

Beschwerdeführers durch seine Arbeitgeberin resultierenden Gewinns.

6.2.3.3.

Wiederum zutreffend macht die Vorinstanz im Übrigen auf eine weitere Unvollständigkeit in der Rulinganfrage aufmerksam, nämlich den Umstand, dass die konkreten Randbedingungen mit Bezug auf den Beschwerdeführer – einziger Mitarbeiter der Y., der Aktien beziehen konnte und auch bezog, namentliche Bezeichnung des Beschwerdeführers – nicht umschrieben wurden.

6.2.3.4.

Insgesamt erscheint die Rulinganfrage damit als der gezielte Versuch, mittels einer möglichst unkonkret gehaltenen Anfrage durch Verschieben vom Steueramt W. auf eine höhere Hierarchiestufe die Schwierigkeiten, die im Hinblick auf die steuerliche Behandlung des Gewinns aus einer Rücknahme der Aktien durch die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers, aufgetaucht waren, zu "umschiffen". Es kann offen bleiben, ob dieses Verhalten des Beschwerdeführers bzw. von dessen Arbeitgeberin nicht sogar als treuwidrig zu bezeichnen wäre. Entscheidend ist allein, dass die in verschiedener Hinsicht unvollständige Präsentation des zu beurteilenden Sachverhalts in der Ruling-Anfrage keinen Vertrauensschutz zu begründen vermag. Indem der Beschwerdeführer bzw. dessen Arbeitgeberin es nämlich unterliessen, einen vollständigen Sachverhalt zu präsentieren, verhiinderten sie eine in jeder Hinsicht umfassende Prüfung der sich stellenden Rechtsfragen durch das KStA. Damit kann der Beschwerdeführer nicht als gutgläubig betrachtet werden, weshalb die Gewährung von Vertrauensschutz ausser Betracht fällt.

7.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

## 17 Grundstückgewinnsteuer

### Pauschalierung der Anlagekosten auch bei Baurechtsgrundstücken

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 13. Juni 2016, i.S. KStA gegen Vorsorgestiftung X. (WBE.2015.396).

### *Aus den Erwägungen*

#### 2.

Gemäss § 105 Abs. 1 StG werden die Anlagekosten pauschaliert, wenn das Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung überbaut ist und es die steuerpflichtige Person länger als 10 vollendete Jahre besass. Beim Begriff "überbaut" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher der Konkretisierung bedarf. Der Regierungsrat als zuständiger Ordnungsgeber hat den Begriff "überbaut" in § 46 Abs. 1 StGV (weitgehend) konkretisiert, indem er darunter im Zeitpunkt des Verkaufs eines Grundstücks (noch) nutzbare Bauten verstanden wissen wollte (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 25. Februar 2010 [3-RV.2009.78]). § 46 StGV lautet wie folgt: (...)

Das Spezialverwaltungsgericht hat den Begriff "überbaut" mit Hilfe der Gesetzesmaterialien korrekt ausgelegt und das Motiv des historischen Gesetzgebers sowie den heutigen Sinn und Zweck der Pauschalierung richtig erfasst. Das KStA beanstandet eine ungenügende Würdigung des Wortlauts von § 46 Abs. 1 StGV und verweist auf ein eigenes Merkblatt sowie auf ein Protokoll der Grossratskommission für die Revision des Steuergesetzes aus dem Jahre 1982.

#### 2.1.

Im vom KStA angeführten Merkblatt vom 14. Februar 1982 wird zur Frage, "Was heisst überbaut?" in Ziff. 2 Abs. 2 festgehalten, dass sich die Beantwortung nach einem *wirtschaftlichen Kriterium* beurteilt. Als überbaut gilt ein Grundstück, für dessen Wert die Baute nicht bloss von untergeordneter Bedeutung ist. Beeinflusst die Baute den Wert des Grundstücks erheblich, so ist es überbaut. Explizit ausgeschlossen vom Begriff "überbaut" werden nicht mehr nutzbare Abbruchobjekte, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist. Im Zürcher Steuergesetz wird von überbauten Grundstücken dann gesprochen, wenn be-

nutzbare Gebäude (Bauwerk) vorhanden sind, das heisst, sie müssen Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschliessung Schutz gegen äussere Einflüsse gewähren, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest sein. Trotz vorhandener Gebäude gelten Grundstücke mit Gebäuden von untergeordneter Bedeutung nicht als überbaut (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 220 N 176). Weiter wird im Merkblatt des KStA in Ziff. 2 Abs. 1 ausgeführt, dass § 76 aStG in erster Linie Steuerpflichtige und Steuerbehörden vom Nachweis weit zurückliegender Anlagekosten entbinden soll. Dieser Nachweis fällt insbesondere bei überbauten Grundstücken schwer; beim unüberbauten Land lässt sich der Anlagewert leichter feststellen. Sobald ein Verkäufer also eine wertmässig bedeutende Baute (nicht bloss ein Abbruchobjekt, Fahrnisbaute, Schuppen oder dergleichen) mehr als 10 Jahre in seinem Eigentum hatte, soll er vom Nachweis weit zurückliegender Anlagekosten befreit werden. Der Begriff "überbaut" dient demnach dazu, die Möglichkeit der Pauschalierung nur bei wertmässig bedeutenden Bauten zu gewähren und verlangt nicht die Einheit von Grundeigentümer und Eigentümer der Baute.

