

## Grundstückgewinnsteuer

### Verkehrswert vor 20 Jahren

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 11. Juli 2008

*Beim Abstellen auf den Verkehrswert vor zwanzig Jahren als Gestehungswert für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sind die Baunebenkosten angemessen zu berücksichtigen. In Analogie zur Verordnung zur Erbschafts- und Schenkungssteuer aus dem Jahre 1981, wonach die Baunebenkosten bis 10% des Zustandswertes des Gebäudes betragen, müssen diese teuerungsbedingt inzwischen bis 15% betragen (Beschwerde am Kantonsgericht hängig).*

#### Sachverhalt:

1. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 26. Juli 2007 verkaufte die Pflichtige die Parzelle Nr. 0 in X zu einem Preis von Fr. 1'265'000.–.

Mit Rechnung Nr. 07/0 vom 15. Dezember 2007, eröffnet am 18. Dezember 2007, wurde die Pflichtige für einen Grundstückgewinn in Höhe von Fr. 83'062.– besteuert, wobei die Baunebenkosten in Höhe von Fr. 314'026.– mit 10%, d.h. zu Fr. 31'402.– veranschlagt wurden.

2. Mit Schreiben vom 9. Januar 2008 erhob die Pflichtige u. a. gegen die Berechnung der Baunebenkosten Einsprache mit dem Begehren, es sei bei der Berechnung der Nebenkosten ein Anteil von 20% zu veranschlagen, was Fr. 62'805.– statt Fr. 31'402.– ergebe.

Bezüglich der Berechnung der Baunebenkosten führte die Pflichtige zur Begründung aus, die Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer definiere diese so genannten Baunebenkosten als «Aufwendungen für die Umgebungsarbeiten inkl. Einfriedung und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisationen sowie für Bauzinsen und Gebühren». Dies entspreche den Hauptgruppen 4 «Umgebung» und 5 «Baunebenkosten» des Baukostenplans (BKP) der Schweizerischen Zentralstelle für Baurationalisierung (CRB), welche allgemein gültige Norm unter anderem auch seit Jahrzehnten bei der Berechnung des Zürcher Baukostenindex verwendet werde. Dieser Index diene auch der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung bei der periodischen Festlegung des Versicherungs-Indexes.

Die Pflichtige ist weiter der Meinung, dass die in der Verordnung festgelegten maximalen 10% Baunebenkosten (BKP 4 und 5) des Zustandswertes des Gebäudes

eindeutig zu tief seien – sie würden bezogen auf die Gesamtbaukosten ohne Land nur 9,1% ausmachen. Zur Begründung führte sie an, dass schon 1987, also vor 20 Jahren, sich beim Zürcher Baukostenindex für die Umgebung und Baunebenkosten ein Anteil von 20%, gemessen an den Gebäudekosten, ergeben hätte. Auch nach einschlägiger Literatur – z.B. Handbuch des Liegenschaftsschätzers von *Naegeli/Hungerbühler* – würden sich für die Lageklassen 3 und 4, in welchen sich meistens der in unserem Kanton vorhandenen Liegenschaften befinden würden, Durchschnittswerte von rund 20%, gemessen am Total der Gebäudekosten ergeben. Ebenso bei Bauten des Kantons würden die Anteile der Umgebungs- und Baunebenkosten deutlich höher als die 10% der Verordnung liegen. Dabei sei klar, dass diese Bauten nicht tel quel mit reinen Wohnbauten verglichen werden könnten, da bei solchen in der Regel deutlich kleinere Bauten die Umgebungsarbeiten (insbesondere Werkleitungen) einen grösseren Anteil hätten. Insgesamt betrachtet, wäre somit ein Anteil von 20% der so genannten Nebenkosten (BKP 4 und 5), bezogen auf den Zustandswert (BKP 2) des Gebäudes bzw. 16,66% vom Total der Anlegkosten BKP 2, 4 und 5 weitaus realistischer.

