

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00015 vom 3. Juli 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00015

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00015 du 3 juillet 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00015 del 3 luglio 2019

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer: Anrechnung von Eigenleistungen. Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Zu den anrechenbaren Aufwendungen zählen auch Eigenleistungen. Diese sind als steuermindernde Tatsachen von der Steuerpflichtigen nachzuweisen (E. 2). Die Vorinstanz bestimmte die Höhe der von den Gesellschaftern als Architekturleistungen erbrachten Eigenleistungen auf der Grundlage der SIA-Norm 102 (2001) und berücksichtigte zusätzlich verschiedene Korrekturfaktoren. Die Pflichtige stützt sich dagegen auf ein Kalkulationstool zur SIA-Norm 102 (2014). Vorliegend zog die Vorinstanz die frühere Fassung der SIA-Norm 102 nur bei, um die Berechnungsweise der Beschwerdegegnerin, welche sich auf einen Bericht eines Architekten stützt, zu plausibilisieren. Ferner vermag die Tatsache, dass andere Gemeinden einen höheren Stundenansatz akzeptierten, die Beschwerdegegnerin nicht zu binden. Auch die Schätzung der Gebäudeversicherung ist für die Überprüfung einzelner Kostenpositionen ungeeignet, da sich daraus lediglich grob ableiten lässt, wie hoch die Wiederaufbaukosten bei einem Totalschaden wären. Dabei bleibt es bei der Berechnung der Beschwerdegegnerin (E. 3). Der Abzug für Eigenleistungen als Generalunternehmerin wurde von der Vorinstanz zu Recht verweigert, hat die Pflichtige doch keine über die üblichen Tätigkeiten eines Architekten hinausgehende Leistungen erbracht (E. 4).
Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Zu den Aufwendungen zählen unter anderem solche für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Eigenleistungen sind in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für Leistungen Dritter (vgl. BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 2.2.3). Dabei dürfen die Selbstkosten (Material, Drittlöhne, allgemeine Unkosten) uneingeschränkt angerechnet werden, während der Unternehmensgewinn einschliesslich des Eigenlohns auf das Übliche zu beschränken ist (VGr, 27. August 1997, StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12, E. 2a; RB 1958 Nr. 93 = ZBl 60, 572 f.). Als steuermindernde Tatsachen sind wertvermehrnde Eigenleistungen von der Pflichtigen nachzuweisen (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00080, E. 1b). Sie hat die behaupteten wertvermehrnden Aufwendungen in Selbstkosten und den Unternehmensgewinn einschliesslich Eigenlohn

aufzuschlüsseln und zu belegen. Auch Generalunternehmerhonorare sind anrechenbar, wenn genaue Angaben über die einzeln geleisteten Arbeiten und den damit verbundenen Aufwand vorliegen (VGr, 6. Dezember 2006, SB.2006.00053, E. 2.2.1 mit Hinweisen). Kommt die Pflichtige ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, sind die wertvermehrenden Aufwendungen nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen.

