

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2013.23 vom 1. Oktober 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-10-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2013.23

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2013.23 du 1 octobre 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2013.23 del 1 ottobre 2014

Regeste

Ausstand. Nichteintreten auf ein Ausstandsbegehren gegen das gesamte Steuerrekursgericht, da es verspätet geltend gemacht wurde und verwirkt ist. – Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis bei der Grundstückgewinnsteuer. Beim Abschluss und Vollzug separater Landkauf- und Werkverträge, die im Ergebnis auf den Verkauf fertiger Stockwerkeinheiten hinauslaufen, ist die Zusammenrechnung von Land- und Werkpreis auch bei der Grundstückgewinnsteuer vorzunehmen. Doch ist bei fehlender tatsächlicher Identität zwischen Landverkäufer und Werkersteller der beim Erlös aufgerechnete Werkpreis grundsätzlich ungeschmälert bei den Anlagekosten zu berücksichtigen. Gewinnkorrekturen sind nur bei Steuerumgehung, Simulation - mit steuerrechtlicher Ausblendung der Person des Werkerstellers - und Gewinnverschiebungen vom Land- in den Werkpreis zulässig. Da keine Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung oder eine Simulation bestehen und die Grundsteuerbehörde die Marktüblichkeit der Landverkaufspreise zu Recht nicht anzweifelt, da das erworbene Land innerhalb weniger Tage zu einem geringfügig höheren Preis weiterveräussert wurde, ist das Steueramt nicht berechtigt, vom Landveräusserer die Bauabrechnung des Werkerstellers einzufordern. In diesem Fall besteht keine Mitwirkungspflicht des Pflichtigen. Die infolge Nichteinreichung der Bauabrechnung ergangene Ermessenseinschätzung erweist sich in casu als unzulässig und ist aufzuheben. Teilweise Gutheissung. Die abweichende Minderheit geht davon aus, dass aufgrund des bewilligten Überbauungsprojekts der Landwert wesentlich gesteigert wurde und schliesst daraus, dass Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werkpreis bestehen. Diesfalls war das Steueramt zu einer Untersuchung befugt und der Landveräusserer zu entsprechender Mitwirkung verpflichtet. Die infolge Nichtmitwirkung des Landveräusserers ergangene Ermessenseinschätzung erweist sich damit als zulässig und willkürfrei.

Erwägungen

E. 2

Auf das Ausstandsbegehren gegen die weiteren Mitglieder des Steuerrekursgerichts ist nicht einzutreten, da es erst in der Replik und somit verspätet erfolgte. Der Grundsatz von Treu und Glauben und das Verbot des Rechtsmissbrauchs gebieten, dass echte oder vermeintliche Ausstands- oder Ablehnungsgründe so früh wie möglich geltend gemacht werden (BGr, 18. Juli 2012, 2C_991/2011, 2C_992/2011, www.bger.ch). Es verstösst gegen Treu und Glauben, wenn sich die Pflichtige auf das Verfahren einlässt und Einwände dieser Art – wie hier – erst in der Replik vorbringt, obwohl sie den Mangel bereits vorher erkannte und mit einem förmlichen Ausstandsbegehren hätte rügen können. Zwar äusserte sie hinsichtlich der Tätigkeit von F als Gemeindeberater und Steuerrichter bereits in ihrer

Rekurschrift ein gewisses Unbehagen. Sie liess sich jedoch trotzdem auf das Verfahren ein. Mithin hat sie den Anspruch auf die Geltendmachung eines Ausstandgrundes gegen die weiteren Mitglieder des Steuerrekursgerichts verwirkt, so dass über den erst in der Replik vorgebrachten Ausstandgrund keine materielle Entscheidung zu treffen ist.

E. 3

Weiter rügt die Pflichtige eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid mit keinem Wort auf die Vorbringen anlässlich 2 GR.2013.23

- 5 - der mündlichen Vertretung der Einsprache eingegangen sei. Eine derartige Anhörung erweise sich als leerer Formalismus. Auch auf diese Rüge ist nicht weiter einzugehen, weil die rechtskundig vertretene Pflichtige nicht substantiiert darlegte bzw. ersichtlich ist, welche weiteren rechtlich oder tatsächlich relevanten Fakten sie – über die bereits ausführlich begründete schriftliche Einsprache hinaus – mündlich vorbrachte. Es kann bei dieser Sachlage nicht beurteilt werden, ob ein Verfahrensmangel vorliegt.

