



Kanton Zug

## **Buch GVP 2013**



Kanton Zug

## **Buch GVP 2013**

**Inhalt**

## **§ 195 Abs. 2 StG**

### **Regeste:**

§ 195 Abs. 2 StG – Bestimmung des Verkehrswertes gemäss § 195 Abs. 2 StG durch ein vom Gericht angeordnetes Gutachten (Erw. 2). – Gerichtsgutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung durch das Gericht. Ist ein Gutachten nicht vollständig und widerspruchsfrei begründet und/oder stützt es sich auf blosser Behauptungen, die für Aussenstehende nicht nachvollziehbar sind, darf das Gericht vom Ergebnis des Gutachtens abweichen. Wenn ein Gutachten z. B. Handänderungen zum Vergleich bezieht, bei denen die Grundstücksfläche und die Lage des Grundstücks nicht bekannt sind, so sind diese Handänderungen bzw. die entsprechenden Verkaufspreise für die Bestimmung des Verkehrswertes so gut wie wertlos (Erw. 3).

### **Aus dem Sachverhalt:**

A. Mit Kaufvertrag vom 16. November 2006 verkauften A. und B.C. ihr Ferienhaus an der Hauptstrasse in L. zum Preis von Fr. 1'150'000.– an die D. GmbH in Baar. Am 23. Mai 2007 reichten die Verkäufer bei der Grundstückgewinnsteuer-Kommission L. (im Folgenden als Kommission bezeichnet) die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein und deklarierten einen Grundstücksgewinn von Fr. 152'749.–. Vom Kaufserlös von Fr. 1'150'000.– brachten sie Anlagekosten von insgesamt Fr. 997'251.– in Abzug. Den Verkehrswert vor zwanzig Jahren setzten sie mit Fr. 919'000.– ein. Mit Veranlagungsentscheid vom 14. Juni 2007 setzte die Kommission den Grundstücksgewinn auf Fr. 415'421.35 fest. Als Verkehrswert vor 20 Jahren ging sie von einem Betrag von Fr. 729'378.– aus. Gegen diese Veranlagungsverfügung liessen A. und B.C. am 3. Juli 2007 Einsprache einreichen und beantragen, der Grundstücksgewinn sei auf Fr. 152'700.–, eventualiter auf Fr. 189'200.– festzusetzen. Bezüglich des Verkehrswertes vor 20 Jahren hielten die Einsprecher an den Fr. 919'000.– fest. Mit Entscheid vom 5. September 2007 wies die Kommission die Einsprache ab und hielt an ihrer Einschätzung fest. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen A. und B.C. am 10. Oktober 2007 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, der Grundstücksgewinn sei auf Fr. 189'200.– festzusetzen und die Steuer beim minimalen Steuersatz von 10 % auf Fr. 18'920.–, eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer vom Verwaltungsgericht nach Einholung eines Gutachtens über den Verkehrswert vor 20 Jahren einzuholen, subeventualiter sei die Angelegenheit an die Kommission zur Vornahme unterlassener Abklärungen, zur Offenlegung des eigenen Standpunkts und der Gewährung des rechtlichen Gehörs zurückzuweisen. Mit Urteil vom 31. Oktober 2008 hiess das Verwaltungsgericht den Rekurs insofern gut, als es die Sache zur Abklärung und Neuentscheidung im Sinne der Erwägungen an die Kommission zurückwies. Das Gericht stellte im Wesentlichen fest, der Einspracheentscheid sei sowohl bezüglich der geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen wie auch bezüglich des Land- und Gebäudewertes vor 20 Jahren ungenügend begründet. Mit neuem Einspracheentscheid vom 16. Juni 2010 setzte die Kommission den Grundstücksgewinn erneut auf Fr. 415'421.35 fest. Sie ging dabei wieder von einem Verkehrswert vor 20 Jahren im Betrag von Fr. 729'378.– aus.