E. 3.1

Strittig ist hier zunächst, in welcher Höhe der Beschwerdeführerin Architekturleistungen ihrer Gesellschafter als Eigenleistungen anzurechnen sind. Gegenüber der Beschwerdegegnerin machte die Beschwerdeführerin Architekturleistungen in der Höhe von insgesamt Fr. ... (inklusive Mehrwertsteuer) geltend. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen auf einen Berechnungsschlüssel gemäss der Norm 102 (Ordnung für Leistungen und Honorare der Architektinnen und Architekten) des SIA (schweizerischer ingenieur- und architektenverein) in der seit dem Jahr 2014 gültigen Fassung (SIA-Norm 102 [2014]), womit sich anhand der honorarberechtigten Baukosten ein durchschnittlicher Stundenaufwand errechnen lasse; dieser sei anschliessend mit einem Stundenhonorar von Fr. 175.- (ohne Mehrwertsteuer) multipliziert worden. Diese Berechnung legte die Beschwerdegegnerin einem Architekten vor, der in seinem Bericht vom 13. Dezember 2016 zum Schluss kam, das geltend gemachte Honorar sei in sämtlichen Variantenberechnungen stark überhöht; namentlich wies er darauf hin, dass Architekturbüros in der Regel einen Stundenansatz von Fr. 135.- (ohne Mehrwertsteuer) in Rechnung stellen würden. Die Beschwerdegegnerin kürzte daraufhin das anrechenbare Architektenhonorar um Fr. ... auf Fr. Die Vorinstanz schützte dieses Vorgehen im Ergebnis. Sie überprüfte die Angemessenheit des angerechneten Honorars indes nicht auf der Grundlage der aktuell gültigen SIA-Norm 102, sondern einer früheren Version aus dem Jahr 2001, gemäss der das Honorar für Architekturleistungen als Prozentsatz der honorarberechtigten Baukosten berechnet wurde. Nach Berücksichtigung von Korrekturfaktoren aufgrund der Bauteuerung und eines mittlerweile höheren Anteils der Architekturleistungen an den gesamten Baukosten kam die Vorinstanz zum Schluss, dass tatsächlich ein noch tieferes Honorar von Fr. ... bzw. (bei Berücksichtigung der geltend gemachten besonderen Schwierigkeit beim Bau) von Fr. ... angemessen sei; indessen verzichtete die Vorinstanz auf eine Abänderung der Einspracheentscheide zu Ungunsten der Pflichtigen. Weil die Pflichtige im Rekurs weitere Aufwendungen geltend gemacht hatte, welche die Vorinstanz teilweise anerkannte, ging diese vielmehr von einer höheren Bausumme aus, was nach Anwendung der beschwerdegegnerischen Berechnungsmethode auch zu einem um Fr. ... höheren Abzug für Eigenleistungen führte.

E. 3.2

Soweit die Pflichtige der Vorinstanz eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorwirft, weil sie zur Berechnungsweise nach der alten SIA-Norm 102 nicht vorgängig habe Stellung nehmen können, ist dies unbegründet. Die Vorinstanz zog diese Version der SIA-Norm 102 nur hinzu, um die Berechnungsweise der Beschwerdegegnerin zu plausibilisieren. Verzichtete aber – nachdem die nach dieser Methode errechneten Eigenleistungen geringer ausgefallen waren – auf eine Anpassung zu Ungunsten der Pflichtigen, sondern bestätigte im Ergebnis vielmehr die Berechnungsweise der Beschwerdegegnerin. Unter diesen Umständen bestand keine Veranlassung, der Pflichtigen hierzu vorgängig das rechtliche Gehör zu gewähren.

E. 3.3

Die Pflichtige kritisiert weiter, einerseits habe die Vorinstanz auf eine veraltete und von der Wettbewerbskommission beanstandete Version der SIA-Norm 102 abgestellt, andererseits einen zu tiefen Stundenansatz angewendet. Sie beruft sich in diesem Zusammenhang auf ein "Kalkulationstool Zeitaufwand", welches sich auf die seit dem 1. November 2018 gültige Version der SIA-Norm 102 (2014) stützt. Zunächst verkennt die Pflichtige, dass sie für die geltend gemachten Eigenleistungen beweispflichtig ist (vorn E. 2). Sie hätte ihre Aufwendungen für Architekturleistungen deshalb substantiiert darlegen und im Einzelnen (etwa durch Stundenrapporte und Ähnliches) belegen müssen. Dem ist die Pflichtige bis heute nicht nachgekommen. Sie hat sich vielmehr darauf beschränkt, die behaupteten Eigenleistungen auf der Grundlage eines aus der Bausumme abgeleiteten Stundenaufwands abzurechnen, den sie sodann mit einem Stundenansatz von Fr. 175.- multiplizierte. Unter diesen Umständen hat die Beschwerdegegnerin die anrechenbaren Eigenleistungen zu Recht ermessensweise geschätzt.