3. Die Steuerverwaltung hiess mit Einsprache-Entscheid vom 20. März 2008 die Einsprache teilweise gut, indem sie die Berechnung des Landwertes und des Abzuges für die selbstbewohnte Liegenschaft anpasste. Die Erhöhung der Baunebenkosten auf 20% wurde abgewiesen.

Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. September 1991 der Zuschlag für Baunebenkosten 10% betrage. Die Nebenkosten seien gemäss § 3 der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer als wertvermehrend zu berücksichtigen. Die Nebenkosten umfassten die Aufwendungen für die Umgebungsarbeiten inkl. Einfriedung und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisationen sowie für Bauzinsen und Gebühren. Sie würden je nach Ausstattung und Lage des Grundstücks zwischen 5 und 10% des Zustandswertes des Gebäudes betragen. Mit dem maximalen Ansatz von 10% für die Berücksichtigung der Baunebenkosten sei der Ermessensspielraum zu Gunsten des Steuerpflichtigen voll ausgeschöpft, weshalb eine weitere prozessuale Erhöhung der Baunebenkosten auf 20% auf Grund dieser klaren Regelung nicht möglich sei.

4. Gegen den Einsprache-Entscheid erhob die Pflichtige mit Schreiben vom 17. April 2008 Rekurs mit dem gleichen Begehren wie in der Einsprache.

Zusätzlich zur Begründung in der Einsprache brachte sie vor, dass bei einer Wohnüberbauung mit 13 Einfamilienhäusern an der Y in X die Nebenkosten BKP 4 und 5, gemessen an den Gebäudekosten, 19,86% ausgemacht hätten. Auch ein Schätzungsexperte der Fa. Z AG habe auf Anfrage mitgeteilt, dass er in seiner langjährigen Schätzerpraxis für die Baunebenkosten einen durchschnittlichen Anteil von 15–20% vom Gebäude einsetzen würde. Auch M der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung (BGV) bestätigte mit Schreiben vom 10. April 2008 den durchschnittlichen Anteil von rund 20% der Baunebenkosten. Dies seien Erfahrungswerte aus den Bauabrechnungen der von der BGV erstellten Wohnbauten.

Ein Bestandteil der Gebühren, welche gemäss Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer zu den Baunebenkosten zählen würden, seien die Anschlussgebühren BKP 512.0 Kanalisation und BKP 512.4 Wasser, die so genannten Vorteilsbeiträge. Grundlage für deren Berechnung sei im überwiegenden Teil der Baselbieter Gemeinden der Brandversicherungswert inkl. Teuerungszuschlag, welcher dem Total 2 Gebäudekosten entspreche, da die Schätzer in der Regel die entsprechende Zahl aus der Bauabrechnung übernehmen würden. Eine Zusammenstellung des Statistischen Amtes zeige, dass für Kanalisation und Wasser zusammengerechnet im Schnitt ca. 5–6% des Brandversicherungswertes verlangt werde. Es gebe aber durchaus auch Gemeinden, welche zwischen 7 und 8% verlangen würden.

Auch aus diesen Zahlen gehe klar hervor, dass die Total 10% für Nebenkosten BKP 4 und 5 in der Verordnung nicht stimmen könnten, denn dann würden für die gesamten Umgebungsarbeiten inkl. Einfriedung und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisationen sowie für die Bau- und Kanalisationsbewilligungen, Baugespann, Elektrizitätsanschlussgebühr, Kabelfernsehanschlussgebühr, allfällige Schutzraum- oder Parkplatzersatzabgaben, Baukreditzinsen, Vervielfältigungen und Plankopien etc. nur noch 2–3% vom Total Gebäudekosten übrig bleiben. Für den konkreten Fall der Liegenschaft in X sei die damalige Bauabrechnung aus dem Jahre 1950 zu wenig detailliert, um die Nebenkosten ausscheiden zu können. Immerhin habe aber aus den Liegenschaftsakten der Gemeinde die am 3. April 1950 verrechnete Kanalisations-Anschlussgebühr ermittelt werden können. Sie mache 4,5% der Brandlagerschätzung von damals Fr. 72'200.– = Fr. 3'255 aus, was beweise, dass X damals Gebühren in der Brandbreite der oben aufgeführten «Leader» unter den Baselbieter Gemeinden verlangt habe.

