

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00040 vom 23. September 2009**

ZH Verwaltungsgericht, 2009-09-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2009.00040](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00040)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00040 du 23 septembre 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00040 del 23 settembre 2009

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Besteuerung eines fiktiven Grundstückgewinns gestützt auf den Grundsatz des Drittvergleichs: Die Gemeinde hat den vom Werkunternehmer erzielten Gewinn bei den Pflichtigen (als Veräusserer aus wirtschaftlicher Handänderung) im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Sinn einer Umsatzrendite von zehn Prozent des Verkaufserlöses berücksichtigt. Das Verhalten der Pflichtigen verletze den Grundsatz des Drittvergleichs, weil sie auf jeglichen Vorteil aus dem wirtschaftlichen Grundstückserwerb verzichtet hätten (E. 2.4.1). Da die Werkverträge zwischen den Enderwerbern und dem Werkunternehmer sowie die Landverkäufe zwischen den Enderwerbern und den zivilrechtlichen Veräusserern und damit zwischen "echten" Dritten geschlossen wurden, entsprechen die Werklöhne und die Landverkaufspreise wohl dem massgebenden Verkehrswert. Eine Wertverschiebung vom vereinbarten Landpreis auf den Werkpreis ist deshalb zu verneinen. Bestehen keine Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung vom Land- auf die Werkpreise, darf bei den Pflichtigen keine Aufrechnung eines fiktiven Ertrags vorgenommen werden (E. 2.4.2). Die Pflichtigen haben zwar mit dem Werkunternehmer eine einfache Gesellschaft gebildet, wobei die Beweislast für eine allfällige Gewinnbeteiligung von der Gemeinde zu erbringen ist. Mangels anderweitiger Anhaltspunkte ist davon auszugehen, dass die Pflichtigen und der Werkunternehmer nicht gegenseitig am finanziellen Erfolg oder Misserfolg beteiligt waren (E. 2.4.3). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

C ,

#### **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**

Das Bundesgericht nimmt für die Grundstückgewinnsteuer bei fehlender tatsächlicher Identität zwischen Verkäufer und Werkunternehmer keine Zusammenrechnung von

Bodenpreis und Werklohn vor, 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). Auch das Verwaltungsgericht ist nach seiner bisherigen Praxis zum selben Ergebnis gekommen. 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; vgl. VGr, 10. Mai 2006, SB.2006.00013 E. 3, [www.vger.ch](http://www.vger.ch)).

### **E. 2.3**

Vorliegend ist streitig, ob der von der H GmbH erzielte Gewinn bei den Pflichtigen im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Sinn einer Umsatzrendite berücksichtigt werden darf.

#### **E. 2.3.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Pflichtigen als wirtschaftliche Erwerber des Grundstücks der H GmbH zu einem erheblichen Gewinn von rund 10 Prozent verholfen hätten, indem nur solche Enderwerber berücksichtigt worden seien, welche sich bereit erklärt hätten, die Werkerstellung durch die H GmbH durchführen zu lassen. Unabhängige Dritte wären am wirtschaftlichen Erfolg dieses Geschäfts beteiligt worden, weshalb das Verhalten der Pflichtigen den Grundsatz des Drittvergleichs verletze.

