

## **BGer 2A.118/2007 vom 24. August 2007**

Bundesgericht, 2007-08-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.118\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.118_2007)

FR: TF 2A.118/2007 du 24 août 2007

IT: TF 2A.118/2007 del 24 agosto 2007

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Am 1. Januar 2007 ist das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in Kraft getreten (AS 2006 1205, 1243). Da das angefochtene Urteil vorher ergangen ist, richtet sich das Verfahren noch nach dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG; Art. 132 Abs. 1 BGG ).

#### **E. 1.2**

Beim angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich geht es um im Jahre 2003 erhobene Grundstückgewinnsteuern. Er betrifft somit eine im zweiten Titel des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG, SR 642.14) geregelte Materie. Die fraglichen gewinnbringenden Veräusserungen fanden nach Ablauf der den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG zur Anpassung ihrer Gesetze eingeräumten Frist statt. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erweist sich daher als zulässig, obwohl sich der angefochtene Entscheid unmittelbar auf kantonales Recht stützt ( BGE 130 II 202 E.1 S. 204). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde des gemäss Art. 73 Abs. 2 StGH legitimierten Beschwerdeführers ist einzutreten.

#### **E. 1.3**

Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens ( Art. 104 lit. a OG ) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ( Art. 104 lit. b OG ) rügen. Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen ( BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50 mit Hinweisen). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist ( Art. 105 Abs. 2 OG ).

#### **E. 2.1**

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen von Bundesrechts wegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt ( Art. 12 Abs. 1 StHG ). Der steuerbare Grundstücksgewinn besteht mithin aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich

Aufwendungen). Diese Begriffe werden im Steuerharmonisierungsgesetz zwar nicht näher definiert. Dem kantonalen Gesetzgeber bleibt trotzdem bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns nur ein beschränkter Spielraum; denn Grundstückgewinn und Einkommens- oder Gewinnsteuer sind eng miteinander verbunden, namentlich im so genannten monistischen oder Zürcher System (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG ; BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.; Urteil 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 3.1).

## **E. 2.2**

Grundstückgewinn ist nach § 219 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (Abs. 1). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers ( § 220 Abs. 1 StG /ZH). Hierzu sind die Aufwendungen gemäss § 221 StG /ZH zu rechnen, worunter insbesondere die Baukosten fallen. Nach § 221 Abs. 2 StG /ZH können natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers ( § 220 StG /ZH). Beim monistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung wie im Kanton Zürich muss der Teil des Gewinns, welcher der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegt, und derjenige Teil, welcher der Grundstückgewinnsteuer untersteht, genau abgegrenzt werden. Wo die beiden Steuern in einem gemeinsamen System ineinander greifen, prüft das Bundesgericht mit voller Kognition, ob diese Aufteilung mit der Steuerharmonisierung übereinstimmt. Einzig in Bezug auf allfällige kantonale Besonderheiten, die den der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Teil betreffen, steht dem kantonalen Gesetzgeber ein gewisser Spielraum zu; insoweit richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen ( BGE 131 II 722 E. 2.2 S. 724; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005 E. 2.3, in: StR 60, 773 S. 775 f.).

## **E. 3.1**

Zunächst macht der Beschwerdeführer geltend, als wertvermehrnde Aufwendungen seien Baukosten im Betrag von Fr. 4'450'000.-- gemäss Rechnung der Y.\_\_\_\_\_ GmbH vom 10. Dezember 2004 zu berücksichtigen und nicht nur die Kosten gemäss Bauabrechnung MFH A.\_\_\_\_\_strasse von Fr. 4'012'395.--. Er will mit anderen Worten auch das Generalunternehmerhonorar der Y.\_\_\_\_\_ GmbH als wertvermehrend anrechnen lassen. Dies ist grundsätzlich möglich, bedarf jedoch genauer Angaben über die geleisteten Arbeiten und den damit verbundenen Aufwand. So ist nach BGE 104 Ia 22 E. 2c S. 25 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. Generalunternehmerhonorare einer von der steuerpflichtigen Person beherrschten juristischen Person sind grundsätzlich ebenfalls anrechenbar. Derartige Honorare werden jedoch wie Eigenleistungen behandelt, wobei der erwähnte Nachweis der konkret geleisteten Arbeit erforderlich ist. Gerade daran gebricht es hier, fehlt es doch an detaillierten Unterlagen bezüglich Art und Aufwand der von der Y.\_\_\_\_\_ GmbH erbrachten Generalunternehmerleistung und deren Abgrenzung gegenüber Architekturleistungen wie auch den nicht abzugsberechtigten Leistungen der Bauherrschaft.