Gegen diesen Einspracheentscheid liessen A. und B.C. am 12. Juli 2010 erneut Rekurs einreichen und beantragen, der Grundstücksgewinn sei auf Fr. 189'200.– festzusetzen und die Steuer auf den Minimalsteuersatz von 10 %, d.h. auf Fr. 18'920.–, eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer vom Verwaltungsgericht nach Einholung eines Gutachtens über den Verkehrswert vor 20 Jahren festzusetzen (. . .). Am 8. September 2010 reichte die Kommission ihre Vernehmlassung ein. Zur Frage des Verkehrswertes vor 20 Jahren führte sie aus, man halte an der Darstellung vom 12. Dezember 2007 fest.

Am 1. September 2011 beauftragte das Verwaltungsgericht X. Y. mit der Erstellung eines Gerichtsgutachtens. Dieses Gutachten wurde am 7. Juli 2012 erstattet. Darin schätzte der Gutachter den Landwert ohne Bauten bezogen auf das Jahr 1986 mit Fr. 320.– pro Quadratmeter und den Verkehrswert der Gebäude auf Fr. 448'000.–. Die Parteien erhielten in der Folge Gelegenheit, zum Ergebnis der Begutachtung Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 wurde die Kommission vom Gericht aufgefordert, zu den Vergleichsgeschäften aus den Jahren 1982 bis 1986 die Parzellennummern, die Parzellengrössen, den Kaufpreis, den Verkäufer, den Käufer und die Zonenzugehörigkeit anzugeben. Die entsprechenden Angaben reichte die Kommission am 15. November 2012 ein. Die Rekurrenten erhielten in der Folge nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme, wovon sie mit Eingabe vom 26. November 2012 Gebrauch machten. Auf die entsprechenden Ausführungen ist in den Erwägungen einzutreten.

#### **Aus den Erwägungen:**

1. (...)

2. 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 20 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren in Anrechnung bringen (§ 195 Abs. 2 StG in der bis zum 31. Dezember 2006 gültigen Fassung).

a) 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: 16. November 1986) zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich der Preis nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bildet und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und ohne Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 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 grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso hohen Verkehrswert vor 20 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 126 ff.).

b) Der Verkehrswert ist aufgrund von Schätzungen zu ermitteln. Die Verkehrswertschätzung hat dabei nach jenen Überlegungen zu erfolgen, die der Liegenschaftshandel üblicherweise anstellt bzw. vor 20 Jahren angestellt hätte. Dabei sind nicht nur Überlegungen der Immobilienwirtschaft, sondern auch solche des Kreditgewerbes zu berücksichtigen. Da der Verkehrswert auf dem Weg der Schätzung zu ermitteln ist, ergeben sich zwangsläufig Unschärfen. Bei aller Sorgfalt bleibt eine Schätzung eine Schätzung, deren Ergebnis sich nicht mathematisch beweisen lässt. Schätzen mehrere Personen dasselbe Grundstück, so ergeben sich zwingend Abweichungen. Abweichungen bis zu 10 % werden dabei als normal erachtet. Der geschätzte Verkehrswert bewegt sich immer in einer gewissen Bandbreite. Diese Einsicht hat zur Folge, dass der schätzungsweise ermittelte Verkehrswert nicht auf Franken und Rappen anzugeben ist (wird doch damit eine nicht vorhandene mathematische Genauigkeit vorgegaukelt). Bei unüberbauten Grundstücken ist einzig der Landwert (Bodenwert) zu ermitteln. Bei der Verkehrswertschätzung von überbauten Grundstücken wird in der Regel sowohl der Realwert, der sich aus dem Landwert, dem

Bauwert und den Nebenkosten (Erschliessung, Vorbereitungs- und Umgebungsarbeiten) zusammengesetzt, als auch der Ertragswert berücksichtigt. Bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu, weshalb kein Ertragswert berücksichtigt wird (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 220 N 137 ff.).