#### **E. 2.3.2**

Die Enderwerber haben die Werkverträge nicht mit den Pflichtigen, sondern direkt mit der H GmbH und somit unter "echten" Dritten geschlossen, der in der Folge auch die Werklöhne bezahlt wurden. Daher ist zu vermuten, dass die bezahlten Werklöhne dem massgebenden Verkehrswert der Einfamilienhäuser entsprechen. Zudem stand die Erbgemeinschaft G als zivilrechtliche Eigentümerin und Verkäuferin der Landparzellen weder den Pflichtigen oder der H GmbH noch den Enderwerbern nahe. Folglich wurden auch die zwischen der Erbgemeinschaft G und den Pflichtigen vorab festgelegten Landkaufpreise zwischen Dritten vereinbart. Da sowohl die wirtschaftliche als auch die zivilrechtliche Handänderung unter Dritten erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass marktkonforme Werte vereinbart wurden. Es ist daher nicht ersichtlich, welche Interessenlage die Erbgemeinschaft hätte veranlassen können, zulasten des ihr zukommenden Landkaufpreises eine Wertverschiebung auf den Werklohn zuzustimmen und so der H GmbH einen Mehrertrag zukommen zu lassen. Eine allfällige Wertverschiebung vom vereinbarten Landpreis auf den Werkpreis ist folglich selbst unter der Annahme, dass die Pflichtigen der H GmbH nahestanden, auszuschliessen. Die Beschwerdeführerin stösst sich aber an der Tatsache, dass die Pflichtigen als wirtschaftliche Erwerber des Grundstücks mangels eines Gewinns aus der Veräusserung an die Enderwerber keine Grundstückgewinnsteuer entrichten müssten. Sie anerkennt jedoch selbst, dass keine Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung vom Landwert in die Gebäudeerstellung bestehen. Sind aber marktkonforme Landpreise verkündet worden und bestehen keine weiteren Anhaltspunkte für eine Gewinnverschiebung, hat ein Gewinnzuschlag zu unterbleiben. Wollte man anders urteilen, so würde dies zu einer unzulässigen Besteuerung eines fiktiven Grundstücksgewinns führen.

#### **E. 2.3.3**

Es fragt sich sodann, ob allenfalls dann etwas anderes gelten würde, wenn die Pflichtigen und die H GmbH eine einfache Gesellschaft gebildet haben. Von der Besteuerung der Gewinne aus der Werkerstellung am Steuerdomizil des Werkerstellers kann abgewichen werden, wenn der Grundstückveräusserer mit dem Werkersteller eine einfache Gesellschaft bildet. Diesfalls erfolgt die Besteuerung des Gewinns nach dem vereinbarten Gewinnaufteilungsschlüssel oder nach Köpfen (vgl. Pascal Hinny, BR 2006, 57). Das Bundesgericht hat allerdings in BGE 131 II 722 E. 4.2 klargestellt, dass das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft nicht ausschliesse, dass jede Gesellschaft nur aufgrund des von ihr erzielten Gewinns steuerbar sei. Aufgrund der Gesamtheit der Umstände kann davon ausgegangen werden, dass die Pflichtigen und die H GmbH eine einfache Gesellschaft gebildet haben. So haben die Pflichtigen die Aktivitäten der H GmbH ermöglicht, gefördert und unterstützt (vgl. Ziff. 3 und 4 des Kaufvertrags). Ausserdem haben die Pflichtigen das Land der H GmbH zur Verfügung gestellt, indem sie wohl nur solche Personen in den Kaufvertrag haben eintreten lassen, die sich zum Abschluss eines Werkvertrags mit der H GmbH verpflichtet haben. Die Beweislast dafür, dass die Pflichtigen am Gewinn der H GmbH hätten beteiligt werden sollen, trägt die Beschwerdeführerin (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N. 90 ff., wonach die Einschätzungsbehörde im Allgemeinen die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen trägt). Diesen Nachweis hat sie nicht erbracht. Genauso wenig geht aus den Akten hervor, dass die Pflichtigen in irgendeiner Weise am Gewinn der H GmbH beteiligt gewesen wären oder dass eine solche Gewinnbeteiligung beabsichtigt war. Folglich ist davon auszugehen, dass die Pflichtigen und die H GmbH nicht gegenseitig am finanziellen Erfolg oder Misserfolg ihres jeweiligen Beitrags zur Erreichung des Gesellschaftszwecks beteiligt waren, was jedoch entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin unerheblich ist. Denn auch eine derartige Regelung ist eine statthafte Form der Gewinnaufteilung (vgl. Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., Bern 2007, § 12 N. 43 ff.).