E. 4

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. a) Als Erlös gilt nach § 222 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Dabei kommt es nicht ohne Weiteres auf die Grundeigentumswerte an, die im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung verschoben worden sind. Massgebend ist vielmehr der Preis für jene Leistungen, welche die Vertragsparteien nach wirtschaftlichen Kriterien zum Gegenstand ihres obligatorischen Kaufvertrags gemacht haben. Dabei sind die Verhältnisse vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses her zu würdigen (RB 1978 Nr. 83). Veräussert der Verkäufer Bauland und schliesst der Baulanderwerber mit dem Verkäufer oder einer anderen (i.d.R. nahestehenden oder gesellschaftsrechtlich verbundenen) Person einen Werkvertrag ab, der die Erstellung einer Baute auf dem Kaufgrundstück beinhaltet, gilt als massgebender Erlös die Summe von Landpreis und Werklohn, sofern Land- und Werkvertrag so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 220 N 55). b) Diese ursprünglich für die Handänderungssteuer entwickelte Zusammenrechnungspraxis gilt grundsätzlich auch für die Grundstückgewinnsteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 54 und § 222 N 7). Sind Landveräusserer und Werkersteller verschiedene Personen, ist bei der Grundstückgewinnsteuer jedoch zu beachten, 2 GR.2013.23

- 6 - dass jede Person auf ihren eigenen Grundlagen und ihrem eigenen Gewinn besteuert werden muss. Der Gewinn des einen Steuerpflichtigen kann nicht dem anderen zugewiesen werden (BGE 132 II 722, E. 3.2.2). Dies gilt auch, wenn Landveräusserer und Werkersteller wirtschaftlich identisch sind oder sich wirtschaftlich – zumindest durch Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft – nahe stehen (BGE 132 II 722, E. 4.2). Vorbehaltlich von Steuerumgehung und Fällen von Simulation gelten privatrechtskonforme juristische Personen grundsätzlich als steuerpflichtig (BGE 132 II 722, E. 4.1, auch zum Folgenden). Die Steuerbehörde darf deren Gewinn nur insofern berichtigen, als dieser Gegenstand ist von Zuwendungen oder verdeckten Gewinnausschüttungen an

einen Aktionär oder eine Schwestergesellschaft. Die als steuerpflichtig anerkannten juristischen Personen müssen nach dem Grundsatz "at arm's length" handeln. Nur soweit dieses Prinzip nicht beachtet wurde, kann die Steuerbehörde eingreifen. Daraus ergibt sich, dass in Zusammenrechnungsfällen bei fehlender tatsächlicher Identität zwischen Landveräusserer und Werkersteller die Werkpreise grundsätzlich ungeschmälert bei den Anlagekosten zu berücksichtigen sind. Insofern erweist sich die Zusammenrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer als steuerneutrales "Nullsummenspiel" (VGr, 3. März 2010, SB.2009.00098, www.vgr.zh.ch; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N 7).

E. 5

a) Im vorliegenden Fall liegt – abgesehen vom veräusserten Parkplatz Nr. ... – eine echte Zusammenrechnungskonstellation vor, wobei Landveräusserin und Werkerstellerin verschiedene Personen sind. Es ist unbestritten, dass für die Bestimmung des Erlöses die vereinbarten Land- und Werkpreise (zu-/abzüglich Mehr- resp. Minderkosten) zusammenzurechnen sind. Dies gilt entgegen der Auffassung der Pflichten nicht nur nach der verwaltungsgerichtlichen, sondern auch nach der vermeintlich strengeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (siehe BGr, 5. September 2007, 2P.58/2007, www.bger.ch, E. 2.2, auch zum Folgenden). Letztere Schlussfolgerung ergibt sich daraus, dass es das Bundesgericht als zulässig erachtete, die angemessene Liegenschaftenhändlerpauschale in Zusammenrechnungsfällen vom Gesamterlös (inkl. Werkpreis) zu bemessen. b) Umstritten ist hingegen, welche mit der Werkerstellung zusammenhängenden Anlagekosten anrechenbar sind und wie weit die Untersuchungsbefugnisse resp. 2 GR.2013.23

- 7 - -pflichten der Steuerbehörde und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in diesem Zusammenhang gehen dürfen.

