

5.2 § 193 Abs. 1 StG

Regeste:

§ 193 Abs. 1 StG – Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dürfen bei der Berechnung des Grundstückgewinns Aufwendungen für Bauten den Anlagekosten nicht zugerechnet werden, die am Tag der Handänderung nicht mehr vorhanden sind. Als Bezugspunkt für die Definition der vergleichbaren Verhältnisse gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung beim Verkauf gebildet hat. Nur wenn der rechtsgeschäftliche Wille der Vertragsparteien unklar ist, greift die Vermutung, dass der Kaufpreis sich auf sämtliche übertragenen dinglichen Werte bezieht (Bestätigung der Praxis von GVP 2012 S. 50 ff.). Legen Parteien in einem Sacheinlagevertrag den Verkehrswert eines Grundstücks fest, der sich nur auf das Land und nicht auch auf das Gebäude bezieht, greift die erwähnte Vermutung nicht. Es ist dann nicht mehr zu prüfen, ob es sich beim übertragenen Gebäude um ein Abbruchobjekt gehandelt hat oder nicht (Erw. 5b/hh).

Bei der Beurteilung, ob ein Gebäude wirtschaftlich abbruchreif ist, folgt das Verwaltungsgericht der im Kanton Zürich entwickelten Praxis nur teilweise (Erw. 5b/dd).

Aus dem Sachverhalt:

A war Alleineigentümerin des GS X in Y. Am 18. Dezember 2009 gründete sie die G AG mit einem Aktienkapital von Fr. 3'500'000.–. Diese übernahm bei der Gründung gemäss Sacheinlagevertrag vom 18. Dezember 2009 das Grundstück von A. Der Übernahmepreis betrug gemäss Vertrag Fr. 3'400'000.–. Weiter verpflichtete sich die AG, die Grundstückgewinnsteuer zu übernehmen. Am 6. Juni 2012 erklärte A einen Grundstückgewinn von Fr. 18'661.–. Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde Y erachtete den im Sacheinlagevertrag festgelegten Wert als zu tief und gab bei der Schätzungskommission des Kantons Zug ein Gutachten in Auftrag. Im Schätzungsbericht vom 17. November 2015 errechnete diese einen Landwert von (gerundet) Fr. 4'424'000.–. Gestützt darauf legte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission am 23. Februar 2016 den Grundstückgewinn auf Fr. 3'106'391.– fest. Eine dagegen gerichtete Einsprache hiess die Grundstückgewinnsteuer-Kommission teilweise gut, wodurch sich der veranlagte Grundstückgewinn auf Fr. 2'938'772.– verkleinerte. Mit Rekurs vom 28. November 2016 liess A. beantragen, der Grundstückgewinn sei auf Fr. 491'822.– festzulegen.

Aus den Erwägungen:

5. Im Folgenden wird auf die Berechnung der Anlagekosten eingegangen.

(...)

5.1 Umstritten ist (. . .), ob der Wert des Gebäudes vor 25 Jahren als Teil der Anlagekosten zu betrachten sei (VG Act. 1, N 36 ff.). Der Wert selbst ist soweit ersichtlich nicht umstritten. Beide Seiten akzeptieren den von der Gebäudeversicherung für das Jahr 1984 festgestellten Wert von Fr. 1'173'000.–.

5.1.1 Die Rekursgegnerin stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass «lediglich Bauland veräussert wurde (VG Act. 6, S. 12, Ziff. 19), dass das Gebäude im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung technisch abbruchreif gewesen sei, da es in einem schlechten Zustand gewesen sei und einen grossen Sanierungs- und Investitionsbedarf ausgewiesen habe (VG Act. 6, S. 12, Ziff. 20), dass aber auch von einer wirtschaftlichen Abbruchreife gesprochen werden müsse, da die Rekurrentin als Verkäuferin sich im Sacheinlagevertrag ausdrücklich zur wirtschaftlichen Abbruchreife bekannt habe und die Wahl der Bewertungsmethode im Sacheinlagevertrag (Residualwertmethode) klar zum Ausdruck bringe, dass das Grundstück zur Neubebauung verkauft worden sei (VG Act. 6, Ziff. 21 und 24). Aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei ausserdem zu ergänzen, dass der Landwert den Gebäudewert bereits beinhalte (VG Act. 6, Ziff. 27).