Gemäss Steuerverwaltung betrage gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. September 1991 der Zuschlag für Baunebenkosten 10%. Die Steuerrekurskommission habe jedoch in jenem Entscheid aber gar nicht über die prozentuale Höhe der Baunebenkosten entschieden. Der Vertreter des Steuerpflichtigen habe im damaligen Verfahren eine Berücksichtigung von 15% Nebenkosten verlangt, habe das Begehren betreffend Baunebenkosten aber an der Verhandlung zurückgezogen. Wie die Steuerverwaltung dazu komme daraus abzuleiten, dass die Steuerrekurskommission 10% Nebenkosten bestätigt habe, könne nicht nachvollzogen werden.

5. Mit Vernehmlassung vom 10. Juni 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses mit der Begründung, die von der Rekurrentin ins Feld geführte Argumentation möge auf den ersten Blick zwar einleuchten, basiere aber vollständig auf dem heutigen Zustand, d.h. den aktuellen Preisverhältnissen. Gemäss § 77 Abs. 3 StG sei bei Liegenschaften, bei welchen der Erwerb mehr als zwanzig Jahre zurück liege, der Verkehrswert vor zwanzig Jahren als Gestehungswert heranzuziehen. Dies bedeute, dass auf die Verhältnisse vor zwanzig Jahren abzustellen sei. Im vorliegenden Fall habe das konkret zur Folge, dass auf die Verhältnisse in den achtziger Jahren abgestellt werden müsse. Das gelte selbstredend auch für die

Baunebenkosten. Diese würden in der Praxis schematisch in Prozenten der Baukosten festgelegt werden. Im Kanton Basel-Landschaft komme hier in der Praxis in Anlehnung an die Verordnung zur Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Juni 1981, welche ebenfalls aus den achtziger Jahren stamme und hier lediglich als Vergleichsbasis herangezogen werde, eine Spannweite von 5–10% zur Anwendung. Wie der vielbeachtete Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz von *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter* in Rz 199 zum § 220 zutreffend festhalte, habe der Anteil der Baunebenkosten in den letzten Jahren zugenommen. In den achtziger Jahren hingegen hätten sich diese Nebenkosten zwischen 6–9% bewegt (vgl. *Wolfgang Naegeli*, Handbuch des Liegenschaftsschätzers, 2. Aufl. Zürich 1980, S. 65 ff.). Die hier berücksichtigten Baunebenkosten im Umfang von 10% (bei einem Gebäude mit Baujahr 1950) seien bei einer Verkehrswertschätzung vor zwanzig Jahren deshalb völlig zutreffend und daher nicht zu beanstanden.

6. Mit Replik zur Vernehmlassung vom 26. Juni 2008 teilte die Rekurrentin dem Steuergericht im Wesentlichen mit, dass sich die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 10. Juni 2008 auf eine veraltete Ausgabe des «Handbuches des Liegenschaftsschätzers» von *Wolfgang Naegeli* von 1980 beziehe. Dabei sei festzuhalten, dass die Ausführungen in diesem Handbuch nicht zutreffen könnten, weil es schon in den achtziger Jahren erschienen sei und wohl kaum prophetische Angaben für das folgende Dezennium bis und mit 1989 erhalten dürfte. Ausserdem sei auch nicht belegt, auf welche «Nebenkosten» sich diese damals genannten Prozente beziehen würden. In der dritten und überarbeiteten Auflage des «Handbuchs des Liegenschaftsschätzers» von *Naegeli/Hungerbühler*, welches im Jahre 1988 erschienen sei, würden die Nebenkosten (BKP 4 und 5) auf 20%, gemessen an den Gebäudekosten (BKP 2), per 1987 – also genau wie im vorliegenden Fall das Jahr des Verkehrswertes vor 20 Jahren – ausmachen.

