

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00080 vom 19. März 2003

ZH Verwaltungsgericht, 2003-03-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2002.00080](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00080)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00080 du 19 mars 2003

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00080 del 19 marzo 2003

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Anlagekosten Der an einen Dritten bezahlte Pauschalwerklohn ist als wertvermehrnde Aufwendung anrechenbar, solange keine Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werklohn erkennbar ist.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht  
Betreff: Grundstückgewinnsteuer Anlagekosten Der an einen Dritten bezahlte Pauschalwerklohn ist als wertvermehrnde Aufwendung anrechenbar, solange keine Gewinnverschiebung vom Landpreis in den Werklohn erkennbar ist. Stichworte: BAUTE BEWEISLASTVERTEILUNG GENERALUNTERNEHMER GENERALUNTERNEHMERVERTRAG GEWINNVERSCHIEBUNG GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER PAUSCHALWERKLOHN VERBUNDENE UNTERNEHMUNG(EN) WERKPREIS ZUSAMMENRECHNUNG  
Rechtsnormen: § 164 lit. I aStG § 166 lit. Ia aStG  
Publikationen: - keine -  
Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung)  
Gewichtung: 4 I. C. als Verkäufer und die A. GmbH als Käuferin liessen am 5. Oktober 1995 je einen Kaufvertrag für die vier in der Gemeinde X. gelegenen Landparzellen Kat.Nrn. 1 - 4 mit Kaufpreisen von Fr. 225'000.-, Fr. 265'000.-, Fr. 250'000.- bzw. Fr. 150'000.- beurkunden. Die Verträge enthielten eine Substitutionsklausel, aufgrund welcher die Eheleute D., E. und F. sowie G. in die Verträge eintraten. Diese Erwerber schlossen ausserdem kurz vor Abschluss der betreffenden Kaufverträge vom 14. Juni 1996, 8. Mai 1996, 7. Februar 1996 bzw. 31. Mai 1996 als Besteller mit der H. GmbH, der Schwestergesellschaft der A. GmbH, als Generalunternehmerin Werkverträge über die Erstellung von Einfamilienhäusern auf den Kaufobjekten ab. Der Grundsteuer-Ausschuss des Gemeinderates X. stellte sich auf den Standpunkt, es lägen im Sinn sog. Kettengeschäfte wirtschaftliche Handänderungen von C. auf die A. GmbH und von dieser auf die vier Grundstückserwerber vor. Zur Bestimmung des Erlöses rechnete der Ausschuss für die Handänderungen an den Grundstücken Kat.Nrn. 1 - 4 jeweils den Landkaufpreis und den um die Mehr- bzw. Minderkosten der Werkerstellung bereinigten Werklohn von Fr. 748'130.-, 798'400.-, Fr. 635'150.- bzw. Fr. 623'180.- zusammen, was massgebliche Erlöse von Fr. 973'130.-, Fr. 1'063'400.-, Fr. 885'150.- bzw. Fr. 773'180.- ergab. Unter den Anlagekosten liess der Grundsteuer-Ausschuss indessen nicht die erwähnten Werklöhne, sondern lediglich geschätzte Bauerstellungskosten von Fr. 694'200.-, Fr. 741'000.-, Fr. 587'600.- bzw. Fr. 577'200.- als wertvermehrnde Aufwendungen zum Abzug zu. Er begründete dies damit, dass die Veräusserin die Baukosten nicht durch eine detaillierte Bauabrechnung nachgewiesen habe. Gestützt darauf veranlagte der Ausschuss die A.

GmbH am 28. August 2001 mit Grundstückgewinnsteuern von Fr. 15'269.-, Fr. 16'494.-, Fr. 15'120.- bzw. Fr. 15'015.-. Die Einsprache der Pflichtigen, womit diese die Anrechnung der Werklöhne als Baukosten verfocht und damit die Feststellung von Grundstückverlusten beantragte, wies der Grundsteuer-Ausschuss am 12. Dezember 2001 ab. II. Die Steuerrekurskommission III hiess demgegenüber den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen mit Entscheid vom

#### **E. 4**

Juli 2002 gut und hob die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen auf. Sie gelangte zum Schluss, dass die Werklöhne als Baukosten anzurechnen seien. Diese hielten einem Drittvergleich stand, und es seien keine Gewinnverschiebungen in die Landpreise feststellbar. III. Die Gemeinde X. beantragte dem Verwaltungsgericht mit Beschwerde vom 17. September 2002, es seien die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen des Grundsteuer-Ausschusses des Gemeinderates X. wieder herzustellen. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung. Während die Rekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Pflichtige auf Abweisung der Beschwerde und beantragte die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Grundstückgewinn ist laut § 164 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) das vorliegend gemäss § 279 Abs. 1 des Steuergesetzes vom