## 2.2.

Das Steuergesetz bestimmt, dass die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte gemäss § 51 Abs. 1 StG unter den Grundstücksbegriff von § 105 StG fallen. Grund und Boden, auf dem ein Dritter gestützt auf ein Baurecht ein Gebäude errichtet hat (baurechtsbelastetes Grundstück), gilt wie das Baurechtsgrundstück selbst als überbautes Grundstück (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 220 N 176; so auch MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, [Kommentar StG] § 105 N 8b). Bei einem im Grundbuch eingetragenen selbständigen und dauernden Baurecht fällt das Eigentum am Boden und an der darauf erstellten Baute auseinander (Durchbrechung des Akzessionsprinzips). Ein derart ausgestaltetes Baurecht wird kraft gesetzlicher Fiktion zum Grund-

stück (sog. Baurechtsgrundstück) und somit in mancher Hinsicht gleich behandelt wie Grundeigentum (BGE 118 II 115, Erw. 2). Die im Streit liegende Baute ist unbestrittenermassen mit dem Boden (baurechtsbelastetes Grundstück) fest verbunden; nur dann ist überhaupt die Begründung eines Baurechts möglich. Sie steht jedoch grundbuchtechnisch gesehen auf dem verselbständigten Baurechtsgrundstück, welches lediglich im Grundbuch existiert. Die fragliche Baute ist also im Grundbuch mit einem eigenen Grundbuchblatt erfasst und bildet damit ein Grundstück, welches mit einem Gebäude überbaut ist. Der Wert der Baute ist überdies für die Höhe des Kaufpreises nicht bloss von erheblicher Bedeutung, sondern der Kaufpreis setzt sich ausschliesslich aus dem Wert der Baute zusammen, womit das im Grundbuch eingetragene Baurecht, respektive das Grundstück vom (nach wirtschaftlichen Kriterien zu beurteilenden) Begriff "überbaut" erfasst wird. Dabei ist offensichtlich, dass auch in solchen Fällen der Nachweis weit zurückliegender Anlagekosten erschwert sein kann. Die Tatsache, dass eine Baute im Baurecht auf einem lediglich im Grundbuch existierenden Baurechtsgrundstück steht, ändert nichts daran, dass sie fest mit Grund und Boden des baurechtsbelasteten Grundstücks verbunden ist. Die Pauschalierung der Anlagekosten ist auch auf solche Sachverhalte anwendbar. Ein Baurechtsgrundstück ist ein Grundstück im Sinne von § 105 StG und fällt mit seiner Baute auch unter den Begriff "überbaut" in § 46 StGV. Die in der Beschwerde aufgezeigte Auslegung des KStA zum Begriff "überbaut" und zum Grundstücksbegriff, welcher nicht streng zivilrechtlich auszulegen sei, überzeugt dagegen nicht. Im Steuerrecht lehnt sich die Umschreibung des Grundstücksbegriffs weitgehend ans Zivilrecht an und geht leicht darüber hinaus (BARBARA SRAMEK, Kommentar StG, § 51 N 4). Es leuchtet auch aus systematischen Gründen nicht ein, wieso der Grundstücksbegriff in § 95 StG für die Besteuerung und derjenige in § 105 StG für die Pauschalierung enger sein soll. Daran ändert der Begriff "überbaut" in § 46 StGV nichts. Die Auslegung des KStA widerspricht überdies dem Merkblatt des KStA vom 14. Februar 1982.

### 2.3.

Das KStA stützt sich bei seiner Argumentation schliesslich auf eine Aussage im Protokoll zur 23. Sitzung vom 26. März 1982 der Grossratskommission für die Revision des Steuergesetzes (Steuergesetz 1983, Protokolle Grossratskommission, 1. Lesung, Band V, S. 270), wonach "diese gesetzliche Vermutung auf das überbaute Land beschränkt wäre". Abgesehen davon, dass Wortmeldungen im Rahmen von Kommissionen nicht dieselbe Bedeutung zukommt wie Wortmeldungen im Grossen Rat selbst, wird mit dem Ausdruck "überbautes Land" der Verkauf eines im Baurecht erstellten Gebäudes nicht aus dem Anwendungsbereich von § 105 StG ausgeschlossen. "Land" ist vorliegend nicht als gewachsenes Terrain oder natürlicher Boden zu verstehen und auch nicht in der Weise, dass der Eigentümer von Baute und baurechtsbelastetem Grundstück identisch sein müssten. Es bedeutet lediglich "Grundstück" und darunter fällt auch das Baurechtsgrundstück. Bei den Gesetzesberatungen war der Anwendungsfall eines selbständigen und dauernden Baurechts denn auch kein Thema. Im Vordergrund stand die Abgrenzung von überbauten zu unüberbauten Grundstücken und damit zu Bauten, welche wie Abbruchobjekte, Fahrnisbauten und Schuppen oder dergleichen, für die Bestimmung des Kaufpreises von untergeordneter Bedeutung sind. Dies geht überdies auch aus dem Merkblatt des KStA hervor, nach welchem der Begriff "überbaut" zu Recht nach wirtschaftlichen Kriterien ausgelegt werden soll. Der Begriff "überbautes Land" ist demzufolge, wie bereits das Spezialverwaltungsgericht erkannt hat, auf ein Baurechtsgrundstück anzuwenden, weshalb sich die Beschwerde als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

#### **18 Liegenschaftsunterhaltskosten**

**Anwaltskosten eines Nachbarn im Planungsverfahren der von einem Bauprojekt nicht direkt betroffen ist und aus diesem keine einkommens- und/oder vermögensrelevanten negativen Folgen zu befürchten hat, sind keine Unterhaltskosten.**