7. Mit Schreiben vom 1. Juli 2008 reichte die Pflichtige als Ergänzung zu ihrer Replik vom 26. Juni 2008 Auszüge aus der zweiten Auflage des «Handbuchs des Liegenschaftsschätzers» aus dem Jahre 1980 von *Wolfgang Naegeli* ein.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und von vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Im vorliegenden Fall ist einzig umstritten, ob die Baunebenkosten mit 10% oder mit 20% zu veranschlagen sind.

3. a) Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Nach § 72 Abs. 1 StG begründet jede Äusserung, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird, die Steuerpflicht. Unter dem Begriff des Grundstücksgewinnes ist gemäss § 75 Abs. 1 StG derjenige Betrag zu verstehen, um den der Veräusserungspreis die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Soweit das Grundstück durch steuerfreie Handänderung im Sinne von § 73 Buchstabe a, c und d StG erworben worden ist, wird auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt (§ 75 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahren zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 3 StG nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist.

b) Die Rekurrentin hat die Parzelle Nr. 0 in X am 3. Mai 1979 durch Erbgang erworben und verkaufte sie am 26. Juli 2007. Bis zur Eröffnung der Grundstückgewinnsteuer-Rechnung im Dezember 2007 sind mehr als 20 Jahre vergangen, weshalb gemäss § 77 Abs. 3 StG der Verkehrswert des Grundstückes von 1987 zur Berechnung des Erwerbspreises zur Anwendung gelangt.

4. Im vorliegenden Fall fehlt eine Kaufpreisschätzung aus dem Jahre 1987. Sowohl das Gesetz wie auch die ausführenden Bestimmungen äussern sich nicht bezüglich der Frage, welche Methoden für die Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren durch die Steuerbehörden anzuwenden sind. Gemäss Praxis ist auf das Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (ESchStG) vom 7. Januar 1980 und der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (VO zum ESchStG) vom 16. Juni 1981 abzustellen (vgl. *Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk*, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 78 N 12).

a) Gemäss § 15 ESchStG werden die steuerbaren Zuwendungen, sofern die nachfolgenden Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben, zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensüberganges bewertet. Nach § 17 ESchStG erlässt der Regierungsrat Richtlinien über die Bemessung des Verkehrswertes der Grundstücke. Darin sind insbesondere die sich bei einer späteren Veräusserung ergebende Grundstück- und Handänderungssteuer zu berücksichtigen und bei der Bewertung in Abzug zu bringen.

b) Als Verkehrswert eines überbauten Grundstückes gilt die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, Baunebenkosten und Landwert (§ 1 VO zum ESchStG). Der Zustandswert wird gemäss § 2 Abs. 1 VO zum ESchStG mit dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswertes 1939 berechnet.

Die Steuerverwaltung legte den Zustandswert des Gebäudes vorliegend auf Fr. 314'026.– fest. Die Rekurrentin stützt sich bei ihrer Berechnung der Baunebenkosten in Höhe von 20% auf den von der Steuerverwaltung errechneten Zustandswert, womit feststeht, dass dieser Wert nicht umstritten ist.

c) Gemäss § 3 Abs. 1 und 2 VO zum ESchStG sind die Nebenkosten als wertvermehrend zu berücksichtigen. Sie umfassen die Aufwendungen für die Umgebungsarbeiten inkl. Einfriedung und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisationen sowie für Bauzinsen und Gebühren. Sie betragen je nach Ausstattung und Lage des Grundstückes zwischen 5 und 10% des Zustandswertes des Gebäudes. Die in der Norm aufgezählten Aufwendungen entsprechen der Summe aus BKP 4 (Umgebung) und BKP 5 (Baunebenkosten).

d) Die Rekurrentin ist der Meinung, dass die in der VO zum ESchStG festgelegten maximalen 10% Baunebenkosten (BKP 4 und 5) eindeutig zu tief seien und ein Anteil von 20% der Nebenkosten (BKP 4 und 5) bezogen auf den Gebäudewert (BKP 2), gestützt auf die im Rekurs angeführten Literaturhinweise, Beispiele aus Bauabrechnungen, Schreiben der Gebäudeversicherung etc., realistischer sei. Um diese Frage beantworten zu können, bedarf es der Auslegung der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer.

