

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00079 vom 10. Mai 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-05-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2005.00079

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00079 du 10 mai 2006

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00079 del 10 maggio 2006

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn Sind die Voraussetzungen der Zusammenrechnung erfüllt und wird der Werkvertrag zwischen dem mit dem Verkäufer nicht identischen Generalunternehmer und den Käufern direkt abgeschlossen, so sind nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse die Anlagekosten um den von den Erwerbern tatsächlich bezahlten Werkpreis zu erhöhen. 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. Indem einerseits Werklohn und Landpreis addiert werden, gleichzeitig aber der Werklohn bei den Anlagekosten als wertvermehrende Aufwendung berücksichtigt wird, erweist sich die Zusammenrechnung bei der Grundstücksgewinnsteuer als steuerneutrales Nullsummenspiel. Eine andere Beurteilung rechtfertigt sich nur dort, wo Hinweise auf eine wesentlich unter dem Verkehrswert liegende Beurkundung des Landpreises vorhanden sind. Zum selben Ergebnis gelangt in einem neueren Entscheid auch das Bundesgericht. Teilweise Gutheissung und Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Bauland im L, X (von Kat.Nr. 01). Nach Erschliessung und Parzellierung des Landes veräusserte er im Juli 2002 in wirtschaftlicher Weise sämtliche sieben Teilparzellen (Kat.Nrn. 02 bis 03) samt Miteigentumsanteilen an der Gemeinschaftsparzelle Kat.Nr. 04 an sieben verschiedene Erwerber. Diese schlossen gleichzeitig mit der von A beherrschten C GmbH je einen Generalunternehmer-Werkvertrag ab, der die schlüsselfertige Erstellung eines Einfamilienhauses auf dem betreffenden Kaufobjekt beinhaltete. Aus Anlass dieser wirtschaftlichen Handänderungen auferlegte der Gemeinderat X A mit Entscheid vom 8. November 2004 Grundstücksgewinnsteuern von insgesamt Fr. ..., wobei er zur Bestimmung des Erlöses eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn vornahm. Die Höhe der Anlagekosten bemass er statt anhand der deklarierten Pauschalwerkpreise aufgrund der effektiven Kosten gemäss Bauabrechnung vom 5. Oktober 2004. Bei den dort aufgeführten Architektur- und Generalunternehmerhonoraren nahm er zusätzlich eine Korrektur vor und rechnete den Differenzbetrag als Gewinn auf. Ebenso verfuhr er mit den geltend gemachten Kosten für Verkauf und Verkaufsunterlagen. Eine hiergegen gerichtete Einsprache von A wies der Gemeinderat am 24. Januar 2005 ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs von A, womit dieser Höherbewertung des Architekturhonorars und Zulassung des Abzugs der geltend gemachten Mäklerprovisionen sowie der Kosten für Verkaufsunterlagen beantragt hatte, wies die Steuerrekurskommission III mit Entscheid

vom 31. Oktober 2005 ab. III. Mit Beschwerde vom 2. Dezember 2005 liess A dem Verwaltungsgericht beantragen, unter Berücksichtigung des Abrechnungsstandes per 29. November 2005 in Höhe von Fr. ... sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... festzulegen, weil während des Einsprache- und des Rekursverfahrens fortlaufend noch neue Rechnungen aufgetaucht seien. Eventualiter sei die Angelegenheit zur neuen Berechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Gleichzeitig verlangte er eine Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde X auf Abweisung der Beschwerde unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten, d.h. Erwerbspreis (§ 220 StG) und Aufwendungen (§ 221 StG), übersteigt. Als Erlös gilt nach § 222 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Als Aufwendungen sind kraft § 221 Abs. 1 lit. a StG solche für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar.