5.1.2 Die Rekurrentin wiederum ist zusammengefasst der Ansicht, dass das Gebäude von der Handänderung bis zum Abriss noch während über fünf Jahren vermietet und bewohnt gewesen sei (VG Act. 1, Ziff. 40), dass die im Einspracheentscheid zitierten Entscheide nicht einschlägig seien (VG Act. 1, Ziff. 38), dass – wenn jedes ältere Gebäude als abbruchreif qualifiziert würde – Anlagekosten älterer Gebäude überhaupt nicht mehr abzugsfähig wären, dass die technische Abbruchreife schwere Mängel an der Bausubstanz voraussetze (VG Act. 10, Ziff. 29) und dass die wirtschaftliche Abbruchreife nicht einzig gestützt auf die Verträge zwischen den Parteien bejaht werden dürfe (VG Act. 10, Ziff. 32 ff.).

5.1.3 Im Urteil A 2011 18 vom 26. Juni 2012 (publiziert in: GVP 2012, S. 50 ff.) stellte das Zuger Verwaltungsgericht ausführliche Überlegungen zum Prinzip der vergleichbaren Verhältnisse an. Es führte in Erwägung 2b namentlich aus: « Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen». Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen (Reimann/Zuppinger/ Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Bd., Bern 1966, § 164 N 5). Verletzt ist der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse etwa dann, wenn Aufwendungen für Bauten den Anlagekosten zugerechnet werden, die am Tag der Handänderung, d.h. beim Eigentumsübergang, nicht mehr vorhanden sind (vgl. hierzu Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. April 1999, in: StE 2000, B 44.1 Nr. 7 Erw. 2a). Als Bezugspunkt für die Definition der vergleichbaren Verhältnisse gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung beim Verkauf gebildet hat. Es kommt

mit anderen Worten darauf an, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht wurde, sofern ein Kaufvertrag Rechtsgrund für die Eigentumsübertragung ist. Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien nicht anderes entnehmen, so ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Haben beispielsweise die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, dann müssen auch die entsprechenden Anlagekosten für das überbaute Grundstück – im anrechenbaren Umfang – gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch – wirtschaftlich betrachtet – lediglich Bauland veräussert worden, wovon der Rechtsprechung gemäss auch bei einem mit Abbruchobjekten überbauten Land auszugehen ist, so dürfen nur die Anlagekosten für das Land berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für ein Gebäude, das infolge Abbruch oder Brand nicht mehr vorhanden ist, gelten nicht als abzugsfähig (...). Allgemein können Aufwendungen für Bauten, die im Handänderungszeitpunkt nicht mehr vorhanden sind, nicht den Anlagekosten zugerechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 219 N 21)». Die damals dargelegten Grundsätze des Zuger Verwaltungsgerichts sind auch auf den vorliegenden Fall anwendbar. Dies bedeutet insbesondere, dass gestützt auf den Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse zuerst zu untersuchen ist, welche Liegenschaftswerte genau zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht wurden. Nur wenn der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien unklar ist, greift die Vermutung, dass der Kaufpreis sich auf sämtliche übertragenen dinglichen Werte bezieht. Was den das Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt betrifft, so ist dieser mit dem vorliegenden allerdings nicht vergleichbar. Die Baute, die im Entscheid A 2011 18 vor 25 Jahren auf dem Grundstück stand, war im Zeitpunkt der Handänderung nämlich nicht mehr vorhanden (GVP 2012, S. 54, E. 3b).

5.1.4 Im Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich (SB.2013.00081 vom 2. April 2014) stellte das Gericht zum Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse in Erwägung 3.2 nahezu die gleichen Überlegungen an wie das Zuger Verwaltungsgericht im zuvor erwähnten Fall. Es ist also auch nach der Zürcher Rechtsprechung zuerst der rechtsgeschäftliche Wille der Vertragsparteien zu ermitteln. Eine wichtige Rolle beim damals vom Verwaltungsgericht Zürich zu beurteilenden Fall spielte die Regel, wonach vermutet werden könne, dass Parteien nur Bauland verkauft haben, wenn auf dem Grundstück ein Abbruchobjekt steht, das mitübertragen wird. Strittig war, ob das damals verkaufte Gebäude wirtschaftlich abbruchreif war. Gemäss Urteil beurteile sich diese Frage in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers. Die in einem Kaufvertrag bekundete Absicht des Käufers, die Liegenschaft abzureissen, lasse keinen Rückschluss zu auf die Frage, ob der Wert der abzubrechenden Liegenschaft von den Vertragsparteien im Rahmen der Preisgestaltung berücksichtigt worden sei oder nicht. Es sei vielmehr von der Vermutung auszugehen, dass das überbaute Grundstück Gegenstand der Preisbestimmung gebildet habe und es obliege der Steuerbe-

hörde die Beweislast dafür, dass der Gebäudewert nicht Bestandteil des Verkaufserlöses gebildet habe (Urteil VGer ZH SB.2013.00081 vom 2. April 2014, E. 3.3, mit Verweis auf VGer ZH SB.2003.00017). Das Verwaltungsgericht Zug ist nicht der Meinung, dass die Frage der wirtschaftlichen Abbruchreife in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers zu beurteilen ist, sondern dass jeweils alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind. Dieser Punkt müsste aber so oder so erst dann geklärt werden, wenn sich der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien in Bezug auf den Preis nicht eindeutig ermitteln lässt.