5. a) Die teleologische Auslegung stellt auf die Zweckvorstellung, die mit einer Rechtsnorm verbunden ist, ab. Ausgangspunkt der Auslegung ist stets der Wortlaut der auszulegenden Norm. Jedoch kann gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts vom Wortlaut abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme vorliegen, dass der Wortlaut nicht im Sinn der Norm entspricht (*Häfelin/Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Auflage, Zürich 2006, N 124).

Der Wortlaut soll nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit den Zielvorstellungen des Gesetzgebers betrachtet werden. Dabei ist aber nicht allein der Zweck, den der historische Gesetzgeber einer Norm gegeben hat, massgeblich; vielmehr kann sich der Zweck einer Norm in gewissem Rahmen wandeln und von zeitgebundenen historischen Vorstellungen abheben. Die teleologische Auslegung kann sich also je nach Fall sowohl mit der historischen wie auch mit der zeitgemässen Auslegung verbinden (*Häfelin/Haller*, a.a.O., N 120 f.). Massgeblich für die teleologische Auslegung sind die gegenwärtigen tatsächlichen Gegebenheiten und die heute herrschenden Wertvorstellungen (*Tschannen/Zimmerli*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Bern 2005, § 25 N 5).

b) Die historische Auslegung fragt nach dem Sinn der Norm zur Zeit ihrer Entstehung. Zu ermitteln ist dieser Sinn teils aus dem Willen des historischen Gesetzgebers, wie er sich aufgrund der Materialien ergibt (subjektiv-historische Auslegung), teils aus den allgemeinen Anschauungen und Zeitumständen im Umfeld der Gesetzgebung (objektiv-historische Auslegung) (vgl. *Tschannen*, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2007, § 4 N 26; *Häfelin/Haller*, a.a.O., N 101).

6. a) Die VO zum ESchStG wurde am 16. Juni 1981 erlassen und trat am 1. Juli 1981 in Kraft. Anhaltspunkte zur Ermittlung des Willens des Gesetzgebers liefern die Materialien zur Entstehung einer Verfassungs- und Gesetzesnorm (vgl. *Häfelin/Haller*, a.a.O., N 103). In den Materialien bezüglich § 3 Abs. 2 VO zum ESchStG lassen sich jedoch keine Anhaltspunkte zur Ermittlung des Willens des Gesetzgebers über den Sinn und Zweck der Bestimmung finden.

b) Massgebliches Element bei der objektiv-historischen Auslegung ist die Bedeutung, die einer Norm durch die allgemeine Betrachtung zur Zeit ihrer Entstehung gegeben wird. Dabei wird auf den Sinn der Norm vor dem Hintergrund des damaligen allgemeinen Verständnisses abgestellt (*Häfelin/Haller*, a.a. O. N 110 f.). Vorliegend müssen also die damaligen Werte für Nebenkosten herangezogen werden.

Das meist zitierte und zur einschlägigen Literatur gehörende Handbuch des Liegenschaftenschätzers von *Wolfgang Naegeli* aus dem Jahre 1980 legte die Nebenkosten gemessen am Total der Gebäudekosten von 1965 bzw. ab 1975 je nach Lageklasse auf 6–9% fest (vgl. *Naegeli*, Handbuch des Liegenschaftenschätzers, 2., überarbeitete Auflage, Zürich 1980, S. 65 f.). Diese Nebenkosten wurden damals noch nicht mit BKP 4 und 5 definiert (vgl. *Naegeli*, a.a.O., S. 29 ff.). In casu ist auf den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren abzustellen (vgl. Ziffer 3 und 4). Ausschlaggebend ist somit das Jahr 1987. Die Ausführungen in diesem Handbuch treffen auf den vorliegenden Fall jedoch nicht zu, weil es bereits 1980 erschienen ist und sich die erwähnten Nebenkosten auf das Jahr 1965 resp. ab dem Jahr 1975 beziehen. Die historische Auslegung hilft somit im vorliegenden Fall nicht weiter, weshalb zu prüfen bleibt, ob eine zeitgemässe (oder geltungszeitliche) Auslegung zu einem anderen Schluss führt.

