

kann daher maximal der Zinsersparnis zwischen einer Hypothek ohne Bürgschaft und einer Hypothek mit Bürgschaft entsprechen. In diesem Umfang besteht ein direkter Zusammenhang zwischen Hypothekarzinssatz und Bürgschaftskommission. Ohne Verletzung des Massgeblichkeitsprinzips - es wird lediglich die Angemessenheit der bezahlten Bürgschaftskommission geprüft - kann insofern eine Gesamtbetrachtung Platz greifen.

4.3.4.

Geht man von einem angemessenen Schuldzinssatz von 3.25 % gemäss Zusammenarbeitsvertrag aus, ergibt sich auf CHF 3.7 Mio. ein Schuldzins von CHF 120'250.00. Werden von diesem Betrag die verbuchten Schuldzinsen von CHF 53'093.95 abgezogen, bleibt eine aufgrund der Sicherheiten erzielte "Schuldzinsersparnis" von CHF 67'156.05 übrig. Bezogen auf die Bürgschaft von CHF 2'350'000.00 ergäbe sich damit eine maximale Bürgschaftskommission von rund 2.858 %. Wird berücksichtigt, dass weitere Sicherheiten wie Grundpfand und Verpfändung von Wertschriften bestanden, muss der Satz für eine Bürgschaftskommission deutlich tiefer liegen. Eine Bürgschaftskommission von 1.5 % erscheint unter diesen Umständen gerade noch als angemessen.

Dieses Resultat deckt sich mit den von Banken verlangten Kommissionen. Bei Kreditbesicherungen werden zwischen 0.20 % pro Quartal (bei kurant gedeckten Krediten) und 0.35 % pro Quartal (für übrige Kredite) verrechnet. Der Maximalsatz beträgt somit 1.4 % p.a. Auch daraus ist das Missverhältnis zwischen Leistung (Bürgschaft) und Gegenleistung (Bürgschaftskommission) leicht erkennbar.

Die angemessene (geschäftsmässig begründete) Bürgschaftskommission ist auf CHF 35'250.00 (1.5 % von CHF 2'350'000.00) festzusetzen.

70 Grundstückgewinnsteuer; Begriff des überbauten Grundstücks (§ 105 Abs. 1 StG; § 46 Abs. 1 StGV)

- Was gilt als nicht mehr nutzbares Abbruchobjekt?

26. März 2009 in Sachen N.H. + O.Sch., 3-RV.2008.9.

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

§ 46 StGV definiert den Begriff des überbauten Grundstückes im Sinne von § 105 Abs. 1 StG folgendermassen:

¹ Als überbaut gelten Grundstücke, auf denen im Zeitpunkt der Veräusserung feste, mit dem Boden verbundene Gebäude stehen. Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut.

² Als überbaut gilt auch der im Ort oder Quartier übliche Umschwung einer Baute.

³ Nicht als überbaut gilt der übernormale Umschwung einer Baute, sofern er zu einer Überbauung oder Arrondierung verwendet werden könnte und sofern diese zusätzliche Nutzung ohne wesentliche Beeinträchtigung des überbauten Teils möglich wäre."

(…)

4.3.

4.3.1.

Von einem Abbruchobjekt kann grundsätzlich in zweierlei Hinsicht gesprochen werden.

Ein Abbruchobjekt liegt zunächst dann vor, wenn ein Gebäude technisch abbruchreif ist. Wann dieser Zustand erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für technische Mängel sprechen beispielsweise schwere Mängel der Bausubstanz. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt. Hingegen erlaubt das Alter eines Bauwerks keinen Schluss auf seine restliche Lebensdauer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 220 StG N 170 f., mit Hinweisen; vgl. Christian Mäder, Vorfragen aus dem Umwelt-, Bau- und Planungsrecht im Steuerrecht, PBG 2001, S. 12). Anzumerken ist, dass die Rechtsprechung zur Grundstückgewinnsteuer nur mit Zurückhaltung auf ein Abbruchobjekt schliesst (StE 2000 B 44.1 Nr. 7).