5.1.5 Gestützt auf diese Überlegungen ist demzufolge zunächst der Sacheinlagevertrag vom 18. Dezember 2009 zu untersuchen und die Frage zu beantworten, ob der darin vereinbarte Kaufpreis nach dem Willen der Parteien nur den Landwert der Liegenschaft abgelten sollte oder nicht. Der Vertrag hält in Ziffer II./2. Folgendes fest: «Die Liegenschaft ist inmitten Y gelegen. Aufgrund dieser zentralen Lage und des kürzlich in Rechtskraft erwachsenen Bebauungsplans Z, der damit möglichen Neubebauung mit Geschäfts- und Wohnflächen mit hoher Ausnutzung sowie dem mit der Einwohnergemeinde Y abgeschlossenen Vorvertrag über den Erwerb von zwei Parkgeschossen im entsprechenden Parkhaus sowie der Landwertschätzung nach der Residualwertmethode haben die Parteien das übertragene Grundstück Nr. X zum folgenden Verkehrswert bewertet: Wert des Grundstücks Fr. 3'400'000.–» (Schätzungskommission Einschätzungsakten, Beilage zur Steuererklärung, S. 4).

5.1.6 Wie im Vertragsrecht üblich, sind diese Passagen nach dem Vertrauensgrundsatz auszulegen. Nach diesem Grundsatz sind Willenserklärungen der Parteien so auszulegen, wie sie vom Empfänger in guten Treuen verstanden werden durften und mussten (BGE 113 II 49 E. 1a). Eine objektivierte Auslegung nach dem Vertrauensprinzip hat aus der Sicht eines vernünftig und redlich urteilenden Menschen zu erfolgen. Entscheidend ist, welches Wissen ein Vertragspartner im betreffenden Verkehrskreis beim anderen nach Treu und Glauben voraussetzen darf (BGE 116 II 431 E. 3).

5.1.7 Der Verweis im Sacheinlagevertrag auf den in Rechtskraft getretenen Bebauungsplan und die dadurch mögliche Neuüberbauung mit einer höheren Ausnutzung lässt nur einen Schluss zu: Der Vertrag wurde offensichtlich mit dem Ziel einer Neubebauung abgeschlossen. Dies würde aber für sich noch nicht reichen, um eindeutig sagen zu können, dass die Parteien im vereinbarten Kaufpreis den Gebäudewert nicht mitberücksichtigt haben. Die entscheidende Stelle des Vertrags ist hierfür die nächste Passage. Dort ist zunächst zu erfahren, dass die Parteien eine «Landwertschätzung nach der Residualwertmethode» veranlasst haben, worauf der Verkehrswert bzw. Preis genannt wird, auf den sich die Vertragsparteien geeinigt haben. Jede vernünftig urteilende Vertragspartei durfte und musste diese Passage so verstehen, dass nur das Land und nicht auch das darauf vorhandene Gebäude geschätzt wurde und dass der im Vertrag genannte Verkehrswert von Fr. 3'400'000.– sich daher

nur auf das Land und nicht auch auf das Gebäude bezog. Wäre es anders, hätte angesichts der zuvor erfolgten Erklärungen nach Treu und Glauben erwartet werden müssen, dass die Parteien sich um eine Klarstellung bemüht hätten, das heisst, dass sie entweder den Wert des Gebäudes im Sacheinlagevertrag ausdrücklich beziffert hätten oder dass sie dort darauf hingewiesen hätten, dass die Schätzung von Fr. 3'400'000.– Land und Gebäude betraf.

