

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00009 vom 9. Mai 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-05-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2018.00009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00009)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00009 du 9 mai 2018

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00009 del 9 maggio 2018

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Nichtberücksichtigung der Erstellungskosten eines abgebrochenen Objekts bei der Grundstückgewinnsteuer. [Der Pflichtige erwarb 1994 Bauland und erstellte darauf zunächst ein (zeitweise selbstbewohntes) Einfamilienhaus. 2012 wurde das Einfamilienhaus abgerissen und durch mehrere Reiheneinfamilienhäuser sowie ein Mehrfamilienhaus ersetzt. Der Pflichtige will sich die Erstellungskosten für das abgerissene Einfamilienhaus bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer anteilmässig an die Anlagekosten der neu gebauten und parzellierten Reiheneinfamilienhäuser anrechnen lassen.] Mit der Grundstückgewinnsteuer soll der "unverdiente" Wertzuwachs eines Grundstücks steuerlich abgeschöpft werden, unter Ausschluss des durch Investitionen des Veräusserers geschaffenen Mehrwerts. Ist ein vom Veräusserer geschaffener Mehrwert jedoch vor der Veräusserung des Grundstücks durch einen Abbruch wieder vernichtet worden, spiegelt er sich nicht in der Kaufpreisgestaltung wider und kann nach dem Kongruenzprinzip nicht als Anlagekosten berücksichtigt werden. Vorliegend haben sowohl die Anlagekosten als auch die Abbruchkosten für das abgerissene Einfamilienhaus dem Pflichtigen Kosten verursacht, jedoch zu keiner dauerhaften Verbesserung des ursprünglichen (unüberbauten) Grundstücks geführt, weshalb sie auch nicht als Anlagekosten bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen sind. Da die vom Pflichtigen zunächst selbstbewohnte Liegenschaft erst 2011 in dessen Geschäftsvermögen überführt wurde, stehen die Aufwendungen für die Errichtung des (später abgerissenen) Einfamilienhauses in keinem Zusammenhang mit dessen (späteren) Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler und hätten – auch unter Herrschaft des dualistischen Systems – nicht einkommens- oder gewinnsteuermindernd in Abzug gebracht werden können. Damit sind sie auch bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig. Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 02

und 03; GR-Nummern 04, 05, 06) samt dazugehöriger Miteigentumsanteile an einer Tiefgarage. Anlässlich dieser Handänderungen auferlegte der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde D dem Pflichtigen am 15. September 2016 folgende Grundstückgewinnsteuern: GR-Nummer 04: Fr. ... GR-Nummer 05: Fr. ... GR-Nummer 06: Fr. ... Dabei verweigerte der Ausschuss für Grundsteuern die steuermindernde Anrechnung der vom Pflichtigen anteilig geltend gemachten Erstellungskosten des im Jahr 1995 errichteten und 2012 wieder abgerissenen Einfamilienhauses (pro Reiheneinfamilienhaus Fr. ...). Die hiergegen erhobene Einsprache

wies der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde D am 2. März 2017 ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 19. Dezember 2017 ab. III. Mit Beschwerde vom 5. Februar 2018 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei die Grundstückgewinnsteuer wie folgt herabzusetzen: GR-Nummer 04: von Fr. ... auf Fr. ... GR-Nummer 05: von Fr. ... auf Fr. ... GR-Nummer 06: von Fr. ... auf Fr. ... Eventualiter sei die Streitsache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Weiter wurde um die Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, liess sich die Beschwerdegegnerin nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde 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**

, auf welchem er 1995 für Fr. ... (Baukosten) ein Einfamilienhaus erstellte. Dieses Einfamilienhaus bewohnte er zunächst selbst. Im Jahr 2012 liess er das Einfamilienhaus abreissen und überbaute das Grundstück mit vier Reiheneinfamilienhäuser sowie einem Mehrfamilienhaus. Hiervon veräusserte der Pflichtige am 27. September und 2. Oktober 2013 drei der sich im Bau befindlichen Reiheneinfamilienhäuser (C-Weg 01,

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, 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 übersteigt. Aufgrund von § 221 Abs. 1 lit. a StG fliessen "Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde" in die Anlagekosten ein. Die Aufzählung ist abschliessend gehalten (VGr, 21. Februar 2017, SB.2016.00082, E. 3.1; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 221 StG N. 3).