E. 6

a) Im Steuerrecht gilt die Untersuchungsmaxime (§ 138 StG). Danach hat die Steuerbehörde von Amtes wegen alle massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für eine gesetzmässige vollständige und richtige Veranlagung der betreffenden steuerpflichtigen Person erforderlich sind (§ 132 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss dabei mitwirken (§ 135 Abs. 1 StG). Die Untersuchungshandlungen wie auch die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person haben sich immer am Ziel zu orientieren, eine vollständige und richtige Besteuerung des betreffenden Steuerpflichtigen zu erreichen. Wie erwähnt (E. 4b) bestehen jedoch bei der Grundstückgewinnsteueranlagung des Landveräusserers in Zusammenrechnungsfällen (ohne tatsächliche Identität zwischen Landveräusserer und Werkersteller) Leitplanken. Der Steuerbehörde ist es nicht gestattet, nach freiem Belieben Gewinnanteile des Werkerstellers dem Landveräusserer zuzurechnen. Dies gilt aufgrund eines verwaltungsgerichtlichen Entscheids vom 3. November 2010 (SB.2010.00054) selbst dann, wenn der Werkersteller von sich aus Gewinnanteile an den Landveräusserer verschiebt bzw. für Kosten, die beim Landveräusserer angefallen sind (in casu notarielle Handänderungskosten), aufkommt. Im betreffenden Entscheid, welcher die gleiche Konstellation (Zusammenrechnungsfall) und die gleiche Veräusserin betraf, hielt das Verwaltungsgericht ausdrücklich fest, dass an den Landveräusserer verschobene Gewinne, die ausschliesslich mit der Werkerstellung und nicht mit den Landverkäufen angefallen sind, mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (§§ 16 ff. und 63 ff. StG) und nicht mit der

Grundstückgewinnsteuer zu besteuern seien, sofern die vereinbarten Landpreise beim Verkauf einem Drittvergleich standhielten. Die kommunale Steuerbehörde hat sich bei der vorzunehmenden Untersuchung an diese Grundsätze zu halten. Nach dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz müssen die vom Steuerpflichtigen geforderten Mitwirkungshandlungen nicht nur geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sondern hierzu auch notwendig und der steuerpflichtigen Person zumutbar sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 34). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, besteht keine Mitwirkungspflicht. Dementsprechend ist es der Steuerbehörde in diesem Fall – soweit nicht anderweitig ein Untersuchungsnotstand besteht – nicht gestattet, auf Grund nicht erfüllter (unzulässiger) Mitwirkungsaufforderungen

- 8 - rungen eine Ermessensveranlagung vorzunehmen und den Steuerpflichtigen darüber hinaus für sein Verhalten zu büssen. b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass es sich bei der Pflichtigen um eine privatrechtskonform errichtete juristische Person handelt, die als eigenständiges Steuersubjekt zu besteuern ist. Die Rekursgegnerin behauptete nie, dass es sich hierbei um eine Briefkastenfirma handle oder die abgeschlossenen Verträge simuliert seien, mit der Folge, dass bei der Besteuerung des Grundstückgewinns die Existenz der Pflichtigen steuerlich auszublenden wäre. Das kommunale Steueramt stellte im Aufregeverfahren keine dahingehenden Nachforschungen an. Es bestehen diesbezüglich aufgrund der Akten auch keine Anhaltspunkte. c) Fraglich ist somit einzig, ob eine Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werklohn stattgefunden hat. Diesbezüglich stellt sich die Rekursgegnerin auf den Standpunkt, dass die Landveräusserin und Werkerstellerin nahestehende Personen seien, die sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen hätten mit dem Ziel, fertig erstellte Stockwerkeinheiten zu veräussern. Bei dieser Sachlage müsse untersucht werden, ob die in separaten Vertragswerken vereinbarten Land- und Werkpreise – je einzeln betrachtet – einem Drittvergleich standhielten, und zwar auch bei einer – wie hier – sehr kurzen Besitzesdauer. Denn es wäre möglich, dass das Land unter dem Marktwert erworben und verkauft oder das Bauwerk zu einem Preis über dem Marktwert veräussert worden sei. Für die Enderwerber hätten die separat festgelegten Land- und Werkpreise keine ausschlaggebende Bedeutung. Für sie sei ausschliesslich der Gesamtpreis für Land und Gebäude massgebend. Um die Marktüblichkeit der in separaten Vertragswerken festgelegten Land- und Werkpreise überprüfen zu können, müsse das kommunale Steueramt berechtigt sein, von der Landveräusserin die Bauabrechnung der Werkerstellerin einzuverlangen. d) Mit dieser Auffassung widersetzt sich die Rekursgegnerin zumindest der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung. Denn nach der Praxis des Verwaltungsgerichts liegt eine unzulässige Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werklohn – ungeachtet des mit der Werkerstellung erzielten Gewinns – nur dann vor, wenn die beim Verkauf vereinbarten Landpreise einem Drittvergleich nicht standhalten (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00080, www.vgr.zh.ch; VGr, 10. Mai 2006, SB.2005.00079, www.vgr.zh.ch; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00054, E. 3.2, www.vgr.zh.ch, je auch zum Folgenden). Eine steueramtliche Abklärung, namentlich durch Einforderung

