

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.55 vom 3. Februar 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-02-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2011.55

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.55 du 3 février 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.55 del 3 febbraio 2014

Regeste

Parzellenweise Veräusserung, Gutachten, Nichteintreten bezüglich Fragen des Steuerbezugs, Massgebender Erlös, unverzinsliche Vorauszahlung, verspätete Anträge, Mietereinbauten, Praxisänderung Der Rekurrent erwarb ein Einkaufszentrum eines schweizerischen Detailisten in einer zürcherischen Gemeinde und ein Nachbargrundstück, auf welchem er einen Anbau erstellte. Nach der Begründung von Stockwerkeigentum an beiden erworbenen Grundstücken zusammen verkaufte er zwei Anteile weiter. Bei parzellenweiser Veräusserung bzw. Veräusserung von Stockwerkanteilen sind der anteilige Erwerbspreis und die anteiligen Aufwendungen nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs anzurechnen. Zur Bestimmung des Wertverhältnisses wurde vorliegend ein Gutachten angeordnet. Die Fragen der Verzinsung der Steuerforderung und der Steuerrückforderung betreffen den Steuerbezug, für welchen die Entscheidungsbefugnis beim Gemeindesteuernamt liegt. Rekursinstanz ist das kantonale Steuernamt und nicht das Steuerrekursgericht. Diesbezüglich kann auf den Rekurs nicht eingetreten werden. Unverzinsliche Anzahlungen des Grundstückspreises vor der Eigentumsübertragung stellen eine weitere Leistung dar, wenn dem Veräusserer die Nutzungsbefugnis am Grundstück einstweilen noch verbleibt. Ein Zinssatz von 3% ist für die Jahre 2006 bis 2008 angemessen. Anträge, welche nach Ablauf der Rekursfrist gestellt wurden, sind aus dem Recht zu weisen. Eine Untersuchungspflicht des Steuerrekursgerichts von Amtes wegen besteht nicht. Mietereinbauten (des Detailisten) können nicht wertvermehrend angerechnet werden (Praxisänderung).

Erwägungen

E. 2

GR.2011.55 Entscheid

E. 3

Februar 2014 Mitwirkend: Abteilungsvizepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli In Sachen A, Rekurrent, vertreten durch B AG, Dr. C und Dr. D, gegen Gemeinde E, Rekursgegnerin, vertreten durch die Kommission für die Grundsteuern dieser vertreten durch F AG, betreffend Grundstückgewinnsteuer

- 2 - hat sich ergeben: A. Am 2003 erwarb A (nachfolgend der Pflichtige) das Grundstück alt Kat.Nr. ... (G [Vers.Nr. ...] an der ...strasse 6/...strasse 1/...stasse. 150-152, ... E, 3502 m2 Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 29 Mio. und am 2003 das Nach- bargrundstück alt Kat.Nr. ... (H [Vers.Nr. ...] an der ...strasse 156, ... E, 1452 m2 Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 3'250'000.-. Danach vereinigte der Pflichtige die

beiden Grundstücke zu neu Kat.Nr. .../GBBL ... (4913 m² Grundstückfläche) und begründete mit Begründungserklärung vom ... 2007 Stockwerkeigentum daran. In der Folge erstellte er auf dem Grundstück alt Kat.Nr. ... einen Neubau bzw. Anbau an das bestehende G. Am ... 2007 verkaufte der Pflichtige die beiden Stockwerkeinheiten GBBL ... (390/1000 Miteigentum an GBBL ... mit Sonderrecht am Ladenlokal Niveau 3 und 4 mit Nebenraum 1.3 auf Niveau 2 und 3) und GBBL ... (188/255 Miteigentum an GBBL ... [122/1000 an GBBL ... mit Sonderrecht an der Tiefgarage im Garagengeschoss 1 [Niveau 2] und Garagengeschoss 2 [Niveau 1] nebst Zu- und Wegfahrt und weiteren Räumen]) zum Preis von Fr. 51'756'403.- (inkl. MWST) bzw. Fr. 49'320'000.- (exkl. MWST) an die I AG, J. Insgesamt veräusserte der Pflichtige damit eine Wertquote von 47,99% an GBBL Nach einem umfangreichen Einschätzungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer (vgl. die Zusammenfassung in der Rekursantwort vom 23. Februar 2012, verfügte die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde E am 20. Juni 2011, ausgehend von einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 22'572'300.-, eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 9'018'320.-. B. Am 21. Juli 2011 liess der Pflichtige Einsprache gegen diesen Einschätzungsentscheid erheben und beantragte, die Grundstückgewinnsteuer sei, unter Vorbehalt des Ausgleichszinses, auf Fr. 1'602'531.85 festzusetzen. Nachdem der Vertreter des Pflichtigen die Einsprache am 29. August 2011 mündlich vor der Kommission für 2 GR.2011.55