Mangels Nachweises wurde mithin zu Recht keine Generalunternehmerleistung der Y.\_\_\_\_\_ GmbH angerechnet. Sollte eine solche bereits im rechtskräftig veranlagten Gewinn dieser Gesellschaft enthalten sein, wäre die revisionsweise Anpassung zu prüfen.

### **E. 3.2**

Weiter beantragt der Beschwerdeführer die gewinnmindernde Berücksichtigung der auf dem steuerbaren Gewinn anfallenden Sozialversicherungsbeiträge. Als Liegenschaftenhändler darf er nach § 221 Abs. 2 StG /ZH weitere Aufwendungen, die mit den veräusserten Liegenschaften zusammenhängen, abziehen, soweit er auf deren Berücksichtigung bei der Einkommenssteuer ausdrücklich verzichtet. Dazu gehören auch die Sozialversicherungsbeiträge auf dem Grundstücksgewinn (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, 2. Aufl. Zürich 2006, Rz. 142 zu § 221; Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 13 [2004], S. 175 ff., S. 271 ff., insbesondere S. 286 f.).

-:-

Gemäss Art. 22 Abs. 2 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947 (AHVV, SR 831.101) bemessen sich die Beiträge aufgrund des im Beitragsjahr tatsächlich erzielten Erwerbseinkommens und des am 31. Dezember im Betrieb investierten Eigenkapitals. Das Einkommen des Beitragsjahres bestimmt sich nach dem Ergebnis des oder der in diesem Jahr abgeschlossenen Geschäftsjahre ( Art. 22 Abs. 3 AHVV ). Damit setzt die Festlegung der bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigenden Sozialversicherungsbeiträge voraus, dass die Höhe der Einkünfte des Bemessungsjahres insgesamt bekannt sind, was im hier massgebenden Zeitpunkt noch nicht der Fall war. Deshalb erachtete es die Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich in ihrem Urteil vom 19. Juni 2006 als geboten, diese an sich anrechenbaren Sozialversicherungsbeiträge vorläufig noch nicht zu berücksichtigen und den Beschwerdeführer auf den Revisionsweg zu verweisen. Diese Haltung erweist sich angesichts des neu ins Steuergesetz aufgenommenen § 221 Abs. 2 StG /ZH als nicht unproblematisch. Andererseits handelt es sich hier um eine Frage, bei welcher sich das Bundesgericht auf eine Willkürprüfung beschränkt (vgl. 2.2). Geradezu unhaltbar erscheint das Vorgehen betreffend die auf dem Grundstücksgewinn anfallenden Sozialversicherungsbeiträge indessen nicht.

### **E. 3.3**

Gemäss § 142 Abs. 2 Satz 2 StG /ZH können die Kosten des Einspracheverfahrens dem Steuerpflichtigen auferlegt werden, wenn er diese Kosten durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Zu diesen Verfahrenspflichten gehört auch die Einreichung der Bauabrechnung, welche mit Schreiben vom 9. Februar 2005 und Mahnung vom 10. März 2005 verlangt worden war. Weil der Beschwerdeführer dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, musste er nach Ermessen eingeschätzt werden. Erst mit der Einsprache brachte er die Unterlagen bei und wurde für den damit verursachten Mehraufwand zu Recht kostenpflichtig.

### **E. 3.4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass keiner der vorgebrachten Einwände zu hören ist.

### **E. 4.1**

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 4.2**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 159 OG ).

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