

# **BGE BGE 104 IA 22 vom 15. März 1978**

Bundesgericht (BGE), 1978-03-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_104\\_IA\\_22](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_104_IA_22)

FR: BGE BGE 104 IA 22 du 15 mars 1978

IT: BGE BGE 104 IA 22 del 15 marzo 1978

## **Regeste**

Regeste Art. 4 BV; Grundstückgewinnsteuer. Angebliche, vom Bauherrn selber erbrachte generalunternehmerische Leistungen sind nur dann als wertvermehrnde Aufwendungen anzurechnen, wenn sie soweit möglich nachgewiesen werden (Ergänzung der Rechtsprechung).

Regeste Art. 4 Cst.; impôt sur les gains immobiliers. Les prétendues prestations d'entreprise générale faites par le maître de l'oeuvre ne sont à considérer comme augmentation de la valeur immobilière que si elles sont, autant qu'il est possible, prouvées (complément de jurisprudence).

Regesto Art. 4 Cost.; imposta sul maggior valore immobiliare. Pretese prestazioni d'imprenditore generale effettuate dal committente vanno considerate quali spese destinate all'aumento del valore immobiliare solo nella misura in cui siano, per quanto possibile, provate (complemento della giurisprudenza).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

a) Gemäss § 164 des zürcherischen Steuergesetzes (StG) ist als Grundstückgewinn besteuert "der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt". In § 166 StG werden die anrechenbaren BGE 104 Ia 22 S. 23 Aufwendungen näher umschrieben. In Betracht fällt für den vorliegenden Fall einzig lit. a, wonach anzurechnen sind "Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstückes, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträgen von Bund, Kanton oder Gemeinde". Es ist unbestritten, dass zu den anrechenbaren Aufwendungen auch ein Generalunternehmerhonorar gehören kann (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichtes - RB - 1972 Nr. 44; für die Stadt Zug, deren massgebendes Steuerreglement den Begriff der Aufwendungen praktisch gleich umschreibt wie das zürcherische Steuergesetz: BGE 101 Ia 1 ff.). Die Abgrenzung dessen, was unter dem Titel "Generalunternehmerhonorar" zum Abzug zuzulassen ist, kann allerdings Schwierigkeiten bereiten. Es ist daher zu untersuchen, unter welchen Voraussetzungen steuerrechtlich die Anrechnung eines besonderen Honorars für die Tätigkeit einer Generalunternehmung als gerechtfertigt erscheint. b) In BGE 101 Ia 1 ff. hat das Bundesgericht ausgeführt, es sei nicht unhaltbar, ein Generalunternehmerhonorar dann nicht als wertvermehrnde Aufwendung anzuerkennen, wenn es sich auf Arbeiten beziehe, für die bereits der Architekt sein volles Honorar berechnet habe; ebensowenig sei es willkürlich, solche Arbeiten nicht anzurechnen, die der Bauherr im allgemeinen selbst ausführe, ohne dass er dafür bei der Gewinnberechnung einen Eigenlohn als wertvermehrnde Verbesserung geltend machen

könne. Vorbehalten blieb der Fall, in dem es dem Bauherrn wegen der Art und des Umfanges des Bauvorhabens nicht zugemutet werden könne, auf die Unterstützung durch eine fachkundige Person zu verzichten. Das Bundesgericht stützte sich bei diesen Erwägungen unter anderem auf einen Entscheid des zürcherischen Verwaltungsgerichtes (RB 1972 Nr. 44). Gleichwohl gelangte es in dem damals zu beurteilenden Fall aus dem Kanton Zug zum Schlusse, die Nichtberücksichtigung des Generalunternehmerhonorars sei verfassungswidrig, und zwar deshalb, weil dadurch dem Kriterium der Wertvermehrung ein zu grosses Gewicht beigemessen werde. Es gebe auch notwendige Aufwendungen, die nicht zu einer unmittelbaren Wertvermehrung führten, wie etwa die Überwachung des Architekten durch einen Generalunternehmer. Würden solche Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen, so werde insoweit nicht der wirkliche, sondern ein fiktiver BGE 104 Ia 22 S. 24 Gewinn besteuert. Weiter anerkannte das Bundesgericht den in jenem Beschwerdeverfahren erhobenen Einwand, es sei äusserst schwierig nachzuweisen, welche nicht bereits anderweitig angerechneten wertvermehrenden Arbeiten der Generalunternehmer geleistet habe. Der Steuerpflichtige könne daher, soweit keine besonderen Umstände dagegen sprächen, auch ohne genauen Nachweis beanspruchen, dass zumindest ein wesentlicher Teil des üblichen Generalunternehmerhonorars bei der Gewinnermittlung als wertvermehrende Aufwendung angerechnet werde. c) Diese Erwägungen sind hier zu ergänzen. Sie können zwar auch zutreffen, wenn die Bauherrschaft generalunternehmerische Leistungen selbst ausführt; Voraussetzung muss aber bleiben, dass solche Leistungen überhaupt erbracht worden sind. Dazu genügt die Bezeichnung der Bauherrschaft als "Generalunternehmung" nicht, auch dann nicht, wenn es sich - wie hier - um einen Betrieb handelt, der in dieser Richtung spezialisiert ist und in anderen Fällen als Generalunternehmer im herkömmlichen Sinne auftritt, d.h. für Dritte die Herstellung schlüsselfertiger Bauten auf eigenes Risiko übernimmt. Wollte man daraus bei Bauten auf eigene Rechnung einen Anspruch auf Anrechnung eines Generalunternehmerhonorars ohne Substantiierung der erbrachten generalunternehmerischen Leistungen ableiten, so verstiesse man offensichtlich gegen das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung: der Generalunternehmer hätte Anspruch auf einen zusätzlichen Pauschalabzug vom Gewinn, der anderen Bauherren nicht zusteht. Wesentlich ist, dass es abgesehen von der Risikotragung keine fest umrissenen generalunternehmerischen Leistungen gibt, die für den Generalunternehmer - und nur für ihn - in gleicher Art typisch sind wie etwa die verschiedenen architektonischen Arbeiten für den Berufsstand der Architekten oder die Ingenieurarbeiten für denjenigen der Bauingenieure. Die richtige steuerliche Behandlung kann daher nur darin bestehen, dass dem Bauherrn, der als sein eigener Generalunternehmer auftritt, der Nachweis derjenigen Leistungen auferlegt wird, die er in dieser Eigenschaft erbracht hat und die nicht von jedem anderen Bauherrn auch hätten erbracht werden müssen (vgl. zur Beweislast im allgemeinen RB 1976 Nr. 77). Diese Leistungen müssen, wie in BGE 101 Ia 5 BGE 104 Ia 22 S. 25 gefordert wird, entweder wertvermehrend oder notwendig sein. Hinzukommen muss aber als selbstverständliche weitere Voraussetzung, dass sie nicht bereits unter einem anderen Titel in der Bauabrechnung enthalten sind. Dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist darin beizupflichten, dass eine solche Substantiierung für den Generalunternehmer nicht mit unzumutbaren Schwierigkeiten verbunden ist, da gerade die Generalunternehmungen nur existieren können, wenn sie ihre Leistungen selbst genau erfassen und zur Grundlage ihrer Kalkulation machen. Das Urteil BGE 101 Ia 3 ff. ist darin zu bestätigen, dass an den ziffernmässigen Nachweis der wertvermehrenden oder sonst notwendigen Leistungen keine

