



## Teilrevision des Steuergesetzes

### Grundstückgewinnsteuer: rechtsverbindliche Vorprüfung und Rechtsmittellegitimation

Bericht und Antrag des Regierungsrats  
vom 22. November 2016

Sehr geehrter Herr Präsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen einen Umsetzungsvorschlag zur erheblich erklärten Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 15. April 2013 (Vorlage 2242.1 - 14316) und erstatten Ihnen dazu den wie folgt gegliederten Bericht:

1.	Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 15. April 2013 (Vorlage 2242.1 - 14316).....	1
2.	Verwaltungsexternes Vernehmlassungsverfahren .....	1
2.1	Rechtsverbindliche Vorprüfung der Steuerhöhe.....	2
2.2	Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden.....	2
3.	Bedenken des Regierungsrats zur rechtsverbindlichen Vorprüfung .....	2
4.	Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen .....	4
5.	Finanzielle und personelle Auswirkungen.....	5
5.1.	Auswirkungen auf den Kanton .....	5
5.2	Auswirkungen auf die Gemeinden.....	5
6.	Antrag.....	5

#### 1. Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 15. April 2013 (Vorlage 2242.1 - 14316)

Am 10. April 2014 hat der Kantonsrat die beiden Begehren der Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstückgewinnsteuer (Vorlage Nr. 2242.1 - 14316) erheblich erklärt, wonach

- eine rechtsverbindliche Vorprüfung der Grundstückgewinnsteuer zu schaffen sei und
- die Rechtsmittellegitimation gegen Urteile des kantonalen Verwaltungsgerichts betreffend die Grundstückgewinnsteuer auf die Gemeinden ausgedehnt werden solle.

Während das Begehren a) in der vorliegenden Teilrevision des Steuergesetzes (StG) durch die Schaffung eines Anspruchs auf einen steuerlichen Vorbescheid mit den §§ 196 und 200a StG umgesetzt wird, erfolgt die Umsetzung des Begehrens b) durch eine Anpassung von § 138 StG. Die Motion kann daher als erledigt abgeschrieben werden.

#### 2. Verwaltungsexternes Vernehmlassungsverfahren

Die Finanzdirektion hat die Einwohnergemeinden, die politischen Parteien, das Verwaltungsgericht, den HEV Zugerland, die ZTV Zuger Treuhändervereinigung und den Advokatenverein des Kantons Zug am 17. Mai 2016 zur Vernehmlassung eingeladen.

## 2.1 Rechtsverbindliche Vorprüfung der Steuerhöhe

Die Einwohnergemeinden, die Grünen, die SP und die SVP lehnten den Anspruch auf einen steuerlichen Vorbescheid ab und verlangten damit den Verzicht der Anpassung von § 196 Abs. 2 Bst. c und die Einführung von § 200a StG. Auch die CVP hinterfragte im Hinblick auf den kleinen Adressatenkreis die Notwendigkeit einer Gesetzesanpassung. Nur die FDP und der HEV Zugerland begrüßten in ihren Vernehmlassungen die Einführung des Rulings im Grundstückgewinnsteuerbereich aus Rechtssicherheitsgründen explizit.

Grossmehrheitlich wurde die Frist für die Erstellung des Vorbescheids von 45 Tagen bemängelt. Während die meisten Gemeinden, die Grünen, die CVP und die SVP eine Fristerstreckung auf 60 oder 90 Tage verlangten, sprach sich die FDP für eine Kürzung auf 30 Tage aus. Auch der HEV Zugerland empfand die Frist als zu lange. Der Regierungsrat ist indessen der Ansicht, dass die angedachte Frist von 45 Tagen zum einen dem Anliegen der Gemeinden nach einer genügend langen Frist nachkommt, damit die Grundstückgewinnsteuerkommissionen tagen können. Zum andern wird mit der Zeitspanne von 45 Tagen dem Anliegen der Beurkundungsparteien nach einem raschen Vorliegen des Vorbescheids Rechnung getragen.

Die Vernehmlassungsadressatinnen und -adressaten waren mehrheitlich mit der Gebührenpflicht für den Vorbescheid einverstanden, lehnten aber eine Anrechnung der Gebühr an die Grundstückgewinnsteuer ab (Verursacherprinzip). In der Motion wurde die Anrechenbarkeit ausdrücklich verlangt, weshalb der Regierungsrat an seinem Entwurf festhält. Für eine Anrechnung könnte etwa die Überlegung sprechen, dass auch die kantonale Steuerverwaltung bei einem Verkauf von Geschäftsliegenschaften, welcher bekanntlich nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fällt, auf Anfrage hin einen unentgeltlichen steuerlichen Vorbescheid (Ruling) ausstellen würde.

