

BGer 2C_357/2017 vom 22. Februar 2018

Bundesgericht, 2018-02-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_357_2017

FR: TF 2C_357/2017 du 22 février 2018

IT: TF 2C_357/2017 del 22 febbraio 2018

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Sodann sind die Abtretungsgläubiger zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG), so dass auch aus dieser Sicht auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) einzutreten ist.

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415).

E. 1.3

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie das Bundesrecht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG). In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.). Mit freier Kognition ist aber zu untersuchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, RDAF 2013 II 350).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist rechtsgenügend substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid geht das Bundesgericht nicht weiter ein (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 mit Hinweisen).

E. 1.5

In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

E. 2.1

Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer. Vorgeschrieben wird zwar die Erhebung einer solchen Steuer. Das Gesetz bleibt aber hinsichtlich der Ausgestaltung derselben vage und enthält nur wenige Vorgaben an die Kantone (vgl. BGE 134 II 124 E. 3.2 S. 132). Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise, so dass dem kantonalen Gesetzgeber bei dessen Umschreibung ein gewisser, wenn auch beschränkter Spielraum bleibt (vgl. hierzu BGE 143 II 382 E. 2.1 S. 384 und 3.1. S. 387 mit Hinweisen; BGE 131 II 722 E. 3.1 S. 723 f.).

Das Steuerharmonisierungsgesetz folgt in seinem Grundsatz dem sog. dualistischen System: Von Bundesrechts wegen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Dagegen werden realisierte Wertzuwachsgerinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer (als Subjektsteuer) erfasst (BGE 143 II 382 E. 2.1 S. 384 f. mit Hinweisen).

Von Harmonisierungsrechts wegen sind die Kantone aber frei, die Grundstückgewinnbesteuerung nach dem monistischen System vorzunehmen. Diese Freiheit der Kantone ist in Art. 12 Abs. 4 StHG ausdrücklich vorgesehen. Im monistischen System werden alle Grundstückgewinne mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer (als Objektsteuer) erfasst. Es wird nicht unterschieden, ob das veräusserte Grundstück dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen des Veräusserers zugehört. Die Kantone können also die Grundstückgewinnsteuer auch auf realisierten Wertzuwachsgerinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.2 S. 385 mit Hinweisen).

E. 2.2

Der Kanton Zürich ist dem monistischen System gefolgt: Die Zürcher Grundstückgewinnsteuer ist eine Spezialeinkommenssteuer, die als Objektsteuer getrennt vom übrigen Einkommen erhoben wird. Die politischen Gemeinden des Kantons Zürich erheben die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 205 i.V.m. § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1; StG/ZH]). Die Steuer fällt gemäss § 216 Abs. 1 StG /ZH ungeachtet dessen an, ob die Veräusserung im Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt. Steuerpflichtig ist der Veräusserer (§ 217 StG /ZH). Als Grundstückgewinn gilt nach § 219 Abs. 1 StG /ZH der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Der Begriff der "Anlagekosten" gemäss Art 12 Abs. 1 StHG bzw.

§ 219 Abs. 1 StG /ZH bezieht sich auf wertvermehrnde Aufwendungen. Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (§ 219 Abs. 2 StG /ZH). Die Ausgestaltung als Objektsteuer hat zur Folge, dass es auf die Person des Steuerpflichtigen nicht ankommt. Für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird stattdessen grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück sowie die damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt. Massgeblich ist allein der auf der Liegenschaft erzielte Mehrwert, ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen (vgl. BGE 143 II 382 E. 2.3 S. 385 ff. mit Hinweisen).

E. 3.1

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass die geltend gemachten Aufwendungen (Totalunternehmerhonorartranche in Höhe von Fr. 1'840'197.50, weitere Kosten von über Fr. 8'490'898.--) nicht als Anlagekosten berücksichtigt werden könnten, weil sie nicht durch die pflichtige Grundeigentümerin bezahlt worden seien.

E. 3.2

Die Beschwerdeführer vertreten indessen den Standpunkt, sämtliche von ihnen aufgeführten Erstellungskosten seien aufgrund des Kongruenzprinzips als Anlagekosten anrechenbar, unabhängig davon, ob die F. _____AG diese bezahlt habe oder nicht. Die Erstellungskosten für die schlüsselfertigen Wohneinheiten würden auch die von Dritten für die Erstellung der Wohneinheiten fakturierten Kosten umfassen. Dass die F. _____AG diese Kosten zu einem grossen Teil nicht geldmässig bezahlt habe, spiele dabei für die Grundstückgewinnsteuer keine Rolle. Die Nichtbezahlung von Schulden infolge Konkurses führe zu einem unfreiwilligen Forderungsverzicht der Gläubiger. Dieser Forderungsverzicht werde nicht mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern mit der Gewinnsteuer gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG erfasst. Für Zwecke der Grundstückgewinnsteuer seien diese Erstellungskosten jedoch trotzdem als Aufwendungen anrechenbar. Die Grundstückgewinnsteuer stelle auf den reinen Objektgewinn ab. Es sei systemwidrig, wenn in solchen Fällen künstliche Gewinne bei der Grundstückgewinnsteuer herbeigeführt würden, indem eigentliche Anlagekosten in den (ohnehin verlustträchtigen) Bereich der Gewinnsteuer verschoben würden. Die systemwidrige Erweiterung des Anwendungsbereichs der Grundstückgewinnsteuer führe dazu, dass der Umfang des gesetzlichen Pfandrechts für die Grundstückgewinnsteuer erweitert werde. Die konkursite F. _____AG werde nicht nur mit der gesetzlich vorgesehenen Grundstückgewinnsteuer erfasst, es würden zusätzlich noch künstlich Gewinne von der Gewinnsteuer in die Grundstückgewinnsteuer verschoben. Folglich habe die Vorinstanz Art. 12 Abs. 1 StHG nicht richtig angewendet und § 219 Abs. 1 StG /ZH so ausgelegt, dass das StHG in seiner Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt sei. Der angefochtene Entscheid verletze das Legalitätsprinzip, den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die Eigentumsгарantie der Pfandeigentümer.