#### **E. 2.4**

Nach dem Gesagten ist der bei der H GmbH erzielte Gewinn nicht bei den Pflichtigen zu berücksichtigen, und die Beschwerde ist abzuweisen. 3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG), welche den Beschwerdegegnern eine Parteientschädigung zu bezahlen hat (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG, auch zum Folgenden). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

#### **E. 3**

D ,

#### **E. 4**

E , alle vertreten durch F AG, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. Am 12. Mai 2004 schloss die Erbgemeinschaft G mit D, E, B und C einen Kaufvertrag über das Grundstück Kat.-Nr. 01, 4'283 m<sup>2</sup> Bauland in der Gemeinde A, zum Preis von Fr. .... In der Folge erlangten die vier Käufer die Baubewilligung für die Erstellung von 15 Einfamilienhäusern auf dem erworbenen Grundstück, welches entsprechend parzelliert wurde. Zwischen dem 23. Januar 2006 und dem 29. März 2006 liessen sie 15 Enderwerber in den Kaufvertrag eintreten. Diese schlossen mit der H GmbH einen Werkvertrag, der die Erstellung eines

Einfamilienhauses auf dem jeweiligen Kaufobjekt zu einem Pauschalpreis vorsah. Der Gemeinderat A würdigte diesen Vorgang als wirtschaftliche Handänderung zwischen der Erbengemeinschaft G und den vier Käufern aus dem Kaufvertrag vom 12. Mai 2004 einerseits sowie zwischen diesen und den jeweiligen Enderwerbern anderseits. B. Nachdem D, E, B und C die Grundstückgewinnsteuererklärung für die (zweite) wirtschaftliche Handänderung eingereicht hatten, forderte das Gemeindesteueramt A weitere Unterlagen ein. Es wies darauf hin, dass es dem Grundsatz des Drittvergleichs widerspreche, wenn der gesamte Gewinn durch die H GmbH erzielt werde und die wirtschaftlichen Erwerber auf jeglichen Gewinn verzichten würden. Gemessen am gesamten Erlös habe die H GmbH einen Gewinn von ca. zehn Prozent erzielt, weshalb es angemessen erscheine, den Gewinnzuschlag auf zehn Prozent des Landverkaufspreises festzulegen. Nach erfolgter Anhörung auferlegte der Gemeinderat A D, E, B und C mit Einschätzungsentscheid vom 31. März 2008 eine Grundstückgewinnsteuer von insgesamt Fr. ..., wobei er von einem Grundstücksgewinn von Fr. ... ausging. C. Die Einsprache der Pflichtigen wurde mit Entscheid des Gemeinderats A vom 16. September 2008 abgewiesen und aus Gründen der Prozessökonomie auf eine einzige Handänderung (HA 2006.0011, Kat.-Nr. 02, Erwerber I) beschränkt; mit Bezug auf die übrigen Handänderungen wurde das Verfahren sistiert. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs hiess die Steuerrekurskommission III am 27. Februar 2009 gut und setzte die den Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... herab. III. Mit Beschwerde vom 20. April 2009 beantragte die Gemeinde A sinngemäss, es sei die Beschwerde gutzuheissen und es sei die Grundstückgewinnsteuer nach Massgabe der Steuerberechnung im Veranlagungsentscheid und im Einspracheentscheid auf Fr. ... festzusetzen. Ausserdem verlangte sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Die Steuerrekurskommission III verzichtete auf Vernehmlassung. Die Pflichtigen schlossen auf Abweisung der Beschwerde; eventualiter sei bei der Neufestsetzung der Grundstückgewinnsteuer die sogenannte Händlerpauschale von zwei Prozent des steuerbaren Erlöses nach Massgabe der Ausscheidungsgrundsätze für den interkantonalen Liegenschaftenshandel in der Höhe von Fr. ... zuzüglich des anteiligen AHV-Sonderbeitrags von zirka Fr. ... zu berücksichtigen. Ausserdem sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht 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. 2.

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