Im Gegensatz zur technischen Abbruchreife als Begriff aus der Architektur und dem Ingenieurwesen steht die wirtschaftliche Abbruchreife als ökonomischer Begriff. Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude - ungeachtet seines Zustands - stets dann, wenn der Eigentümer durch seinen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, ergibt sich erst aufgrund einer Renditeberechnung. Als Hinweis gilt immerhin, dass nach gut vierzig Jahren statistisch bei einem Gebäude die wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt. Eine natürliche Vermutung spricht dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit - unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags - eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 StG N 172, mit Hinweisen). (...)

4.3.2.

Gemäss dem klaren Wortlaut von § 46 Abs. 1 StGV gilt ein überbautes Grundstück unter anderem dann als nicht überbaut, wenn es sich bei der Baute um ein *nicht mehr nutzbares Abbruchobjekt* (bzw. Fahrnisbaute, Schuppen usw.) handelt. Der Verordnungstext spricht somit nicht nur von einem Abbruchobjekt, sondern verlangt, dass dieses auch nicht mehr nutzbar ist. Dies spricht für eine restriktive Auslegung dessen, was als Abbruchobjekt zu qualifizieren ist, und für eine Beschränkung auf die technische Abbruchreife als Beurteilungskriterium. Ob mit der Nutzbarkeit eine beliebige, im Rahmen der geltenden Gesetzesordnung zulässige Nutzung oder nur die der Baute ursprünglich zgedachte bestimmungsgemässe Nutzung gemeint ist, lässt sich dem Wortlaut hingegen nicht entnehmen.

Auf jeden Fall sind dem Gesetzeswortlaut (und der Gesetzes-systematik) keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass ein Grundstück auch aufgrund einer (ausschliesslich) ökonomischen Betrachtungsweise als unüberbaut zu gelten hat.

4.3.3.

4.3.3.1.

Im Merkblatt "Wann ist ein Grundstück i.S. von § 76 Abs. 1 überbaut?" des Kantonalen Steueramtes vom 14. Februar 1982 wurde unter anderem das Folgende ausgeführt:

"2. Was heisst überbaut?

§ 76 bezweckt in erster Linie, Steuerpflichtige und Steuerbehörden vom Nachweis weit zurückliegender Anlagekosten zu entbinden. Dieser Nachweis fällt vor allem bei überbauten Grundstücken schwer; beim unüberbauten Land lässt sich der Anlagewert leichter feststellen, weil er meistens in einer öffentlichen Urkunde festgehalten wird.

In Anlehnung an die heute massgebenden Schätzungsvorschriften beurteilt sich die Frage, ob ein Grundstück überbaut ist, nach einem wirtschaftlichen Kriterium. Als überbaut gilt ein Grundstück, für dessen Wert die Baute nicht bloss von untergeordneter Bedeutung ist. Beeinflusst die Baute den Wert des Grundstückes erheblich, so ist es überbaut. Dies trifft für ein Einfamilienhaus, für eine Geschäftsliegenschaft, für eine moderne Lagerhalle oder für ein Ferienhaus in der Regel zu. Von untergeordneter Bedeutung für den Wert eines Grundstückes sind dagegen in der Regel Fahrnisbauten, Abbruchobjekte, alte Schuppen usw.; solche Liegenschaften gelten nicht als überbaut."

Zu diesem Merkblatt bzw. zu dieser Definition wurden weder in der "Grossratskommission für die Revision des (alten) Steuergesetzes" noch im Grossrat Bemerkungen gemacht. Es scheint dafür zu sprechen, dass der Gesetzgeber (auch) die wirtschaftliche Abbruchreife berücksichtigt haben wollte.

4.3.3.2.

Im Merkblatt wurde auch ein möglicher Verordnungstext formuliert, der wie folgt lautete:

"¹ Als überbaut gelten Grundstücke, für deren Wert die Baute im Zeitpunkt nicht bloss von untergeordneter Bedeutung ist. Grundstücke mit Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut.

² [...]"

Der erste Satz rückt den Wert der Baute als wirtschaftliches Beurteilungskriterium in den Vordergrund, während im zweiten Satz der

Vorrang der technischen Abbruchreife eingeräumt wird und der Wert der Baute allenfalls als ein Hilfskriterium für die Beurteilung, ob ein Abbruchobjekt vorliegt, verstanden werden kann.

4.3.3.3.