c) Zeigt sich in einem Verfahren, dass der Verkehrswert nicht ohne Weiteres zuverlässig ermittelt werden kann, kann die Rekursbehörde eine Schätzung durch einen Sachverständigen veranlassen. Bei der Bestellung des Gutachters sind die Bestimmungen von § 14 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976 (VRG, BGS 162.1) und ergänzend die Bestimmungen von Art. 183 ff. der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272) zu beachten. Als Beweismittel unterliegt das Gutachten der freien Beweiswürdigung durch das Gericht. Angesichts der Funktion des Gutachtens, dem Gericht fachspezifische Informationen zu liefern, über welches dieses nicht (zumindest nicht in ausreichendem Mass) verfügt, kann sich die Prüfung der Rechtsmittelinstanz darauf beschränken, ob das Gutachten auf zutreffenden Rechtsgrundlagen beruht, ob es vollständig, klar und gehörig begründet und widerspruchsfrei ist und ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen hat. Die Rechtsmittelinstanz braucht sich aber – unter Vorbehalt grober Irrtümer oder Rechenfehler – mit den Einwänden gegen einzelne Faktoren einer Schätzung grundsätzlich nicht zu befassen. Gutachten sollen keine blossen Behauptungen aufstellen; sie sollen vielmehr Wege und Kriterien aufzeigen, die für Aussenstehende das Ergebnis nachvollziehbar machen. Bei der Verkehrswertschätzung eines Grundstücks oder einer Liegenschaft sind das Aufzeigen der wertbildenden Faktoren und eine eingehende Begründung von grosser Bedeutung. Werden vom Gutachter Vergleichspreise herbeigezogen, so muss das rechtliche Gehör des Steuerpflichtigen beachtet werden, d.h. er muss sich zu den vom Sachverständigen erhobenen Vergleichspreisen äussern können. Hierzu muss dem Steuerpflichtigen regelmässig eine Liste mit Vergleichshandänderungen mit den bezahlten Preisen und mit einem Ortsplan und der damals gültigen Bauordnung (inklusive Zonenplan) vorgelegt werden. Um die Vergleichstauglichkeit überprüfen zu können, müssen auch die Parteien der Vergleichshandänderungen genannt werden. Nur so kann geprüft werden, ob aussergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den Preis beeinflusst haben.

3. Am 1. September 2011 beauftragte das Gericht X.Y., Schätzungsexperte SEK-SVIT, mit der Erstellung eines Gerichtsgutachtens. Gefragt wurde gesondert nach dem Verkehrswert des Grundstücks im Jahre 1986 und nach dem Verkehrswert der Gebäude (Ferienhaus und Gartenhalle). In seinem Gutachten vom 7. Juli 2012 kam X.Y. zum Schluss, dass der Landwert Fr. 247'040.– betragen habe, was einem Quadratmeterpreis von Fr. 320.– entspricht. Den Verkehrswert der Gebäude schätzte er auf Fr. 448'000.–.

a) Der Landwert wurde vom Gutachter mit Fr. 320.– pro Quadratmeter bewertet. In seinem Kommentar zu diesem Wert erklärte der Gutachter, speziell seien die Informationen aus den Handänderungen gemäss Beilage 1 bewertet worden. Die Bewertung sei nur für das Bauland unabhängig von der Baute erfolgt. Bei der Marktwertbeurteilung seien speziell die trennenden Unterschiede bezüglich Lage (Sicht, Sonne, Nachbarschaft), Nutzung (Ausnützung, Form, Erschliessung) und Immissionen (Strassenverkehr) berücksichtigt worden. Die Analysen Kaufpreis 2006 (Beilage 2) und die Schätzung «Z» (Beilage 3) würden lediglich der Plausibilisierung des aufgrund von Vergleichen und der Marktentwicklung geschätzten Wertes dienen. Die in Beilage 1 aufgeführten 16 Handänderungen sind für eine Beurteilung durch das Gericht in der vom Gutachter verwendeten Weise bedauerlicherweise so gut wie wertlos, da sie den jeweiligen Grundstücken nicht zugeordnet werden können. Auf Ersuchen des Gerichts lieferte die Kommission mit Eingabe vom 15. November 2012 zu einigen der im Gutachten erwähnten Handänderungen nähere Angaben bezüglich Parzellenummer, Parzellengrösse und Zonenzugehörigkeit. Von diesen Angaben sind jedoch nur zehn verwertbar (die übrigen Handänderungen können nicht beurteilt bzw. überprüft werden, weil entweder die Grundstücksnummern falsch sind bzw. nicht mehr existieren (Nrn. 3 und 13), es sich um Strassenparzellen handelt (Nr. 6), das Grundstück mehr als einen Kilometer von der fraglichen Parzelle entfernt ist (Nr. 4) oder die Kommission keine näheren Angaben über die Parzellenummer, die Fläche und den Kaufpreis machen kann (Nrn. 2, 14 und 15)). Die Rekurrenten

erhielten Gelegenheit, zu diesen Unterlagen Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 26. November 2012 Gebrauch machten.