5.1.8 Die Rekurrentin schreibt, dass das Gebäude zum Handänderungszeitpunkt noch bewohnt gewesen sei, und es sei allen Beteiligten klar gewesen, dass dies noch länger der Fall sein werde. Erst danach seien die Pläne für die Baueingabe erarbeitet und das Baubewilligungsverfahren abgeschlossen worden. Es sei den Parteien bewusst gewesen, dass Widerstände im Bewilligungsverfahren die Realisation über viele Jahre hätten verzögern oder – mit relativ geringer Wahrscheinlichkeit – gar hätten verunmöglichen können. Es hätten auch noch weitere unvorhersehbare wirtschaftliche oder geopolitische Entwicklungen die Realisationswahrscheinlichkeit und den Realisationszeitpunkt beeinflussen können. Als mögliche Rückfalloption sei stets eine Sanierung des bestehenden Gebäudes im Raum gestanden. Mit der Wahl der Residualmethode für die Bewertung sei keineswegs erklärt worden, dass das Gebäude technisch und wirtschaftlich abbruchreif sei. Mit dieser Methode werde sichergestellt, dass das dereinst (zumindest langfristig) mit erheblicher Sicherheit realisierbare höhere Ertragspotential adäquat abgegolten werde (VG Act 1, S. 11 f.). Es wird nicht bestritten, dass das mitübertragene Gebäude zum Zeitpunkt der Handänderung noch bewohnt war und dass die Käuferschaft damit rechnen musste, dass sie ihr Bauvorhaben erst einige Jahre nach Kauf würde realisieren können. Diese Argumente zielen aber am Kern der Sache vorbei. Entscheidend ist der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien, wie er im Vertrag zum Ausdruck kommt, und hier wird der Verkehrswert, zu dem das Grundstück übertragen wurde, eindeutig als Folge einer Schätzung genannt, in der nur das Land bewertet wurde. Die Rekurrentin schreibt, dass mit dieser Methode nichts über die Abbruchreife des Gebäudes gesagt worden sei. Auch dieses Argument geht fehl. Sobald feststeht, dass die Parteien im Kaufvertrag lediglich einen Preis für das übertragene Land festgelegt haben, stellt sich die Frage der Abbruchreife des Gebäudes nicht mehr. Diesen Punkt gilt es erst zu klären, wenn der rechtsgeschäftliche Wille der Parteien nicht deutlich aus dem Vertrag hervorgeht. Im Übrigen hat sich gezeigt, dass die Vertragsparteien den Preis des Landes zwar aufgrund der Residualwertmethode ermittelt haben, dass diese Methode – richtig angewendet – zu einem wesentlich höheren Landwert führt (Erw. 3d). Würde man der Rekurrentin somit in der Ansicht folgen, dass der von ihr ursprünglich festgelegte Verkaufspreis von Fr. 3'400'000.– sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstreckt hat (VG Act. 1, S. 12), also auf Land und Gebäude, müsste der von den Vertragsparteien geschätzte Landwert nochmals deutlich tiefer ausfallen als die sowieso schon zu tiefen Fr. 3'400'000.–. Auch aufgrund dieser Überlegung wird klar, dass der vereinbarte Preis sich nur auf das übertragene Land bezogen haben kann und nicht auf das Gebäude.

5.1.9 Zusammengefasst ergibt eine Prüfung des Sacheinlagevertrags vom 18. Dezember 2009, dass die Parteien nur Land zum Gegenstand der vertraglichen Preisbildung gemacht haben. Daher muss nicht mehr erörtert werden, ob es sich beim übertragenen Gebäude um ein Abbruchobjekt gehandelt hat oder nicht. Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dürfen somit Aufwendungen für das Gebäude den Anlagekosten nicht zugerechnet werden. Die Rekurrentin dringt mit ihrem Ansinnen nicht durch, den Wert des Gebäudes vor 25 Jahren als Anlagekosten zum Abzug zuzulassen.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29. Mai 2018, A 2016 33
Das Urteil ist rechtskräftig.

5.3 Art. 5 Abs. 3 BV i.V.m. Art. 9 BV, § 190 Abs. 1 lit. a StG

Regeste:

Art. 5 Abs. 3 BV i.V.m. Art. 9 BV – Prüfungen der Voraussetzungen des Vertrauensschutzes bei einer Bestätigung durch den Sekretär einer Grundstückgewinnsteuer-Kommission (Erw. 4).

§ 190 Abs. 1 lit. a StG – Vorläufige Einschätzung des Gerichts zur Praxis verschiedener Grundstückgewinnsteuer-Kommissionen im Kanton Zug bei gemischten Schenkungen (Erw. 5b)

Aus dem Sachverhalt:

Mit öffentlicher Urkunde unter dem Titel «Kauf- und Schenkungsvertrag (Gemischte Schenkung) mit Nutzniessung» vom 28. Juli 2015 übertrug A.B. ihre Liegenschaft GS E in X. ihren beiden Kindern F.G. und H.L.. In der Urkunde wurde unter Punkt IV. 6. festgehalten, dass gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde X. vom 9. Juli 2015 voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer anfalle. Mit Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer vom 17. März 2016 berechnete die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Einwohnergemeinde X. (im Folgenden: Rekursgegnerin) für das übertragene Grundstück einen Grundstückgewinn von Fr. 343'634.– und erhob darauf eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 44'741.15 von der Rekurrentin. Dagegen wehrte sich A.B. mit einer Einsprache, welche am 24. März 2017 vollumfänglich abgewiesen wurde. Gegen diesen Entscheid wehrte sich A.B. am 11. April 2017 beim Verwaltungsgericht.