7. Die zeitgemässe Auslegung stellt auf das Normverständnis und die Verhältnisse ab, wie sie gegenwärtig, d.h. zurzeit der Rechtsanwendung, bestehen. Massgebliches Element ist somit der Sinn einer Norm, wie er uns heute im Rahmen der geltungszeitlichen Umstände erscheint. Die geltungszeitliche Auslegung steht damit im Gegensatz zur historischen Auslegung. Die zeitgemässe Auslegung hat heute eine erhebliche, ja vorrangige Bedeutung. Sie kommt auch in technischen, einem starken Wandel unterworfenen Bereichen sehr oft zur Anwendung (vgl. *Häfelin/Haller*, a.a.O., N 114 f. und N 119).

Im Jahre 1988 erschien eine Neuauflage des Handbuchs des Liegenschaftenschätzers von *Wolfgang Naegeli und Kurt Hungerbühler*. Darin wurden die Nebenkosten gemessen am Total der Gebäudekosten von 1987 für die Lageklasse 3 und 4, in welcher sich die vorliegend zu beurteilende Liegenschaft befindet, auf 15–20% festgelegt. In dieser Auflage wurden die Nebenkosten auch nach BKP 4 und 5 definiert (vgl. *Naegeli/Hungerbühler*, Handbuch des Liegenschaftenschätzers, 3., überarbeitete Auflage, Zürich 1988, S. 30 ff. und S. 72 ff.; vgl. auch *Donato Scognamiglio*, Immobilienbewertungsmethoden und Benchmarking, 4., überarbeitet und ergänzte Auflage, Wittenbach 2008, Hrsg. HEV Schweiz, S. 19, mit Verweis auf *Naegeli/Hungerbühler* 1988).

a) Sowohl die Rekurrentin wie auch Naegeli/Hungerbühler gehen bei der Berechnung der Nebenkosten jeweils von den Kosten im Zeitpunkt der Gebäudeerstellung nach BKP 2 aus und setzen diese ins Verhältnis zu den gesamten Neubaukosten (siehe auch *Scognamiglio*, a.a.O., S. 19, mit Verweis auf Naegeli/Hungerbühler 1988). Der Neuwert der Gebäudekosten BKP 2 entspricht etwa den Gestehungskosten, die heute bei einem Wiederaufbau mit gleicher Qualität und gleichem Ausbau entstehen würden (*Canonica Francesco*, Die Immobilienschätzung, Hrsg. Schweiz. Immobilienschätzer-Verband SIV, Ausgabe August 2000, S. 99).

b) Im Gegensatz zu Naegeli 1980 resp. *Naegeli/Hungerbühler 1988* wurden in § 3 Abs. 2 VO zum ESchStG die Nebenkosten seit jeher je nach Ausstattung und Lage des Grundstückes auf 5–10% des *Zustandswertes* des Gebäudes beziffert. Wie unter Erwägung 4 b) hiervor ausgeführt, ist für die Ermittlung des Verkehrswertes nach § 1 VO zum ESchStG nicht der Neuwert, sondern der Zustandswert des Gebäudes im massgeblichen Zeitpunkt relevant. Demzufolge ist auch für die Beurteilung der Neubaukosten im massgeblichen Zeitpunkt auf deren Zustandswert abzustellen, d.h. sind im Zeitpunkt der Erstellung des Gebäudes angefallenen Neubauposten um die Alterentwertung zu reduzieren. Dabei darf annäherungsweise vom selben Prozentsatz ausgegangen werden. Die Verordnung geht demnach vom Zustandswert des Gebäudes und nicht von BKP 2 aus. Der Zustandswert entspricht dem um die Wertverminderung (Altersentwertung/Altersabzug) reduzierten Neuwert (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Bewertung von Immobilien, Hrsg. Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten, 2005, S. 301).

