

hat der Zuger Gesetzgeber die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen nicht dem Steuertatbestand der Handänderung von Grundstücken gleichgestellt, sondern der Einkommensbesteuerung unterstellt (§§ 3 und 34 GStG und § 17 Abs. 1 Ziff. 2 des Gesetzes über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946, StG, BGS 632.1). Die vorberatende Kommission wollte damit die «relativ komplizierte Regelung bei den Dienstbarkeiten und Eigentumsbeschränkungen im Verhältnis der Grundstückgewinnsteuer zur Einkommens- oder Ertragsbesteuerung derart lösen, dass jegliches Einkommen, welches aus solchen Dienstbarkeiten und Eigentumsbeschränkungen erzielt wird, der Einkommens- oder Ertragsbesteuerung unterliegt. Damit soll eine klare Abgrenzung zwischen der Einkommens- oder Ertragssteuer und der Grundstückgewinnsteuer erreicht werden, was im Weiteren auch der administrativen Vereinfachung dient» (Bericht und Antrag der vorberatenden Kommission vom 4. Juli 1990 betreffend Revision der Grundstückgewinnsteuer, Vorlage Nr. 7131 zu Nrn. 6218/19, S. 7). Nach der klaren Vorschrift des Gesetzes ist somit nur der auf den Landverkauf entfallende Erlös grundstückgewinnsteuerpflichtig und dem Erwerbspreis für das Land gegenüber zu stellen. Dies erfordert eine Aufteilung des Erlöses von Fr. 152'000.- und lässt sich nicht dem Kaufvertrag entnehmen. Die Sache bedarf daher einer zusätzlichen Abklärung. Dabei wird zu prüfen sein, ob die Vertragsparteien der Preisfestsetzung entsprechende Berechnungen zugrunde gelegt haben, ob gegebenenfalls das im Vertrag 3 angewandte Verhältnis 2:1 angemessen erscheint oder ob aufgrund der konkreten Umstände eine andere Wertdifferenzierung angezeigt erscheint.

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Landwert im Jahre 1981 mit Fr. 120.-/m² zu schützen ist. Als Erlös darf hingegen nur der auf den Landverkauf entfallende Anteil des Kaufpreises angerechnet werden. Es wird sich deshalb eine Reduktion der Grundstückgewinnsteuer ergeben.

...

Verwaltungsgericht, 22. August 2000

§ 8 GStG. – Grundstückgewinn. Unter welchen Voraussetzungen sind die Anlagekosten eines abgebrochenen Gebäudes anrechenbar?

Aus dem Sachverhalt:

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 25. November 1997 verkaufte N. das Grundstück GS Nr. 268, Hofraum und Garten, zusammen 606 m² gross, an der Hauptstrasse in Oberägeri an die Erbgemeinschaft X. Die Handänderung wurde am 1. Dezember 1997 ins Grundbuch eingetragen. Der Antritt des Kaufgegenstandes mit Nutzen und Schaden für die Käuferschaft erfolgte rückwirkend per 11. Mai 1996. Gemäss Ziffer II 5. des

Kaufvertrages nehmen die Vertragsparteien zur Kenntnis, dass sich der Liegenschaftsbescrieb auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung bezieht. Zum Zeitpunkt des Antritts der Liegenschaft am 11. Mai 1996 habe sich ein Wohnhaus mit Ladenlokal auf dem Grundstück befunden. Das Wohnhaus mit Ladenlokal sei inzwischen von den Käufern in Absprache und im Einverständnis des Verkäufers abgebrochen worden. Bei der Veranlagung schätzte die Kommission den Verkehrswert des Landes vor 25 Jahren auf Fr. 100.–/m², somit Fr. 60'600.– für das Grundstück. Sie veranlagte einen Grundstücksgewinn ohne Berücksichtigung des Gebäudewertes.

Erwägungen:

1. Gemäss § 22 Abs. 2 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 2. November 1990 (GStG, BGS 632.211) kann der Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug Rekurs erheben. Der Rekurs ist frist- und formgerecht eingereicht worden, weshalb er zu prüfen ist.

2. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 3 Abs. 1 GStG). Der Steuertatbestand besteht in der Handänderung von Grundstücken. Bei der zivilrechtlichen Handänderung, wie sie hier vorliegt, wird in zeitlicher Hinsicht auf den Eigentumsübergang, somit auf den Grundbucheintrag abgestellt (GVP 1993/94, 79 mit Hinweisen auf die Zuger und Zürcher Praxis). Im vorliegenden Fall wurden die Bauten vor der Veräusserung abgerissen, so dass ein nicht überbautes Grundstück die Hand wechselte.

Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt (§ 8 Abs. 1 GStG). Die Differenz zwischen den beiden Werten stellt den «unverdienten» Wertzuwachs dar und bildet die Steuerbemessungsgrundlage. Um diese Differenz zuverlässig zu ermitteln, ist der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse zu beachten. Veräussert wird ein unbebautes Grundstück, so dass der Verkehrswert dem Landwert entspricht. Bei gleichlautenden Gesetzesbestimmungen zieht deshalb die Zürcher Praxis den Schluss, dass Bauten, die bei der Veräusserung nicht mehr vorhanden sind, nicht berücksichtigt werden können (Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, S. 204 und 250; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 219 N. 17 und § 221 N. 32). Gleicher Meinung ist Xavier Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zürich 1990, S. 173, mit der Begründung, die Berücksichtigung wertvermehrender Investitionen habe zur Voraussetzung, dass die entsprechenden Substanzzunahmen bzw. rechtlichen Verbesserungen des Grundstückes im Veräusserungszeitpunkt noch vorhanden seien. Gleicher Meinung ist Peter Ochser, Die Besteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Zürich 1976, S. 73.

Diese der Auffassung der Vorinstanz entsprechenden Überlegungen entbehren nicht der konsequenten Folgerichtigkeit bei der Anwendung wesentlicher Prinzipien des Grundstückgewinnsteuerrechtes. Trotzdem vermag nicht zu befriedigen, dass ihrem Charakter nach wertvermehrende und daher anrechenbare Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können. Die einmal getätigten wertvermehrenden Aufwendungen sind grundsätzlich ohne Berücksichtigung einer Altersentwertung anrechenbar und vermindern den steuerbaren Grundstücksgewinn, wenn das Grundstück überbaut verkauft wird, obwohl die Parteien der Baute gegebenenfalls als Abbruchobjekt keinen Wert mehr beimessen. Anderer Meinung als die Zürcher Praxis und der Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer (a.a.O., S. 250 N. 6) sowie Mettler (a.a.O., S. 173) ist Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne der Schweiz, Zürich 1952, S. 224; Othmar Camenzind, Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Luzern 1961, S. 54, sowie Benno Grossmann, Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, Bern und Stuttgart 1977, S. 301). Im vorliegenden Fall steht fest, dass in das verkaufte Grundstück vor Jahren anrechenbare wertvermehrende Investitionen getätigt wurden. Es steht auch fest, dass die Erwerber mit Einverständnis des Veräusserers die Baute abgebrochen haben und das veräusserte Grundstück einer Gesamtüberbauung zugeführt wurde. Auf den rückdatierten Nutzen- und Schadenantritt kann es dabei nicht entscheidend ankommen, da die Unterstellung unter die Steuerpflicht nicht ins Belieben der Parteien gestellt werden kann. Trotz strenger Abgrenzung nach der Besitzesdauer schliesst die Praxis nicht aus, dass beispielsweise wertvermehrende Aufwendungen des Erwerbers im Hinblick auf den Eigentumserwerb der späteren Besitzesdauer zugerechnet werden können, selbstverständlich unter Vorbehalt, dass die Anrechnung nur einmal erfolgt (StE B44.1 1992/Nr. 6). Wird das Rechtsgeschäft in diesem gesamten Zusammenhang betrachtet, so lässt sich auch im vorliegenden Fall sagen, das überbaute Grundstück sei in die Dorfkernsanierung eingebracht und zu diesem Zweck veräussert worden, wobei der Abbruch durch die Erwerber im Hinblick auf diese Veräusserung schon vorgängig vorgenommen wurde. Entscheidend ist hier, dass die Besteuerung von Grundstücksgewinnen nicht auf die Besteuerung eines fiktiven Gewinnes hinauslaufen darf. Die Steuerbehörden haben den wirklich erzielten Gewinn zu besteuern (BGE betreffend zugerische Grundstückgewinnsteuer, ASA Bd. 45, S. 489). Die Berücksichtigung lediglich des Landwertes vor 25 Jahren läuft hier auf die Besteuerung eines solchen fiktiven Gewinnes hinaus. Das Gericht gelangt deshalb zum Schluss, dass im vorliegenden Fall die abgebrochene Baute bei der Veranlagung zu berücksichtigen ist. Die Kommission hat den anrechenbaren Betrag unter diesen Voraussetzungen noch nicht geprüft, weshalb die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Kommission zurückgewiesen wird. Dies hat gemäss § 22 Abs. 3 GStG i.V. mit § 92 Abs. 1 des Gesetzes über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946 (StG, BGS 632.1) die Kostenpflicht für die Einwohnergemeinde Oberägeri zur Folge.

Verwaltungsgericht 22. August 2000