b) Das Gericht sieht sich daher veranlasst, aufgrund der jetzt zuverlässigeren Angaben, den Landwert selber festzusetzen: Auszugehen ist bei der Beurteilung des Landwertes davon, dass wir es hier mit einem perfekt rechteckigen Grundstück von 772 m<sup>2</sup>, das ca. 22 m breit und 35 m lang ist, zu tun haben. Das Grundstück befindet sich direkt an der Hauptstrasse und damit auch direkt am See mit optimaler Besonnung (direkte Südexposition) und unverbaubarer Aussicht auf den See und die umliegenden Berge. Es befand sich 1986 in der Zone W2, in der eine Ausnützung von 0.35 und der Bau von zweigeschossigen Bauten möglich waren. Als einziger Negativpunkt ist der relativ starke Durchgangsverkehr auf der Hauptstrasse zu erwähnen. In unmittelbarer Nähe befindet sich das Grundstück GS Nr. 01, für welches 1982 schon ein Kaufpreis von Fr. 452.– pro Quadratmeter bezahlt wurde. Das GS Nr. 01 ist 757 m<sup>2</sup> gross, in einer Distanz zum GS Nr. 00 von 160 m Luftlinie und ca. 30 Höhenmeter weiter hangwärts gelegen. Rechnet man den Preis von 1982 mit Hilfe des Landesindex der Konsumentenpreise, des Miet- und Baukostenindex auf das Jahr 1986 um, so liegt der geschätzte Kaufpreis für 1986 bei ca. Fr. 525.–/m<sup>2</sup>. Es ist grundsätzlich nicht einzusehen, warum dieser Betrag wegen der leicht erhöhten Lage nicht zum Vergleich beigezogen werden sollte, zumal das Grundstück Nr. 01 mit 757 m<sup>2</sup> fast gleich gross ist wie das Grundstück GS Nr. 00. Ebenfalls in unmittelbarer Nähe finden sich die beiden Grundstücke GS Nrn. 02 und 03. Diese sind mit 1'218 m<sup>2</sup> und 1'207 m<sup>2</sup> ca. eineinhalbmal so gross und befinden sich ca. 400 m weiter westlich – von der Hauptstrasse aus gesehen – in der zweiten Bautiefe und sind mit je drei Reiheneinfamilienhäusern bebaut. Zudem grenzen sie auf der Nordseite noch an die (...)strasse. Im Jahr 1983 bzw. 1984 wurde der Quadratmeterpreis mit Fr. 304.– bzw. Fr. 307.– gehandelt, was indexangepasst für 1986 etwa Fr. 330.– entspricht. Die Vergleichsgeschäfte 7, 9, 11, 12 und 16 betreffen Grundstücke, die sich im Gebiet S. in einer anderen Geländekammer befinden. Hinzu kommt, dass wir es mit einer anderen Zone (Landhauszone L2B) und mit einer anderen Ausnützung (0.25) zu tun haben. Diese Grundstücke bzw. die entsprechenden Verkaufspreise eignen sich daher nicht für einen direkten Vergleich. Das Vergleichsgeschäft Nr. 04 befindet sich zwar in unmittelbarer Nähe des Grundstückes GS Nr. 00. Es ist allerdings mit 1'953 m<sup>2</sup> fast zweieinhalbmal so gross wie die Einfamilienhausparzelle der Rekurrenten und eignet sich damit auch nur bedingt zum Vergleich (entsprechend ist es zwischenzeitlich auch mit einem 7-Familien-Terrassenhaus überbaut worden). Der im Jahr 1985 bezahlte Quadratmeterpreis von Fr. 159.– ist mit indexierten Fr. 164.– zu berücksichtigen. Das Vergleichsgrundstück Nr. 4 liegt im Ortszentrum und ist von der Lage, Aussicht und Seenähe nicht mit dem GS Nr. 00 zu vergleichen.