- 9 - der Bauabrechnung des Werkerstellers, rechtfertige sich nur dann, wo Hinweise auf eine wesentlich unter dem Verkehrswert liegende Beurkundung des Landpreises vorhanden sind. Gerade solche Anhaltspunkte bringt die Rekursgegnerin aber nicht vor. Sie hat in keinem Stadium des Verfahrens in substantiiertem Weise dargelegt, geschweige denn nachgewiesen, dass in der Stadt C zur fraglichen Zeit höhere Landpreise bezahlt worden

seien. Abgesehen davon ist anzumerken, dass die Pflichtige nur wenige Tage oder Wochen Eigentümerin der streitbetroffenen Landanteile war. In dieser kurzen Zeit ist, auch wenn die Landpreise im Jahr 2010 im Allgemeinen steigende Tendenz aufwiesen, eine Wertsteigerung des Baulands kaum messbar. Selbst wenn man auf die Beurkundungsdaten beim Erwerb und Verkauf abstellt, war die wirtschaftliche Besitzesdauer vom ... 2008 bis mehrheitlich Ende ... 2009 kurz. In dieser Zeit sind die Landpreise in der Stadt C laut der Modellpreisstatistik des statistischen Amtes des Kantons Zürich nur unwesentlich um 4,4% (Stand September 2014) gestiegen. Aufgrund der geringen Aussagekraft dieser Statistik lässt sich daraus aber nicht ableiten, dass die beurkundeten Landpreise der veräusserten Miteigentumsanteile wesentlich unter dem Marktwert lagen. Selbst wenn das veräusserte Land infolge des konkret realisierten Überbauungsprojekts massiv an Wert gewonnen hätte, bestünde kein Anlass für eine Gewinnkorrektur bei der Besteuerung der Pflichtigen, weil ein allfälliger Mehrwert des Landes infolge des konkreten Überbauungsprojekts allein das Verdienst der Generalunternehmerin und nicht der Landveräusserin ist. Es kommt in diesem Zusammenhang entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin nicht darauf an, ob und in welcher Höhe der von der Generalunternehmerin erwirtschaftete Gewinn letztlich ausgefallen ist, da Gewinnkorrekturen zu Gunsten resp. zu Lasten der Landveräusserin resp. der Werkerstellerin wie erwähnt unzulässig sind, solange die beim Verkauf beurkundeten Landpreise im marktüblichen Rahmen liegen. e) Aufgrund der gegebenen Umstände und der aktuellen Rechtsprechung bestand keine Notwendigkeit, von der Pflichtigen im Auflageverfahren die Bauabrechnung der Generalunternehmerin und eine Substantiierung der (Eigen-)Leistungen der Generalunternehmerin und weiterer nahestehender Personen (insbesondere hinsichtlich Architektur- und weiterer Honorare) zu verlangen. Wären die geforderten Unterlagen eingereicht worden und hätten sich einzelne in der Bauabrechnung verbuchte Honorare als übersetzt erwiesen oder hätte sich aus den eingereichten Unterlagen gar ergeben, dass der Landveräusserin – wie im Fall SB.2010.00054 – unter verschiedene 2 GR.2013.23