c) Da in den beiden Auflagen des «Handbuchs des Liegenschaftenschätzers» von Naegeli resp. *Naegeli/Hungerbühler* auf die Neubaukosten resp. der Gebäudekosten (BKP 2) und nicht auf den Zustandswert gemäss § 3 Abs. 2 VO zum ESchStG abgestellt wird, können die Prozentsätze für die Festsetzung der Nebenkosten folglich nicht tel quel, wie dies die Rekurrentin beantragt, übernommen werden. Sie geben jedoch einen Hinweis darauf, wie sich die Nebenkosten in den letzten Jahren entwickelt haben.

In der ersten Auflage des «Handbuchs des Liegenschaftenschätzers» von 1980 werden die Nebenkosten für die Lageklassen 3 und 4 auf ca. 9% der Gebäudekosten festgelegt. Dies ist ein Mittelwert, der aufgrund von Erhebungen im Jahr 1975 eruiert wurde (*Naegeli*, a.a.O. S. 66).

Die zweite Auflage desselben Werks aus dem Jahre 1988 legte den durchschnittlichen Wert der Nebenkosten gemessen an den Gebäudekosten für die gleichen Lageklassen auf 20% fest. Hier handelt es sich um einen Mittelwert aus Erhebungen aus dem Jahr 1987 (*Naegeli/Hungerbühler*, a.a.O. S. 73).

Daraus ergibt sich, dass sich der Prozentsatz der Baunebenkosten gemessen an den Gebäudekosten innerhalb von zwölf Jahren (1975–1987) verdoppelt hat. Die Verordnung zum ESchStG wurde im Jahr 1981 erlassen. Berechnungsgrundlage für die Nebenkosten ist, wie oben ausführlich dargelegt, der Zustandswert des Gebäudes.



des. Bis zum Jahr 1987, also sechs Jahre später, dürfte sich das Verhältnis der Nebenkosten zum Zustandswert ebenfalls verändert haben. Wenn in zwölf Jahren eine Verdoppelung der Nebenkosten im Verhältnis zu den Gebäudekosten stattgefunden hat, so darf aufgrund einer Interpolation davon ausgegangen werden, dass in der Hälfte dieser Zeit die Nebenkosten entsprechend um die Hälfte gestiegen sind. Dies bedeutet, dass wenn die Nebenkosten in zwölf Jahren von rund 10% auf 20% steigen, sie sich in sechs Jahren von 10% auf 15% erhöhen. Das Steuergericht kommt deshalb zum Schluss, dass der normierte Abzug für Nebenkosten in der VO zum ESchStG in Höhe von 10% nicht mehr zeitgemäss ist, weshalb die Nebenkosten für das Jahr 1987 auf 15% des Zustandswerts des Gebäudes festgelegt werden.

Aufgrund der ausgeführten Erwägungen ist der Rekurs demnach teilweise gutzuheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Baunebenkosten für die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes mit 15% statt mit 10% des Zustandswertes des Gebäudes zu berücksichtigen.

8. In Anbetracht dessen, dass die VO zum ESchStG aus dem Jahre 1981 stammt und der Anteil der Baunebenkosten in den letzten Jahren zugenommen hat (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. Zürich 2008, § 220 N 199; Naegeli, a.a.O., Naegeli/Hungerbühler, a.a.O.) müsste der Regierungsrat von seiner Kompetenz nach § 17 ESchStG Gebrauch machen und den Prozentsatz der Nebenkosten nach § 3 Abs. 2 VO zum ESchStG anpassen.

9. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Einsprache-Entscheid dahingehend abzuändern, als die Baunebenkosten für die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes mit 15% statt mit 10% des Zustandswertes des Gebäudes zu berücksichtigen sind.