c) Das Gericht erachtet die Grundstückspreise der Handänderungen 1, 5, 8 und 10 als sachgerecht und zum Vergleich geeignet. Der Verkauf Nr. 1, GS Nr. 01, zum indexierten Preis von Fr. 525.–/m<sup>2</sup>, betraf ein Grundstück in unmittelbarer Nähe und mit nahezu gleichem Flächenmass. Die etwas erhöhte Lage dürfte allerdings den Kaufpreis positiv beeinflusst haben. Die beiden Grundstücke GS Nrn. 02 und 03 befinden sich in ähnlicher Lage am See, sind allerdings durch eine erste Bautiefe und die Hauptstrasse ca. 30 Meter vom See getrennt, während der Abstand des GS Nr. 00 zum See nur 10 Meter beträgt. Des Weiteren ist auf der Nordseite der Verkehr auf der (...)strasse zu berücksichtigen. Hier dürfte der indexierte Preis von Fr. 330.– wohl etwas tiefer zu werten sein als der Preis des Grundstückes der Rekurrenten. Der Preis für das GS Nr. 04 ist mit Fr. 164.– zu tief, als dass man ihn unbesehen und gleichwertig in den Vergleich miteinbeziehen dürfte. Nimmt man den Durchschnitt der ersten drei Grundstückspreise, so ergibt sich ein Betrag von ca. Fr. 390.–, was bezogen auf die gesamte Grundstücksfläche des GS Nr. 17 einem Betrag von Fr. 301'080.– entspricht. Berücksichtigt man auch den Grundstückspreis des GS Nr. 04, so ergibt sich ein Preis von Fr. 337.–/m<sup>2</sup>, der aber aus der Sicht des Gerichts zu tief wäre. Zu diesem Schluss kommt das Gericht auch darum, weil die Landverkäufe im Bereich der (...)strasse sich zwar in erhöhter Lage und in einer anderen Geländekammer abgespielt haben, aber doch nicht mehr als zwischen 170 und 230 Meter entfernt sind. Hier wurden in den Jahren 1983, 1984 und 1987 immerhin schon Quadratmeterpreise von Fr. 500.–, Fr. 540.– und Fr. 650.– bezahlt, was einem indexierten Durchschnittsbetrag von Fr. 587.– entspricht. In Würdigung dieser Preise ist der Betrag von Fr. 390.–/m<sup>2</sup> als angemessen zu beurteilen.

d) Der vom Gutachter festgelegte Landwert ist nicht genügend und nicht nachvollziehbar begründet, so

dass das Gericht seinen Entscheid nicht darauf abstellen darf. Dies hängt in erster Linie damit zusammen, dass dem Gutachter gemäss Beilage 1 zum Gutachten ungenügende Grundlagen zur Verfügung standen. Es waren ihm zwar die Grundstücksflächen zum Teil bekannt, nicht aber die Lage der Vergleichsgrundstücke. Die unter der Rubrik «Grundstücke» aufgeführten Nummern haben keinen Bezug zu den übrigen Angaben und stellen keine Parzellenummern dar. Von 16 Vergleichsgeschäften fehlen zudem bei 10 Geschäften die Flächenangaben. In der Form, in welcher die Handänderungen vom Gutachter als Beurteilungsgrundlagen aufgeführt und angewandt wurden, sind diese so gut wie wertlos. Jedenfalls kann nicht auf den Durchschnittspreis dieser 16 Handänderungen von Fr. 320.– abgestellt werden. Der von der Kommission gewählte Landwert von Fr. 300.–/m<sup>2</sup> erweist sich nach Meinung des Gerichts als deutlich zu tief. Es kann auch nicht angehen, einen Landverkauf im Ortszentrum aus dem Jahr 1983 zu interpolieren und auf das sich in ausgezeichneter, unverbaubarer Lage befindliche GS Nr. 00 anzuwenden. Der Landwert ist mit Fr. 390.–/m<sup>2</sup> der Situation auf dem Immobilienmarkt im Jahr 1986 angemessen. Daraus ergibt sich insgesamt ein Landwert von Fr. 301'080.–.

Urteil vom 30. Januar 2013 A 2010 / 17