Das Verwaltungsgericht hielt in seiner Stellungnahme fest, dass es keine verbindlichen Vorbescheide gäbe, die nicht mit einem Rechtsmittel angefochten werden können. Nur eine Vorausveranlagung, auf deren Erlass kein rechtlicher Anspruch bestehe, sei nicht anfechtbar. Sobald allerdings ein rechtlicher Anspruch bestehe, handle es sich nicht um ein Ruling, sondern um eine Feststellungsverfügung, wogegen es zwangsläufig eine Rechtsmittelmöglichkeit brauche. Werde der Vorbescheid nun gesetzlich festgelegt, bestünde ein rechtlicher Anspruch darauf, weshalb der Bescheid eine Feststellungsverfügung darstelle und somit anfechtbar sei. Der Regierungsrat teilt diese Bedenken, ist wegen der Erheblich-Erklärung der Motion allerdings gehalten, dem Kantonsrat einen Umsetzungsvorschlag zu unterbreiten.

## 2.2 Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden

Die Vernehmlassungsadressaten begrüßten die Anpassung der Rechtsmittelbefugnis der Gemeinden für Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten in Grundstückgewinnsteuerverfahren ausnahmslos.

## 3. Bedenken des Regierungsrats zur rechtsverbindlichen Vorprüfung

Gemäss § 202 Abs. 2 StG ist bei der öffentlichen Beurkundung ein Depot in der Höhe des mutmasslichen Steuerbetrages zu leisten oder eine entsprechende Sicherheitsleistung zu erbringen. Diese Bestimmung führt in der Praxis dazu, dass die zuständigen Behörden (in der Regel die Grundstückgewinnsteuerkommissionen der Gemeinden) den mutmasslichen Steuerbetrag aufgrund der Angaben und Unterlagen, die ihnen von den Steuerpflichtigen zu Verfügung gestellt werden, festlegen. Durch Leistung des Depots, Erbringung der entsprechenden

Sicherheitsleistung oder durch Aufnahme des Betrages in den Kaufvertrag ist die Höhe der ungefähren Grundstücksgewinnsteuer für die Verkäuferschaft voraussehbar. Bestehen dennoch Unklarheiten zur Grundstücksgewinnsteuer, geben die Gemeinden mündlich oder schriftlich Auskunft. Die derzeitige Rechtslage entspricht demnach bereits dem Anliegen der Motionärin.

Sieht man von der fehlenden Notwendigkeit des Anliegens ab, muss bedacht werden, dass die angestrebte Verbindlichkeit der Vorprüfung der mutmasslichen Höhe der Grundstücksgewinnsteuer mehrere Probleme und Risiken in sich birgt. Ein Hauptproblem wird sein, dass Grundstückverkäufe nicht mehr innert nützlicher Frist vollzogen werden können. Diese Verzögerungen im Beurkundungsprozess werden einerseits deshalb entstehen, weil sich die für die Genehmigung zuständigen Kommissionen in einigen Gemeinden nur drei- bis viermal jährlich treffen. Andererseits wird es wegen der Unabänderlichkeit des rechtsverbindlichen Vorprüfungsentscheides eine Rechtsmittelmöglichkeit geben müssen (vgl. nachstehende Ausführungen), was die Vornahme einer raschen Beurkundung ebenfalls hemmen kann. Gegen eine rechtsverbindliche Vorprüfung spricht auch die Tatsache, dass im Zeitpunkt der Handänderung regelmässig noch nicht alle für die Berechnung der effektiven Höhe der Grundstücksgewinnsteuer notwendigen Unterlagen ausgestellt sind (z.B. Mäklerprovisionen oder Kosten für die Beurkundung). Dies birgt die Gefahr in sich, dass jede Gemeinde für die noch offenen Beträge gewisse standardisierte Werte einsetzen wird, die dann mit den effektiv anfallenden Kosten nicht übereinstimmen werden. Daraus werden zu hohe oder zu tiefe Steuerfestsetzungen resultieren, was unter dem Blickwinkel der Rechtsgleichheit Probleme bereiten wird.