- 10 - nen Titeln Gewinnanteile ausbezahlt worden wären, hätte die Rekursgegnerin diese nach der dargelegten Rechtsprechung nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen dürfen. Umgekehrt wäre eine Gewinnkorrektur bei der Grundstückgewinnsteuer der Landveräusserin auch nicht möglich, wenn die Generalunternehmerin einen Verlust erzielt hätte (VGr, 10. Mai 2006, SB.2006.00079, www.vgr.zh.ch). Aufgrund dessen waren die Mitwirkungsaufforderungen des kommunalen Steueramts (Einforderung der detaillierten Bauabrechnung und einer Liste mit den ursprünglich angestrebten Verkaufspreisen samt Kostenschätzung und Gewinnkalkulation, ferner die Einforderung sämtlicher Verträge zwischen der Pflichtigen und der Generalunternehmerin, Substantiierung der "Eigenleistungen" der Generalunternehmerin bzw. weiterer nahe stehender Personen) allesamt nicht geeignet und notwendig, um den Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Miteigentumsanteile am Bauland vollständig und richtig zu ermitteln. Zulässig war einzig die Aufforderung, ein vollständiges Exemplar eines Pauschalwerkvertrags und die Mehr- resp. Minderkostenabrechnungen einzureichen, weil die diesbezüglichen Faktoren für die Bemessung des Gewinns relevant sind. Vor allem muss über die Person des Werkerstellers vollständige Klarheit herrschen, weil die Ermittlung des Grundstückgewinns in Zusammenrechnungsfällen wesentlich davon abhängt, ob Landveräusserer und Werkersteller verschiedene Personen sind oder tatsächlich identisch sind. Bei tatsächlicher Identität gelten die dargelegten Einschränkungen bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung des Landveräusserers nicht (VGr, 23. Oktober 2002,

SB.2002.00006 = ZStP 2003, 63). Diesbezüglich bestand jedoch kein Untersuchungsnottstand, weil die kommunale Steuerbehörde die Person des Werkerstellers bereits vor Erlass der Mitwirkungsaufforderungen kannte. Hinsichtlich der Mehr- und Minderkosten, die auch zum Erlös gehören, im vorliegenden Fall aber nicht bekannt sind, wirkten sich die fehlenden Angaben bei der Bemessung der steuerbaren Teilgewinne nicht aus, weil die beim Erlös auf- oder abzurechnenden Mehr- oder Minderkosten im Sinn eines Nullsummenspiels bei den Anlagekosten zu berücksichtigen gewesen wären. Folgedessen waren die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht erfüllt, so dass diese einschliesslich der vorinstanzlichen Kostenaufgabe von Fr. 800.- für das Einspracheverfahren aufzuheben ist. f) Entgegen dem Antrag der Pflichtigen und ihrer fehlerhaften Steuerberechnung, die abweichend von der Steuererklärung mit einem Grundstücksverlust von Fr. 18'562.- schliesst, ist die Grundstückgewinnsteuer damit aber nicht auf Fr. 0.- festzusetzen. Denn tatsächlich beläuft sich der steuerbare Gesamtgewinn gemäss der beiliegenden Steuerberechnung auf Fr. 123'275.40 bzw. gerundet auf Fr. 121'900.-. 2 GR.2013.23

- 11 - Ausserdem liess die Pflichtige ausser Acht, dass beim gleichzeitigen Verkauf einer Mehrheit von Grundstücken (Wohnung ... und Bastelraum) an die Erwerber G/H eine Gesamtveräusserung vorliegt. In diesem Fall ist die Grundstückgewinnsteuer auf dem Gesamtgewinn beider Objekte zu berechnen, was im konkreten Fall dazu führt, dass der Teilgewinn hier nicht knapp unter Fr. 5'000.-, sondern – nach Verlustverrechnung gemäss § 124 Abs. 3 StG – Fr. 5'100.- beträgt und zu besteuern ist. Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Grundstückgewinnsteuer gemäss der beiliegenden Steuerberechnung von insgesamt Fr. 136'327.50.- auf insgesamt Fr. 847.50.- herabzusetzen.

E. 7

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der nahezu vollständig unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Vielmehr ist der obsiegenden Rekurrentin eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.- zuzusprechen, da ihr aufgrund des doppelten Schriftenwechsels im Rekursverfahren ein besonderer Aufwand erwachsen ist.

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