### **E. 2.2**

Um die Besteuerung des Grundstückgewinns als "unverdienten" Wertzuwachs zu gewährleisten, verlangt der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen haben. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer wesentlich geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen am Erwerbspreis vergleichbare Verhältnisse herzustellen (RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 = ZStP 1999, S. 342). Bezugspunkt für den Vergleich der Verhältnisse beim Verkauf ist der Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat. Es kommt also nicht darauf an, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht. Massgebend ist nur das, was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist (RB 1993 Nr. 29 = StE 1993 B 44.12.2 Nr. 2). Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes entnehmen, ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstrecke sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte

wieder (RB 1976 Nr. 67). Substanzzunahmen und -abnahmen sind bei der Gewinnermittlung entsprechend auszugleichen (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel etc. 2017, Art. 12 StHG N. 45).

### **E. 2.3**

Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, müssen auch die Gebäudekosten gewinnmindernd berücksichtigt werden. Ist jedoch aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung lediglich Bauland verkauft worden, was nach der Rechtsprechung bei mit Abbruchobjekten überbautem Land vermutet werden darf, kann bloss der Landpreis angerechnet werden. Aufwendungen für Bauten, die nach dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nicht als veräussert gelten und daher nicht mit dem Kaufpreis abgegolten werden, sind infolgedessen nicht als Anlagekosten anrechenbar (vgl. RB ORK 1955 Nr. 92). Liegenschaften mit einem Sanierungs- oder Abbruchobjekt sind hingegen wie unbebaute Grundstücke zu bewerten, wobei als Verkehrswert der Landwert abzüglich der Abbruchkosten gilt (VGr, 25. September 1990, SR.89.00002).

#### **E. 2.4.1**

Sowohl der Gesetzeswortlaut als auch Sinn und Zweck der Grundstückgewinnsteuer sprechen damit gegen die steuermindernde Berücksichtigung der Anlagekosten eines im Zeitpunkt der relevanten Handänderung bereits abgebrochenen und nicht mitveräusserten Objekts: So ist in der abschliessenden Aufzählung von § 221 Abs. 1 lit. a StG nur von Aufwendungen die Rede, die zu einer dauernden Verbesserung des Grundstücks führen (sog. wertvermehrnde Aufwendungen). Hiervon kann bei den Baukosten eines abgebrochenen Gebäudes, bei welchem mit dem Abbruch die ursprüngliche Investition gerade vernichtet wird, schon rein begrifflich nicht die Rede sein.

#### **E. 2.4.2**

Dies entspricht auch dem dargelegten Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, soll doch mit der Grundstückgewinnsteuer der "unverdiente" Wertzuwachs eines Grundstücks steuerlich abgeschöpft werden, unter Ausschluss des durch Investitionen des Veräusserers, d. h. Arbeit oder Kapital, geschaffenen Mehrwerts. Ist ein vom Veräusserer geschaffener Mehrwert jedoch vor der Veräusserung des Grundstücks durch einen Abbruch wieder vernichtet worden, spiegelt er sich nicht in der Kaufpreisgestaltung wider. Nach dem Kongruenzprinzip sind vergleichbare Verhältnisse in Bezug auf den Verkaufszeitpunkt zu schaffen und können demnach bereits abgerissene Bauten, welche gerade nicht Gegenstand der Kaufpreisgestaltung bilden, nicht als Anlagekosten berücksichtigt werden.

#### **E. 2.4.3**

Selbst die Abbruchkosten wirken sich vorliegend nicht wertvermehrend aus: Zwar können Abbruchkosten wertvermehrend geltend gemacht werden, wenn damit ein schlecht genutztes Grundstück in Bauland umgestaltet wird (Richner et. al., § 221 N. 45). Vorliegend hat der Pflichtige indessen 1995 kein mit einem Abbruchobjekt überbautes Land erworben. Vielmehr hat er das spätere Abbruchobjekt selbst erstellt, um es später selbst wieder beseitigen lassen. Weder ist mit der Errichtung der Baute noch mit späterem Abbruch des Hauses eine dauerhafte Wertvermehrung oder eine grundsteuerlich zu beachtende Substanzveränderung erfolgt. Sowohl die Anlagekosten als auch die Abbruchkosten für das abgerissene Einfamilienhaus haben damit zwar Kosten für den

Pflichtigen verursacht, gleichwohl haben sie zu keiner dauerhaften Verbesserung des ursprünglichen (unüberbauten) Grundstücks geführt und sind deshalb im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG auch nicht als Anlagekosten anrechenbar.