Die Motionärin verlangte mit ihrer Motion einen verbindlichen Vorbescheid, hielt in der parlamentarischen Beratung allerdings explizit fest, dass sie keinen rechtsgültigen Entscheid wolle, gegen den man ein Rechtsmittel habe. Vielmehr wolle sie ein verbindliches Auskunftsrecht, ein Ruling, welches man für die Belange der Grundstücksgewinnsteuern einholen könne (KR-Protokoll vom 10. April 2014, N 1057). Wie die Bemerkungen des Verwaltungsgerichts im Vernehmlassungsverfahren aufzeigen (vgl. Kapitel 2.1), handelt es sich bei dieser Forderung um eine juristisch unlösbare Aufgabe. Eine Vorausveranlagung ist nur dann nicht anfechtbar, wenn auf ihren Erlass kein rechtlicher Anspruch besteht (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 139 N 104b). Durch die gesetzliche Normierung des Rechts auf einen Vorbescheid über die Höhe der Grundstücksgewinnsteuer wird jedoch genau ein derartiger rechtlicher Anspruch geschaffen, weshalb er gestützt auf die verfassungsrechtliche Rechtsweggarantie mit einem Rechtsmittel anfechtbar sein muss. Wie der Regierungsrat bereits im Bericht und Antrag vom 18. Februar 2014 (Vorlage Nr. 2242.2 - 14593) festgehalten hat, kann dies zu einer Verzögerung des Beurkundungsprozesses führen. Da der Regierungsrat wegen der Erheblicherklärung der Motion nun aber gezwungen ist, einen Lösungsvorschlag zu unterbreiten, der dem Begehren der Motionärin nach einem «verbindlichen Vorbescheid ohne Rechtsmittelmöglichkeit» nachkommt, empfiehlt er die Schaffung eines neuen § 200a StG. Der Regierungsrat gibt allerdings zu bedenken, dass die Bestimmung unter Umständen auf Rekurs hin gerügt oder aufgehoben werden könnte.

Schliesslich sei darauf hingewiesen, dass die Grundstücksgewinnsteuer explizit darauf abzielt, dass nur der mit dem Verkauf realisierte Gewinn besteuert wird. Aus dieser Tatsache geht hervor, dass ohne Gewinn auch keine Steuer erhoben wird. Damit können auch die Bedenken der Motionärin aus dem Weg geräumt werden, dass sich die Ungewissheit über die Steuerhöhe für Steuerpflichtige mit bescheidenen finanziellen Mitteln nachteilig auswirken kann. Der ihnen durch den Verkauf entstehende Gewinn wird die darauf basierende Steuer übersteigen, und die Steuerpflichtigen werden nach dem Verkauf die notwendigen finanziellen Mittel zur Bezahlung der Steuer besitzen.

#### 4. Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen

##### § 138 Titel und Abs. 3

Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) wurde die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht abgeschafft. An ihre Stelle ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 ff. BGG) getreten. § 138 StG spricht nach wie vor von der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, weshalb der Titel von § 138 StG angepasst werden muss und neu «Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht» lautet.

Die Einwohnergemeinden führen gemäss § 187 Abs. 2 StG die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer eigenständig durch. Da sie für die Bemessung und die Einforderung der Grundstückgewinnsteuer zuständig sind, entspricht es einer wirtschaftlich sinnvollen und effizienten Verwaltungsführung, dass sie als zuständige Veranlagungsbehörden selbstständig beim Bundesgericht Beschwerde gegen diesbezügliche Entscheide des kantonalen Verwaltungsgerichts führen können. Basierend auf der heute geltenden kantonalen Rechtsordnung kann die Gemeinde nicht selbstständig ans Bundesgericht gelangen. Beschwerdeberechtigt ist ausschliesslich die kantonale Steuerverwaltung. Mit dem ergänzten § 138 StG wird die gesetzliche Grundlage dafür geschaffen, dass die Einwohnergemeinden künftig selbstständig Beschwerde beim Bundesgericht erheben können.

##### § 200a

Mit dem neuen § 200a StG soll die Möglichkeit eines steuerlichen Vorbescheids (sog. Ruling) über die anfallende Grundstückgewinnsteuer geschaffen werden. Da die Grundstückgewinnsteuerkommissionen einzelner Einwohnergemeinden nur 1–3 Mal pro Quartal tagen, braucht es für die Erstellung des Vorbescheids eine Frist von mindestens 45 Tagen. Durch eine Delegation der Zuständigkeit für den steuerlichen Vorbescheid an die Sekretärin bzw. den Sekretär der Grundstückgewinnsteuerkommission können die Einwohnergemeinden die Problematik der Periodizität, mit der die einzelnen Grundstückgewinnsteuerkommissionen tagen, entschärfen. Damit kann eine speditive Behandlung von Rulinganträgen erreicht werden. Die Sekretärin bzw. der Sekretär muss jedoch auch im Falle einer Kompetenzdelegation die Möglichkeit haben, einen komplexen Sachverhalt der Grundstückgewinnsteuerkommission zum Entscheid vorzulegen. Auf die 45-tägige Maximalfrist kann daher auch bei einer Kompetenzdelegation nicht verzichtet werden. Die Frist beginnt am Folgetag der Vorlage sämtlicher relevanten Unterlagen bei der Grundstückgewinnsteuerabteilung zu laufen (§ 200a Abs. 1 nStG).