allzu strengen Anforderungen gestellt werden dürfen. Das hindert indessen nicht, wenigstens die Angabe der konkret geleisteten Arbeiten und des damit verbundenen ungefähren Aufwandes zu verlangen, da es sonst ausgeschlossen ist zu prüfen, ob nicht bereits berücksichtigte Leistungen des Architekten oder nicht abzugsberechtigte Eigenleistungen der Bauherrschaft im Generalunternehmerhonorar enthalten sind.

### E. 3

a) Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin ein Architekturbüro beigezogen, diesem jedoch nur einen Teil sämtlicher Architekturarbeiten übertragen (Vorprojekt, Bauprojekt, Detailstudien, Ausführungspläne und die Oberleitung der Bauausführung zu einem Drittel), während sie einen anderen Teil selbst ausführte (Kostenvoranschlag, Ausschreibung, Oberleitung zu zwei Dritteln und örtliche Bauführung). Das Honorar wurde auf Grund der Normen des SIA errechnet und aufgeteilt, wobei auf die Beschwerdeführerin selbst Fr. 176'500.- entfielen. Darin ist auch der übliche Verdienst des Architekten für diesen Teil der Arbeiten inbegriffen. Eine nochmalige Berücksichtigung dieser Tätigkeiten der Beschwerdeführerin unter dem Titel "Generalunternehmerhonorar" scheidet damit im vornherein aus. Als Ausgaben anerkannt wurden von den kantonalen Behörden auch einige weitere Sammelposten wie "Übergangsposition Mobag Zürich/Abt. Wymann" im Betrage von Fr. 322'429.35 und "Büro Bauleitung Mobag Zürich/Abt. Schild" im Betrage von Fr. 19'470.-. Unter diesen Umständen ist dem Verwaltungsgericht darin beizupflichten, dass der zusätzliche Abzug eines Generalunternehmerhonorars nur für konkret erfassbare, klar umrissene zusätzliche Leistungen gerechtfertigt wäre. Worin diese zusätzlichen BGE 104 Ia 22 S. 26 Aufwendungen bestanden, hat die Beschwerdeführerin im kantonalen Verfahren nicht dargelegt. Sie hat sich vielmehr damit begnügt, auf BGE 101 Ia 3 ff. zu verweisen. Da indessen die dort dargelegten Grundsätze, wie ausgeführt, zu ergänzen sind, erscheint der Entscheid des Verwaltungsgerichtes, einen Pauschalabzug unter dem Titel "Generalunternehmerhonorar" nicht zuzulassen, als zum mindesten vertretbar und verstösst demgemäss nicht gegen Art. 4 BV. b) In der staatsrechtlichen Beschwerde erwähnt die Beschwerdeführerin zur Stützung ihres Anspruchs auf ein Generalunternehmerhonorar erstmals bestimmte Arbeitsgattungen wie private Quartierplanung, diverse Bewilligungsverfahren, insbesondere Herausnahme des Baugrundstücks aus der landwirtschaftlichen Zone, und den Verkauf der Wohnungen. Diese Behauptungen sind neu und daher im Beschwerdeverfahren wegen Willkür nicht zu beachten ( BGE 100 Ia 113 E. 2b mit Hinweisen). Sie wären übrigens zu unbestimmt, um den Steuerbehörden einen Entscheid darüber zu ermöglichen, ob die genannten Arbeiten im Lichte der vorstehenden Ausführungen als wertvermehrende oder notwendige, nicht bereits unter anderen Positionen berücksichtigte Aufwendungen zusätzlich anzurechnen seien.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.