits erwähnt – für die Zone W2 im Jahre 1988 grundsätzlich ein Richtpreis von Fr. 300.–/m² eingesetzt wurde. Bei sehr guter Lage und Grösse des Grundstücks wurde eine Anpassung vorbehalten. Eine nähere Begründung oder die Aufzählung und Präzisierung bezüglich der angeblich berücksichtigten Grundstückskäufe fehlen. Solange nur dieser nicht näher definierte Betrag zur Begründung aufgeführt wird, haben die steuerpflichtige Person und die Rekursbehörde keine Möglichkeit, diesen Betrag auf seine Rechtmässigkeit und Angemessenheit zu überprüfen. Die Begründung eines Entscheides entspricht aber erst dann den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV und § 15 VRG, wenn die betroffene Person in die Lage versetzt wird, die volle Tragweite eines Entscheides zu erkennen und ihn in voller Kenntnis aller relevanten Fakten an die höhere Instanz weiterziehen kann. Mit der blossen Nennung des Richtpreises verletzt die Kommission das rechtliche Gehör, weil dadurch ihr Entscheid in erheblichem Mass ungenügend begründet ist. Dies führt in diesem Punkt zur Gutheissung des Rekurses und zur Aufhebung des Einspracheentscheides. Eine Heilung der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist in diesem Verfahren nicht möglich, obwohl dem Gericht an sich

die volle Überprüfungsbefugnis zukommt. Es fehlen aber so gut wie alle Fakten und Beweismittel, welche dem Gericht eine volle Überprüfung der umstrittenen Fragen ermöglichen würden. Bezüglich der Frage nach dem Verkehrswert vor 25 Jahren wird daher der Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung und Neuentscheidung an die Kommission zurückgewiesen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23. September 2015, A 2015 / 6

8.6 § 196 StG

Regeste:

§ 196 StG – Die Kosten für eine vorzeitige Auflösung einer Festhypothek, eine sog. Vorfälligkeitsentschädigung, können bei der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer weder als Verkaufserlös noch als wertvermehrnde Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

Aus dem Sachverhalt:

Am 28. Juni 2012 verkaufte A.B. eine 4 1/2 Zimmer-Wohnung an C. und D. E. zu einem Verkaufspreise von Fr. 2'087'500.-. Mit Veranlagung vom 14. April 2014 setzte der Gemeinderat X. den Grundstücksgewinn auf Fr. 488'080.- und die zu entrichtende Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 48'808.- fest. In der Begründung des Veranlagungsentscheides führte der Gemeinderat aus, die geltend gemachten Ablösungskosten für die Festhypothek könnten bei den Grundstücksgewinnsteuern nicht berücksichtigt werden, da diese keine dauernden und wertvermehrnden Verbesserungen darstellten. Gegen diese Veranlagung liess A.B. Einsprache einreichen und beantragen, die Ablösekosten für die Festhypothek sollten bei den Grundstücksgewinnsteuern als Anlagekosten bzw. als anrechenbare Aufwendungen berücksichtigt werden und die Veranlagung sei entsprechend anzupassen. Mit Entscheid vom 12. Januar 2015 wies der Gemeinderat die Einsprache ab. Zur Begründung führte er aus, die Finanzierungshöhe sowie die gewählten Finanzierungsprodukte seien eine persönliche Angelegenheit des Liegenschaftsbesitzers und hätten keinen Einfluss auf den Wert einer Liegenschaft. Die Auflösungskommission für Festhypotheken, sog. Rücktrittskommission, könne bei der Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer nicht zum Abzug zugelassen werden.

Am 11. Februar 2015 liess A.B. Rekurs einreichen und beantragen, die Ablösekosten für die Festhypothek im Betrag von Fr. 167'790.45 seien bei der Grundstücksgewinnsteuer als Anlagekosten bzw. als anrechenbare Aufwendungen zu berücksichtigen und die Veranlagung entsprechend anzupassen. Zur Begründung liess der Rekurrent unter anderem ausführen, der Gemeinderat habe nicht verstanden, was für eine Bedeutung sein Antrag in steuerrechtlicher Hinsicht habe. Die beantragte Zulassung von Kosten beim Verkauf habe nichts mit dem Wert der Liegenschaft zu tun,