Ein steuerlicher Vorbescheid bildet einen Anwendungsfall des allgemeinen Vertrauensschutzes. Es handelt sich um vorgängige Auskünfte der Veranlagungsbehörden, die zwar keinen Verfügungscharakter haben, aber nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben (Art. 9 BV) Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen können. Die steuerpflichtige Person hat demnach den Anspruch darauf, im Rahmen des verfassungsrechtlich verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben gemäss der im Ruling beschriebenen steuerlichen Beurteilung veranlagt zu werden (§ 200a Abs. 2 nStG).

Der steuerliche Vorbescheid ist gebührenpflichtig. Die Gebühren für den steuerlichen Vorbescheid über die anfallende Grundstückgewinnsteuer gemäss § 200a gehören nicht zu den abzugsfähigen Anlagekosten. Mit dem steuerlichen Vorbescheid wird eine zusätzliche, nicht zwingend erforderliche Dienstleistung der Behörde beansprucht, was nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Verkaufsgeschäft steht. Die Höhe der zu entrichtenden Gebühr bestimmt sich nach dem Gebührentarif der jeweiligen Einwohnergemeinde. Kommt es nach der Erteilung eines Rulings gestützt auf die gleichen Berechnungsgrundlagen zur Handänderung,

wird die bereits entrichtete Gebühr an die Grundstücksgewinnsteuerforderung angerechnet. Werden im Vorfeld einer Handänderung mehrere Rulings erteilt, wird nur die Gebühr desjenigen Vorbescheids angerechnet, der sich auf den gleichen Sachverhalt bezieht wie die Handänderung. Ausschlaggebend für die Sachverhaltsidentität sind die eingereichten Unterlagen, die der Veranlagungsbehörde als Berechnungsgrundlagen für den steuerlichen Vorbescheid dienen. Eine Gebührenanrechnung soll nur dann erfolgen, wenn sich diese Berechnungsgrundlagen nicht verändert haben und für die definitive Veranlagung einzig noch die neu erstellten Belege (z.B. Beurkundungskosten) eingereicht werden müssen. Keine Anrechnung erfolgt, wenn die Berechnungsgrundlagen für die Veranlagung in abgeänderter Form eingereicht werden.

Der steuerliche Vorbescheid bezweckt die Schaffung von Rechtsicherheit, ersetzt die Depotberechnung gemäss § 202 StG aber nicht.

## **5. Finanzielle und personelle Auswirkungen**

### **5.1. Auswirkungen auf den Kanton**

Da es sich bei der Grundstücksgewinnsteuer um eine gemeindliche Steuer handelt, hat die vorliegende Anpassung des Steuergesetzes keine finanziellen und personellen Auswirkungen auf den Kanton.

### **5.2 Auswirkungen auf die Gemeinden**

Die ergänzten §§ 138 und 196 und der neue § 200a StG haben keine Auswirkungen auf die ordentlichen Gemeindesteuererträge und die Grundstücksgewinnsteuererträge der Einwohnergemeinden. Der steuerliche Vorbescheid wird anhand des gemeindlichen Gebührentarifs abgerechnet. Der Grossteil dieses Ertrages wird an die Grundstücksgewinnsteuer angerechnet. Der restliche Ertrag fällt den Gemeinden zu und wird derart klein sein, dass er vernachlässigbar ist.

Die Einführung eines steuerlichen Vorbescheids wird für die Gemeinden personelle Auswirkungen haben. Die Veranlagungsbehörde wird im Falle eines Vorbescheids eine zweite Berechnung unter Einbezug von nachträglich angefallenen Belegen anstellen müssen, was Mehraufwand verursachen wird.

## **6. Antrag**

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragen wir Ihnen:

1. Auf die Vorlage 2688.2 - 15320 einzutreten und ihr zuzustimmen.
2. Die Motion von Gabriela Ingold betreffend Grundstücksgewinnsteuer vom 15. April 2013 (Vorlage 2242.1 - 14316) als erledigt abzuschreiben.

Zug, 22. November 2016

Mit vorzüglicher Hochachtung  
Regierungsrat des Kantons Zug

Der Landammann: Heinz Tännler

Der Landschreiber: Tobias Moser

190/mb