### **E. 3**

An dieser Beurteilung ändert im Hinblick auf die einzig geltend gemachten Baukosten für das 1995 errichtete Einfamilienhaus nichts, wenn der Pflichtige als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert:

#### **E. 3.1**

Gewerbsmässige Liegenschaftenhändler können nach § 221 Abs. 2 StG weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Zweck der Vorschrift von § 221 Abs. 2 StG ist es offenkundig, bei Personen, welche mit Liegenschaften handeln, über die Aufzählung von Abs. 1 dieser Bestimmung hinaus die Anrechnung weiterer mit der Liegenschaft zusammenhängender Aufwendungen bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns zu ermöglichen (vgl. VGr, 28. April 2004. SB.2003.00062, E. 1.3 mit Hinweisen). Der gewerbsmässige Liegenschaftenhändler soll wie im dualistischen Grundstückgewinnsteuersystem alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Grundstücken stehen, bei derjenigen Steuer in Abzug bringen können, die auch die Gewinne besteuert. Aufwendungen, die bei der Einkommens- und Gewinnsteuer nicht abzugsfähig wären, sind auch bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig (Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 2004 S. 179, 277). Hieraus folgt weiter, dass nur Aufwendungen aus derjenigen Periode anzurechnen sind, in welcher der Steuerpflichtige bereits als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler behandelt wurde (Richner, ZStP 2004 S. 183 f.).

#### **E. 3.2**

Der Pflichtige ist wie dargelegt gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. Die von ihm selbst bewohnte streitbetroffene Liegenschaft hat er gemäss eigener Darstellung im Rekursverfahren 2011 bundessteuerrechtlich vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen überführt, als er sich zur Neuüberbauung der gesamten Parzelle entschloss. Im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft und der Errichtung des 2011 wieder abgebrochenen Einfamilienhauses befand sich dieses Grundstück unbestrittenermassen im Privatvermögen des Pflichtigen. Damit fallen die Aufwendungen um die Errichtung des Einfamilienhauses in eine Periode, in welcher die Liegenschaft nicht Geschäftsvermögen des Pflichtigen darstellte. Deswegen können heute die entsprechenden Aufwendungen auch nicht geltend gemacht werden: Diese vor der Überführung ins Geschäftsvermögen angefallenen Anlagekosten stehen in keinem Zusammenhang mit seiner (späteren) Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler und hätten – auch unter Herrschaft des dualistischen Systems – nicht einkommens- oder gewinnsteuermindernd in Abzug gebracht werden können.

#### **E. 3.3**

Die hiergegen weiter vom Pflichtigen vorgebrachten Argumente überzeugen nicht: So sind die weiteren Umstände des von ihm aufgeführte "Veranlagungsbeispiel für einen ausserkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler" unbekannt und liegt offenbar nicht ein gerichtlich entschiedener Fall vor; es ist unklar, ob dieses Beispiel lediglich die Rechtsauffassung des Vertreters des Pflichtigen wiedergibt. Inwieweit sich die vorliegende

zu beurteilende Situation bei einem ausserkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler anders darstellen würde, ist offen: Zur Frage, inwieweit die bereits lange vor der Überführung ins Geschäftsvermögen angefallenen Baukosten für das abgerissene Einfamilienhaus bei einem ausserkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler hätten bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer in Abzug gebracht werden können, ist jedenfalls soweit ersichtlich kein Urteil ergangen. Auch schreibt das harmonisierte Steuerrecht nicht vor, dass innerkantonal wohnhafte Liegenschaftenhändler steuerlich mit ausserkantonal wohnhaften Liegenschaftenhändler gleichgestellt werden müssen (Richner et al., § 221 StG N. 153). Die vom Pflichtigen vorgenommene teleologische und grammatikalische Auslegung von § 221 Abs. 2 StG führt zu keinem anderen Ergebnis bzw. widerspricht bereits dargelegten Grundsätzen. Eine Benachteiligung des Beschwerdeführers ist nicht ersichtlich.

#### **E. 4**

Da die Baukosten des 1995 erstellten Einfamilienhauses somit irrelevant für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sind, kann auf deren Überprüfung verzichtet werden und sind hierzu keine weiteren Beweise abzunehmen. Mangels Anrechenbarkeit muss auch der beantragte Verteilschlüssel für die Baukosten 1995 nicht weiter überprüft werden. Die Beschwerde ist damit sowohl im Haupt- als auch im Eventualbegehren abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG) und ist diesem keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 und StG).

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