E. 3.3

Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist rechtsprechungsgemäss erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrnde Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (BGE 143 II 382 E. 4.2.2 S. 390 mit Hinweis). Mit diesem Grundsatz steht gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Einklang, dass eine wertvermehrnde Aufwendung nach zürcherischer Praxis (nur) im Umfang des tatsächlich aufgewendeten Betrags und

nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist ("Prinzip der effektiven Kostenanrechnung"; vgl. zit. BGE 143 II 382 E. 4.2.2 S. 390 sowie Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.3 in: ASA 84 S. 331). Es kommt daher nicht darauf an, ob die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich im Quantitativen zu einer entsprechenden Wertvermehrung geführt haben, sondern ob die entsprechenden Beträge effektiv aufgewendet wurden (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 26 zu § 221 StG /ZH). Aus demselben Grund ist der Abzug von Eigenkapitalzinsen bei der Grundstückgewinnberechnung verweigert worden, weil es sich dabei (anders als z.B. bei Baukreditzinsen für eine fremdfinanzierte Überbauung eines Grundstücks) um keinen effektiv getätigten (Zins-) Aufwand handelt (vgl. zit. BGE 143 II 382 E. 4.2.2 S. 390 mit Hinweisen).

E. 3.4

Mit Blick auf die zitierte Rechtsprechung ist die Auffassung der Vorinstanz, dass unbezahlt gebliebene Kosten Dritter bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar sind und nur solche Aufwendungen angerechnet werden können, die auch tatsächlich bezahlt wurden, nicht zu beanstanden. In aller Regel werden in Rechnung gestellte Aufwendungen auch bezahlt. Ergibt sich aber in einem konkreten Fall, dass Aufwand zwar in Rechnung gestellt, aber letztlich nicht bezahlt wurde, oder leistet der Steuerpflichtige bei entsprechender Aufforderung durch die Steuerbehörde den Nachweis der Bezahlung nicht, so ist der fragliche Aufwand im Ergebnis gerade nicht angefallen. So wenig wie es der Steuerbehörde in der Regel zusteht, anstelle des tatsächlich bezahlten Betrages einen Betrag anzurechnen, der unter objektiven Umständen im Durchschnitt zu bezahlen gewesen wäre, kann sie Zahlungen berücksichtigen, die effektiv nicht geleistet wurden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 8 zu § 221 StG /ZH).

In sachverhaltlicher Hinsicht führt die Vorinstanz in Bezug auf die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Honorarzahlung von Fr. 1'840'197.50 an die G. _____ AG aus, diese sei zwar in der Buchhaltung der F. _____ AG erfasst, jedoch sei die Zahlung nicht tatsächlich geleistet worden. Es sei bei der rein buchhalterischen Erfassung des Vorgangs geblieben. Dies wird von den Beschwerdeführern weder im vorinstanzlichen noch im bundesgerichtlichen Verfahren bestritten. Dasselbe gilt für die von den Beschwerdeführern im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemachten Zahlungen in Höhe von Fr. 8'490'898.--, welche die G. _____ AG als Totalunternehmerin mit Bezug auf das hier zur Diskussion stehende Bauprojekt an Dritte geleistet haben soll, sowie für die von der G. _____ AG für das Projekt U. _____ aufgewendeten, aber nicht an die F. _____ AG weiterbelasteten Kosten im Betrag von Fr. 77'787.--. Auch diese Aufwendungen sind den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz zufolge nicht durch die pflichtige Grundeigentümerin bezahlt worden. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse (sowohl die F. _____ AG als auch die G. _____ AG sind in Konkurs geraten) könne gemäss Vorinstanz mit einer effektiven Zahlung auch nicht mehr gerechnet werden. Auch dies wird von den Beschwerdeführern nicht bestritten.