- 3 - die Grundsteuern vertreten hatte, wies die Kommission die Einsprache am 26. September 2011 ab. C. Am 11. November 2011 liess der Pflichtige Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid erheben und beantragte, die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 1'592'598.85 festzusetzen. Unter Berücksichtigung des geleisteten Depositums von Fr. 3'800'000.- sei dem Pflichtigen auf sein Guthaben ein Vergütungszins von 2% ab 29. März 2007 bis zur Rückzahlung zu vergüten. In der Rekursantwort vom 23. Februar 2012 beantragte die Gemeinde E die Abweisung des Rekurses. In der Stellungnahme zur Rekursantwort vom 13. April 2012 wurde neu der Antrag gestellt, es sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der in der Rekurschrift gestellte Hauptantrag wurde gleichzeitig zum Eventualantrag modifiziert und in der Höhe unverändert belassen, obwohl die Anrechnung von zusätzlichen Anlagekosten beantragt wurde. Am 21. Juni 2012 nahm die Rekursgegnerin hierzu Stellung. Mit Verfügung vom 30. April 2012 hatte der zuständige Referent des Steuerrekursgerichts ein Gutachten zur Schätzung der anteiligen Anlagekosten angeordnet. Gleichzeitig schlug er den Parteien vor, K, dipl. Arch. ETH, Immobilienschätzerin mit eidg. FA, L, mit der Erstellung des Gutachtens zu betrauen. Nachdem die Parteien keine Einwendungen gegen die Person der vorgeschlagenen Expertin und die Abfassung der Expertenfrage erhoben hatten, war die Sachverständige am 13. Juni 2012 mit der Erstellung des Gutachtens betraut worden. Da die Expertin K am 27. November 2012 den Wunsch äusserte, vom Auftrag entbunden zu werden, schlug der Referent den Parteien am 28. November 2012 vor, stattdessen den Experten M mit der Erstellung zu betrauen. In der Stellungnahme des Pflichtigen zum vorgeschlagenen Experten vom 21. Dezember 2012 erneuerte der Pflichtige den Rückweisungsantrag und beantragte eventualiter, N anstelle von M als Experten zu ernennen. Am 14. Januar 2013 wurde M vom Gericht zum Experten bestellt. Am Augenschein vom ... 2013 besichtigten die Parteien und Parteienvertreter die streitbetroffene Liegenschaft, worauf der Experte das Ergebnis seiner Abklä- 2 GR.2011.55

- 4 - rungen an der nachfolgenden Referentenaudienz erläuterte. Gegen das in der Folge vom Experten ausgearbeitete Gutachten ... 2013 erhoben beide Parteien am

E. 5

a) Im Eventualstandpunkt macht der Pflichtige in der Stellungnahme zur Rekursantwort vom 13. April 2012 und damit nach Ablauf der Rekursfrist neu und in Ergänzung zur Rekurschrift die Anrechnung einer Händlerpauschale des interkantonalen Liegenschaftenhändlers in Höhe von 5% des Verkaufspreises, der 2 GR.2011.55