#### **E. 8**

Juni 1997 (StG) zur Anwendung gelangt, der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. a) Als Erlös gilt nach § 167 aStG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Bedingen Grundstückkaufvertrag und Werkvertrag einander, gilt als massgebender Erlös die Summe von Landpreis und Werklohn, wenn Veräusserer und Werkunternehmer identische Personen sind oder sich in einer einfachen Gesellschaft zusammengefunden haben (RB 1997 Nr. 50 mit Hinweisen). Diese für die Handänderungssteuer entwickelte Zusammenrechnungspraxis hat grundsätzlich auch für die Grundstückgewinnsteuer Gültigkeit (VGr, 31. Januar 2001, SB.2000.00068). b) Als Aufwendungen sind kraft § 166 Abs. 1 lit. a aStG solche für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar. Wird der Werkvertrag zwischen dem Generalunternehmer und dem Käufer direkt abgeschlossen, so sind die Anlagekosten um den vom Erwerber tatsächlich bezahlten Werkpreis, welche in der Regel auch den massgebenden Verkehrswert widerspiegelt, zu erhöhen. Das ergibt sich in erster Linie aus der vergleichenden Auslegung der beiden Begriffe "Erlös" und "Anlagekosten" gemäss § 164 Abs. 1 aStG und nur sekundär aus der Auslegung des Begriffs der "gemachten Aufwendungen" von § 166 Abs. 2 aStG. Eine allfällige Differenz zwischen dem bezahlten Werkpreis und den vom Generalunternehmer aufgewendeten Kosten, fällt allein diesem und nicht dem Grundeigentümer als Grundstücksgewinn (bzw. Verlust) an. Wer Bauland erwirbt und als Bauherr über die Errichtung des Hauses selber einen Generalunternehmervertrag oder Pauschalwerkvertrag abschliesst, kann den Pauschalwerklohn als wertvermehrende Aufwendung anrechnen, unbekümmert um die Summe der Werklöhne, welche der Generalunternehmer aufgewendet hat (RB 1980 Nr. 72). Anrechenbar ist auch ein Eigen-Generalunternehmerhonorar (VGr, 27. August 1997, ZStP 1998, 133 = StE 1998 B 4413.7 Nr. 12). Wird die vom Steuerpflichtigen beauftragte Generalunternehmerin von diesem als juristische Person beherrscht, ist ebenfalls von Eigenleistungen auszugehen (VGr, 1. April 1993, SR 92/0092). Anrechenbare Aufwendungen in Form von

Eigenleistungen sind als steuermindernde Tatsachen vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1981 Nr. 90, 1977 Nr. 60, 1976 Nr. 77, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1964 Nr. 68). 2. Die in den vorliegend zu beurteilenden Handänderungen für die Bestimmung des Erlöses vorgenommene Zusammenrechnung von Landpreis und Pauschalwerklohn ist unbestritten und gesetzmässig. Umstritten ist hingegen, welche Aufwendungen, im Besonderen welche Pauschalwerklohne, anrechenbar sind. Die streitbetroffenen Werkverträge sind von den Käufern nicht mit der Pflichtigen, sondern direkt mit der H. GmbH abgeschlossen worden und sind die vereinbarten Werklohne unstreitig auch dieser bezahlt worden. Die Werkverträge wurden somit entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin zwischen "echten" Dritten, der Generalunternehmerin und den ihr nicht nahe stehenden Erwerbern, abgeschlossen. Es ist daher zu vermuten, dass die bezahlten Werklohne dem massgebenden Verkehrswert der erstellten Einfamilienhäuser entsprechen. Zudem stand der zivilrechtliche Eigentümer und Verkäufer der Landparzellen, C., weder der Pflichtigen oder der Generalunternehmerin noch den Erwerbern nahe. Folglich wurden auch die zwischen C. und der Pflichtigen vorab festgelegten Landkaufpreise zwischen Dritten vereinbart. Es ist daher nicht ersichtlich, welche Interessenlage C. hätte veranlassen können, zu Lasten des ihm zukommenden Landpreises einer Wertverschiebung auf den Werklohn zuzustimmen und so der H. GmbH einen Mehrertrag "zuzuschancen". Auch den Darlegungen der Beschwerdeführerin ist keine Erklärung dafür zu entnehmen, und es finden sich in den Akten auch keinerlei Anhaltspunkte für die pauschal behauptete Gewinnverschiebung. Schliesslich sind nach den unwidersprochenen Feststellungen der Rekurskommission III bei den streitbetroffenen Handänderungen keine unter dem Verkehrswert liegende Landpreise verurkundet worden. Unter all diesen Umständen war die Pflichtige weder aufzufordern, Unterlagen, namentlich Bauabrechnungen aufgrund von Werkverträgen einzureichen, die im Übrigen nicht sie, sondern die nicht am Veranlagungsverfahren beteiligte H. GmbH betreffen, und zwar unbekümmert darum, dass die beiden Gesellschaften verbundene Unternehmen sind; noch war der gemeinderätliche Grundsteuer-Ausschuss der Beschwerdeführerin aufgrund der geschilderten Sach- und Rechtslage befugt, eine Schätzung der wertvermehrenden Aufwendungen vorzunehmen. Massgebend sind nach dem Gesagten einzig die von Dritten unbestritten an die Generalunternehmerin bezahlten Werkpreise. Wollte man anders urteilen, so führte dies zur verfassungswidrigen Besteuerung fiktiver Grundstücksgewinne. Das führt zur Abweisung der Beschwerde. 3. ... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. ...

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