In den Entwürfen der Verordnung zum Steuergesetz vom 17. April 1984 und 3. Juli 1984 wurde einerseits der erste Satz des erwähnten Verordnungstextes weggelassen und andererseits im zweiten Satz der Begriff der Abbruchobjekte auf die "nicht mehr nutzbaren" eingeengt. Diese Präzisierung fand in der Folge Eingang in § 40 Abs. 1 aStGV, welcher mit § 46 StGV übereinstimmt (vgl. Erw. 4.1).

4.3.3.4.

Die Entstehungsgeschichte von § 40 aStGV bzw. § 46 StGV spricht dafür, dass man den Begriff des Abbruchobjekts eng verstanden wissen wollte, und stützt somit die sich bereits aus dem Wortlaut ergebende Beschränkung auf die Abbruchreife im technischen Sinn. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber andernfalls auch die Abbruchreife im wirtschaftlichen Sinn mit hinreichender Bestimmtheit im Verordnungstext definiert hätte, beispielsweise mit der Formulierung "Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw. *oder mit nutzbaren Bauten*, deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut".

4.3.4.

Die Beschränkung auf die Abbruchreife im technischen Sinn erweist sich auch unter teleologischen Gesichtspunkten als richtig. Die Entwicklung auf dem Immobilienmarkt vermag dies zu illustrieren. Aufgrund der Tendenz der vergangenen Jahre zu verdichtetem Bauen und höherer Ausnützung des Bodens als eines nur begrenzt verfügbaren Gutes ist davon auszugehen, dass zahlreiche intakte und (noch) gut nutzbare Gebäude bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Abbruchobjekte bezeichnet werden müssten. Eine derartige Ausweitung des Begriffes des Abbruchobjekts entsprach kaum der Absicht des Gesetzgebers. Einer gegebenenfalls schlechten baulichen Ausnützung eines Grundstücks wird mit der Differenzierung in normalen und übernormalen Umschwung einer Baute, der als nicht überbaut gilt, hinreichend Rechnung getragen.

Es ist überdies kaum denkbar, dass sich die Abbruchreife im wirtschaftlichen Sinn ohne fachliche Abklärungen und Liegen-schaftsschätzungen beurteilen lässt. Den damit verbundenen Schwierigkeiten kann mit der Beschränkung auf die Abbruchreife im techni-schen Sinn weitgehend begegnet werden.

71 Fristerstreckungsgesuch (§ 180 Abs. 2 StG; § 65 Abs. 3 StGV)

- **Gesuch um Erstreckung der Frist zur Einreichung von ergänzenden Unterlagen**

26. März 2009 in Sachen L.D., 3-RV.2007.254.

Aus den Erwägungen

3.4.2.

Gemäss § 65 Abs. 3 StGV sind Gesuche um Erstreckung der Frist zur Einreichung von fehlenden Unterlagen vor Ablauf der Frist schriftlich dem Gemeindesteuernamt einzureichen, welches darüber entscheidet. Das Verwaltungsgericht hat dazu festgehalten, dass ein Fristerstreckungsgesuch auch mündlich gestellt werden kann, wobei in diesem Fall nur eine schriftliche Bewilligung seitens der Steuer-behörden der steuerpflichtigen Person ausreichend Gewissheit gebe (VGE vom 28. September 2006 in Sachen A.M. [WBE.2006. 281]).

Nach der Rechtsprechung der aargauischen Steuergerichte sind Begehren um Fristerstreckungen zu bewilligen, soweit sie für eine vollständige und gerechte Besteuerung dienlich sind. Dabei ist der Anspruch auf Fristerstreckung nicht unbegrenzt, weder in zeitlicher Hinsicht, noch bezüglich der Häufigkeit der Verlängerungen. Miss-bräuche sind auch hier zu unterbinden. In der Praxis werden an ein erstes Fristerstreckungsgesuch keine grossen Anforderungen gestellt. Es wird ihm regelmässig entsprochen. Bei weiteren Verlänge-rungsgesuchen und wenn die Erstreckung über das Mass von 10 - 30 Tagen hinausgeht, darf eine eingehendere Begründung verlangt werden. Schliesslich darf eine Fristerstreckung verweigert werden, wenn sie rechtsmissbräuchlich oder wenn sie aus zeitlichen Gründen