- 11 - AHV-Beiträge auf der Grundstücksveräusserung und der Anwalts- und Prozesskosten geltend. Diese drei Punkte bildeten, soweit ersichtlich, im Einschätzungs- und Einspracheverfahren keinen Bestandteil des Verfahrens, nachdem der Pflichtige keine entsprechenden Anträge stellte und die Rekursgegnerin auch keine diesbezügliche Untersuchung führte. Der Pflichtige rügt in diesem Zusammenhang, dass die Rekursgegnerin von Amtes wegen den rechtserheblichen Sachverhalt hätte abklären müssen, nachdem ihr bekannt gewesen sei, dass er ein hauptberuflich tätiger, gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler sei, welcher im Jahr 2007 seinen Wohnsitz im Kanton Q gehabt habe. b) Wie oben dargelegt (E. 4b), müssen Rekursanträge innerhalb der Rekursfrist gestellt werden. Das Verfahren vor Steuerrekursgericht zeichnet sich zudem durch eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn aus, dass der Steuerpflichtige den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche er die Beweislast trägt, in der Rekurschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Als dann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 147 N 53 mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist zur Überprüfung des angefochtenen Einspracheentscheid nur hinsichtlich des Streitgegenstands verpflichtet. Dieser wiederum definiert sich grundsätzlich durch die Rekurschrift und die Rekursantwort und kann zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erweitert werden (vgl. hierzu Patrick Müller, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 19, 2006, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, S. 378). Innerhalb des Streitgegenstands ist das Steuerrekursgericht nur gehalten, allfällige Mängel der Untersuchung zu beheben und den Sachverhalt, soweit notwendig zu ergänzen. Insbesondere ist das Gericht nicht verpflichtet, im Einspracheentscheid getroffene Tatsachenfeststellungen, welche vom Rekurrenten nicht bestritten wurden, von Amtes wegen abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 148 N 13). Die Steuerbehörden dürfen generell davon ausgehen, dass die Steuerpflichtigen die zu ihren Gunsten sprechenden Umstände darlegen (Richner/Frei/ 2 GR.2011.55

- 12 - Kaufmann/Meuter, § 138 N 21). Dies muss umso mehr gelten, wenn der Steuerpflichtige, wie vorliegend, fachmännisch vertreten ist. Ob und welche Anhaltspunkte die Rekursgegnerin hatte, dass es sich beim Pflichtigen um einen Liegenschaftenhändler mit ausserkantonalem Wohnsitz und ohne Betriebsstätte im J handelte, lässt sich dem Vorbringen des Pflichtigen nicht entnehmen. Dieser beschränkt sich diesbezüglich auf eine pauschale Behauptung. Es kann daher auch nicht gesagt werden, die Rekursgegnerin hätte ihre Untersuchungspflicht im Einschätzungs- und Einspracheverfahren verletzt. Aus diesen Gründen können die geltend gemachten Aufwendungen nicht zugelassen werden.

E. 6

a) In der am 3. November 2008 eingereichten Steuererklärung beantragte der Pflichtige die Anrechnung der Einbauten der Mieterin R in Höhe von mindestens Fr. 7'400'000.-. Wie dem beiliegenden Schreiben zu entnehmen ist, konnte der Pflichtige die exakte Höhe der Investitionen nicht nennen, da zum damaligen Zeitpunkt die definitive Bauabrechnung noch nicht vorlag. Im Schreiben vom 31. August 2009 bezifferte der Pflichtige die Baukosten gemäss der Bauabrechnung der R S vom 2008 auf Fr. 9'595'606.55.-, von denen er einen Teilbetrag von Fr. 8'335'590.- geltend machte. Mit Schreiben vom 2. Februar 2010 reichte der Pflichtige ein Kurzgutachten von Prof. Dr. T zur Frage der grundsteuerlichen Anrechenbarkeit von Mietereinbauten ein. Im Zusammenhang mit den Mietereinbauten erliess das Gemeindesteueramt am 25. November 2010 eine Beweisaufgabe, zu welcher der Pflichtige am 22. März 2011 Stellung nahm und insbesondere einen Ordner einreichte. Der Ordner enthielt Zahlungsbestätigungen der Unternehmen, welche im Rahmen der Mietereinbauten Leistungen erbracht hatten. Da das Gemeindesteueramt die Erfüllung der Auflage als ungenügend erachtete, erliess es am 13. April 2011 eine Mahnung, welche der Pflichtige am 20. April 2011 beantwortete und neu einen anzurechnenden Betrag von Fr. 8'677'791.45 beantragte. Im Einschätzungsentscheid vom 20. Juni 2011 liess die Rekursgegnerin die geltend gemachten Mietereinbauten nicht zu, worauf der Pflichtige deren Anrechnung in der Einsprache vom 21. Juli 2011 erneut beantragte. Im Einspracheentscheid hielt die Rekursgegnerin an der Nichtanrechnung fest. In der Rekurschrift erneuert der Pflichtige den Antrag auf Anrechnung der Mietereinbauten und beruft sich auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungs-