Wenn die Vorinstanz mit Blick auf das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung zum Schluss kommt, dass diese unbezahlt gebliebenen Beträge nicht als Anlagekosten berücksichtigt werden können, kann darin keine Verletzung von Bundesrecht gesehen werden. Insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern die Auffassung der Vorinstanz das Kongruenzprinzip verletzen soll. Diesem Grundsatz zufolge haben Erlös und Anlagekosten

sich in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen, wobei Substanzzunahmen bei Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen sind wie Substanzabnahmen. Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. Arbeit oder Kapital, geschaffen wurde (vgl. Urteil 2C_198/2016 vom 20. Juli 2016 E. 3.5, in: ASA 85 S. 160, mit Hinweisen). Wenn die Vorinstanz den vom Grundeigentümer nicht bezahlten Wertzuwachs als "unverdient" betrachtet und deshalb steuerlich erfasst, liegt darin keine Verletzung des Kongruenzprinzips. Damit erweisen sich auch die aus der behaupteten Missachtung der entsprechenden Normen abgeleiteten Rügen der Verletzung des Legalitätsprinzips, des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie der Eigentumsgarantie als unbegründet.

E. 3.5

Die Beschwerdeführer anerkennen im Ergebnis, dass verbuchte Aufwendungen, welche die F. _____ AG infolge des Konkurses der G. _____ AG definitiv nicht mehr bezahlen musste, erfolgswirksam zu korrigieren sind und das steuerbare Ergebnis entsprechend erhöhen. Sie sind jedoch der Meinung, dieses Ergebnis sei dem Bereich der Gewinnsteuer zuzuordnen.

Dieser Auffassung kann im vorliegenden Fall nicht gefolgt werden. Der Umstand, ob ein im Zusammenhang mit der Überbauung eines veräusserten Grundstückes verbuchter Aufwand effektiv zu berücksichtigen ist, betrifft ganz direkt die Frage, in welchem Umfang bei der Veräusserung des Grundstückes ein Gewinn erzielt wird. Wurde ein Aufwand als wertvermehrend auf dem Liegenschaftskonto erfasst, so ist es folgerichtig, die Korrektur bei Wegfall des verbuchten Aufwandes ebenfalls auf dem Liegenschaftskonto vorzunehmen. Dies zeigt auch der Blick auf interkantonale Verhältnisse, hätte doch ein anderes Vorgehen zur Folge, dass ein Gewinn, welcher bei der Veräusserung auf der Liegenschaft dank nicht angefallener Anlagekosten erzielt wird, nicht dem Belegenheitsort zugewiesen würde. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer werden somit mit diesem Vorgehen keine künstlichen Gewinne bei der Grundstückgewinnsteuer herbeigeführt, sondern es wird im Gegenteil im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung die effektive Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten erfasst.

E. 3.6

Die Beschwerdeführer beantragen im Eventualbegehren, es seien die Direktzahlungen der F. _____ AG im Betrag von Fr. 343'032.-- als Aufwendungen zu berücksichtigen. Die Feststellung der Vorinstanz, wonach ausser Frage stehe, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht durch die F. _____ AG bezahlt worden seien, sei klar aktenwidrig. Die Beschwerdeführer machen geltend, ab dem 1. Januar 2011 seien die Handwerkerrechnungen zu einem grossen Teil direkt von der F. _____ AG bezahlt und dem Kontokorrent der G. _____ AG belastet worden, die dann ihrerseits das verbleibende Honorar von Fr. 1'840'197.50 über das Kontokorrent an die F. _____ AG belastet habe. Der Totalbetrag der von der F. _____ AG direkt bezahlten und dann an die G. _____ AG belasteten Rechnungen belaufe sich auf Fr. 343'032.--.

Die vorgebrachten Tatsachen ergeben sich nicht aus dem angefochtenen Urteil und werden erstmals vor Bundesgericht geltend gemacht, d.h. es handelt sich um Noven. Diese sind gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG nur zulässig, wenn erst der Entscheid der Vorinstanz dazu

Anlass gibt. Vorliegend ist weder dargetan noch ersichtlich, warum die Beschwerdeführer den nun vor Bundesgericht genannten Betrag in den vorinstanzlichen Verfahren nie geltend gemacht haben bzw. dass erst der vorinstanzliche Entscheid Anlass zu diesen neuen Vorbringen geboten haben soll. Dessen ungeachtet zeigen die Beschwerdeführer nicht auf, inwiefern die geltend gemachten Kosten nicht bereits in der Veranlagung vom 16. September 2013 berücksichtigt worden seien. Zudem legen sie nicht dar, warum sie im Einspracheverfahren einzig einen zusätzlichen Betrag von Fr. 175'178.-- als direkt durch die F._____AG bezahlte Kosten geltend gemacht haben, welche im Umfang von Fr. 112'838.-- angerechnet wurden, bzw. inwiefern die Nichtanerkennung des Betrages von Fr. 62'340.-- durch die Steuerbehörden rechtswidrig sein sollte. Folglich handelt es sich bei den neuen Tatsachen um unzulässige Noven, die nicht berücksichtigt werden können. Auf den damit verbundenen Eventualantrag kann nicht eingetreten werden.

E. 4

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Da die Beschwerdeführer unterliegen, sind ihnen die Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG). Es besteht kein Anspruch auf Parteientschädigung (vgl. Art. 68 Abs. 3 BGG).

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