E. 2.2

Nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts entspricht in Fällen, in denen der Käufer mit dem Veräusserer einen Werkvertrag über die Erstellung einer Baute auf dem Kaufgrundstück abgeschlossen hat, der grundsteuerlich massgebende Erlös der Summe von Landpreis und Werklohn, sofern die Verträge so voneinander abhängen, dass es ohne den einen Vertrag nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Neben tatsächlicher Identität zwischen Veräusserer und Werkunternehmer genügt auch wirtschaftliche Identität in dem Sinn, dass Veräusserer und Werkunternehmer im Rahmen einer – stillschweigend gebildeten – einfachen Gesellschaft derart zusammengewirkt haben, dass wirtschaftlich betrachtet deren gemeinsamer Wille auf den Verkauf der Parzellen und den Abschluss der Generalunternehmerwerkverträge gerichtet gewesen war (vgl. RB 1997 Nr. 50; VGr, 4. Oktober 2000, SB.2000.00049, E. 1a). Ist der Landveräusserer eine natürliche und der Werkunternehmer eine juristische Person, so spricht eine Mehrheitsbeteiligung beweismässig stark dafür, dass zwischen den beiden Personen eine solche einfache Gesellschaft mit dem erwähnten Zweck zustande gekommen ist (vgl. RB 1991 Nr. 44). Diese ursprünglich im Zusammenhang mit der Handänderungssteuer entwickelte Zusammenrechnungspraxis lässt sich grundsätzlich auch auf die Grundstückgewinnsteuer übertragen (vgl. VGr, 31. Januar 2001, SB.2000.00068, E. 2a; BGr, 1. November 1994, ASA 64 [1995], 423 ff.). Wird der Werkvertrag zwischen dem Generalunternehmer und dem Käufer direkt abgeschlossen, so sind nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse die Anlagekosten um den vom Erwerber tatsächlich bezahlten Werkpreis, welcher 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 § 219 Abs. 1 StG und nur sekundär aus der Auslegung des Begriffs der "Aufwendungen" von § 221 StG. 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 (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00080; VGr, 27. August 2003, SB.2003.00005, www.vgrzh.ch). Indem zwar einerseits Werklohn und Landpreis addiert werden, wodurch sich der Erlös vergrössert, gleichzeitig aber der Werklohn als wertvermehrnde Aufwendung bei den Anlagekosten berücksichtigt wird, erweist sich die Zusammenrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer als steuerneutrales "Nullsummenspiel" (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 222 N. 7). Eine andere Beurteilung rechtfertigt sich nur dort, wo Hinweise auf eine wesentlich unter dem Verkehrswert liegende Beurkundung des Landpreises vorhanden sind, welche zu einer Wert- bzw. Gewinnverschiebung vom Bodenpreis in den Werklohn führt (VGr, 27. August 2003, SB.2003.00005, E. 3b, www.vgrzh.ch). Zum selben Ergebnis gelangt mit ähnlichen Überlegungen in einem neueren Entscheid auch das Bundesgericht, welches für die Grundstückgewinnsteuer bei fehlender tatsächlicher Identität zwischen Verkäufer und Werkunternehmer gar keine Zusammenrechnung von Bodenpreis und Werklohn vornimmt, weil diesfalls der vom Werklieferant durch die Erstellung der Baute erzielte Gewinn nicht Bestandteil der Grundstückgewinnsteuer bilde, die lediglich den vom Verkäufer auf dem Boden realisierten Grundstücksgewinn erfasse (BGE 131 II 722).

E. 3.1

Die Beschwerdegegnerin hat den für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Erlös ermittelt, indem sie eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werkpreis vorgenommen hat. Dieses Vorgehen ist unbestritten und entspricht der Praxis des Verwaltungsgerichts. Umstritten ist jedoch, welche Aufwendungen bei den Anlagekosten zu berücksichtigen sind. Die Beschwerdegegnerin hat die Höhe der Anlagekosten nicht aufgrund der deklarierten Pauschalwerkpreise, sondern anhand der effektiven Kosten gemäss Bauabrechnung bemessen und dabei zusätzlich Abzüge bei den aufgeführten Architektur- und Generalunternehmerhonoraren vorgenommen.

E. 3.2

Die Generalunternehmer-Werkverträge sind von den Käufern nicht mit dem Pflichtigen, sondern direkt mit der C GmbH abgeschlossen worden, wobei die vereinbarten Werkpreise unstrittig auch dieser bezahlt worden sind. Da die Werkverträge somit zwischen "echten" Dritten, nämlich der Generalunternehmerin und den ihr nicht nahe stehenden Erwerbern, geschlossen worden sind, ist zu vermuten, dass die bezahlten Werklöhne dem massgebenden Verkehrswert der erstellten Einfamilienhäuser entsprechen. Die Rekurskommission geht nicht davon aus, dass bei den streitbetreffenden Handänderungen wesentlich unter dem Verkehrswert liegende Landpreise beurkundet worden sind. Entsprechende Hinweise auf eine Wertverschiebung in den Werklohn sind auch gar nicht ersichtlich; die Tatsache allein, dass der Pflichtige die C GmbH beherrscht, genügt hierfür nicht. Auch können nicht einfach aus der Höhe der Werkpreise Rückschlüsse auf den Bodenpreis gemacht werden. Sind aber marktkonforme Landpreise beurkundet worden und ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung, so besteht keine Veranlassung, die Werklöhne – selbst wenn diese übersetzt wären – nicht als wertvermehrnde Aufwendungen zuzulassen. Unter diesen Umständen war der Pflichtige weder aufzufordern, Unterlagen über die C GmbH betreffende Werkverträge einzureichen –

und zwar unbekümmert darum, dass diese vom Pflichtigen beherrscht wird –, noch war die Beschwerdegegnerin befugt, eine Schätzung der wertvermehrenden Aufwendungen vorzunehmen. Massgebend sind nach dem Gesagten einzig die von den Käufern an die Generalunternehmerin bezahlten Werkpreise. Wollte man anders urteilen, so führte dies zur verfassungswidrigen Besteuerung fiktiver Grundstückgewinne.

E. 3.3

Die Beschwerde ist daher teilweise gutzuheissen und die Sache an die Rekurskommission zur allfälligen ergänzenden Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen zurückzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und steht diesen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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