- 13 - tungsgerichts. Nach dieser Rechtsprechung müssten die Aufwendungen ohne Rücksicht darauf, von wem sie getragen worden seien, berücksichtigt werden. Eine andere Ordnung schreibe das Gesetz nur vor, soweit Aufwendungen durch Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde gedeckt worden seien. Diese Aufzählung der Ausnahmen, welche ihren guten Grund hätten, sei abschliessend. Für das vom Kommentar zum Zürcher Steuergesetz stipulierte Erfordernis einer Geldleistung an einen Dritten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 14 und 5) fehle die gesetzliche Grundlage. Auch bei Eigenleistungen fehle das Element der Geldleistung an einen Dritten. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg (VGr Fr, 28. Juni 2001, StR 2002, 753 = FZR 2001, 406) basiere auf einer Rechtsgrundlage, welche im Entscheidzeitpunkt, nicht aber bereits im Zeitpunkt der Handänderung im Kanton Freiburg gegolten habe. Der Entscheid sei daher vorliegend nicht relevant. Bei der Grundstückgewinnsteuer spiele die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Veräusserers keine Rolle. Eine Korrelation der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen für die Zwecke der Gewinnsteuer und der Qualifikation als Anlagekosten für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer sei gesetzlich nicht vorgesehen. Die Investitionen der Mieterin R seien objektiv dazu geeignet gewesen, den Wert der verkauften Grundstücke zu erhöhen. b) Bei der Grundstückgewinnsteuer sind Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Wertvermehrnde Aufwendungen sind grundsätzlich auch dann anrechenbar, wenn sie von einem Dritten erbracht wurden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gilt dies auch, wenn der Veräusserer diese Aufwendungen nicht tragen musste (RB 2004 Nr. 90 = ZStP 2005, 46; RB 1972 Nr. 43, 1970 Nr. 51, 1960 Nr. 85;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 14 mit Kritik an dieser Rechtsprechung). c) aa) Mit der Grundstückgewinnsteuer beabsichtigt der Gesetzgeber, alle unverdienten Wertzuwächse abschöpfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a, N 9). Die Steuer erfasst alle mit der Handänderung an Grundstücken verbundenen Gewinne, getrennt vom übrigen Einkommen, was der Konzeption als Objektsteuer entspricht. Insofern spielt die (allgemeine) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person im Grundsatz keine oder nur eine untergeordnete Rolle. Immerhin wird dem Grundsatz aber dennoch Rechnung getragen, als die Höhe der 2 GR.2011.55

- 14 - Steuer von der Besitzesdauer und der Höhe des Gewinns abhängt. Im interkantonalen Verhältnis besteht zudem nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Möglichkeit, Verluste bei der Einkommens- und Gewinnsteuer zur Verrechnung zu bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a, N 21), so dass diesbezüglich dennoch auf die allgemeine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt wird. Insgesamt kann festgehalten werden, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Grundstückgewinnsteuer durchaus eine gewisse Bedeutung hat.

bb) Zwar werden Mietereinbauten, welche fest mit dem betreffenden Grundstück verbunden sind, auf Grund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips Bestandteil des Grundstücks (Art. 642 Abs. 2, 667 Abs. 2 und 671 Abs. 1 ZGB). Falls es sich dabei um Neuinvestitionen handelt, stellen die Einbauten nach der im Kanton Zürich geltenden technischen bzw. rein rechtlich-objektiven Betrachtungsweise wertvermehrnde Aufwendungen dar. Dieses objektiv-technische Kriterium dient jedoch in erster Linie der Abgrenzung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 31). Hinsichtlich der Frage, ob eine Mietereinbaute grundsteuerlich anrechenbar ist, lässt sich aus dem Kriterium nichts ableiten.

cc) Aus dem zweiten Halbsatz von § 221 Abs. 1 lit. a StG, wonach wertvermehrnde Aufwendungen nur nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge anrechenbar seien, lässt sich nicht ableiten, dass nur solche Abzüge vorgenommen werden könnten. Dieser zweite Halbsatz betrifft Aufwendungen, welche ein Grundeigentümer tatsächlich hatte, welche ihm aber von einer Versicherung etc. erstattet wurden.

Vorliegend stehen jedoch Aufwendungen des Mieters und damit eines Dritten zur Debatte, welche wirtschaftlich dem Mieter zuzurechnen sind und allein wegen des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips Bestandteil des Grundstücks wurden.

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