E. 3.4

Nach der von der Vorinstanz angewandten SIA-Norm 102 aus dem Jahr 2001 wurde das Honorar für Architekturleistungen als Prozentsatz der honorarberechtigten Baukosten berechnet. Eine solche Berechnungsweise mag aufgrund ihrer Starrheit wettbewerbsrechtlich problematisch sein, was indes ihre Eignung zur Plausibilisierung eines Honorars nicht infrage stellt. Die Vorinstanz hat sodann den seit Ausserkrafttreten dieser Honorarordnung veränderten Verhältnissen durch verschiedene Anpassungen Rechnung getragen, welche die Pflichtige nicht substantiiert infrage stellt. Schliesslich übersieht die Pflichtige, dass die anerkannten Eigenleistungen gar nicht auf der Grundlage der veralteten SIA-Norm, sondern auf der Grundlage ihrer eigenen Berechnung erfolgte, allerdings sowohl die Beschwerdegegnerin als auch Vorinstanz eine Anpassung des Stundensatzes vornahmen. Die Vorinstanz zog die frühere Fassung der SIA-Norm 102 einzig bei, um den von der Beschwerdegegnerin errechneten Stundenansatz zu plausibilisieren; dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Die Pflichtige macht weiter geltend, die Planerleistungen seien besonders aufwendig gewesen, weshalb sich entweder eine höhere Stundenzahl oder ein höherer Stundenansatz rechtfertige. Dieses Vorbringen bleibt indes weitgehend unsubstantiiert und wird von der Pflichtigen überhaupt nicht belegt; die Pflichtige beschränkt sich auf einige Behauptungen und Vergleiche, welche die von der Beschwerdegegnerin anerkannte Stundenzahl und den Stundensatz nicht ernsthaft infrage stellen können, zumal darin eine Faktoranzpassung für besondere Schwierigkeiten beim Bau bereits enthalten ist. Die Pflichtige hätte den behaupteten besonders hohen Planungsaufwand vielmehr konkret dartun und belegen müssen. Aus dem erst im Beschwerdeverfahren eingereichten "Kalkulationstool Zeitaufwand" ergibt sich ebenfalls kein höherer Stundenaufwand, liegt doch der Median gemäss dieser Berechnung in der gleichen Grössenordnung wie der von der Beschwerdegegnerin anerkannte Stundenaufwand. Wenn die Pflichtige hier für sich selber den Aufwand im 0,75-Quantil beanspruchen wollte, hätte sie belegen müssen, inwiefern ihr besonderer Aufwand entstanden ist, der dies rechtfertigen könnte. Soweit die Pflichtige in diesem Zusammenhang sodann geltend macht, die grosse Erfahrung ihrer Angestellten rechtfertigten ein höheres Stundenhonorar, verkennt sie, dass ein höheres Stundenhonorar sich in der Regel nur deshalb rechtfertigt, weil die fraglichen Personen effizienter arbeiten, die gleiche Leistung als in kürzerer Zeit erbringen; wird jedoch – wie hier – ein

durchschnittlicher Stundenaufwand geltend gemacht, rechtfertigt sich auch nur die Anrechnung eines durchschnittlichen Stundenhonorars. In diesem Sinn sind auch die Empfehlungen zur Honorierung von Architekten und Ingenieure 2015 der Koordinationskonferenz der Bau- und Liegenschaftsorgane der öffentlichen Bauherren zur Höchstgrenze bei der Honorierung von Architektinnen und Architekten nicht geeignet, einen höheren Stundenansatz notwendig erscheinen zu lassen, weil diese Empfehlungen nur für Honorare gelten, die nach Zeitaufwand und nicht pauschal abgerechnet wurden. Dass andere Gemeinden einen höheren Stundensatz akzeptierten, vermag die Beschwerdegegnerin nicht zu binden, zumal unklar bleibt, ob die Pflichtige sich in jenen Fällen ebenfalls auf eine Pauschalberechnung ihrer Leistungen beschränkt hatte. Sodann lässt die Statistik zur Entwicklung der Bodenpreise keine Rückschlüsse auf einzelne Grundstücke zu, weshalb sich daraus für das streitgegenständliche Grundstück nicht schliessen lässt, die Preissteigerung sei allein auf den besonderen Wert der Architekturleistung zurückzuführen. Aus der Schätzung der Gebäudeversicherung lässt sich schliesslich zwar grob ableiten, wie hoch die Wiederaufbaukosten bei einem Totalschaden wären; für die Überprüfung einzelner Kostenpositionen ist diese Schätzung jedoch ungeeignet, zumal die Pflichtige selber geltend macht, besonders kosteneffizient gearbeitet zu haben, was bei der Schätzung der Gebäudeversicherung naturgemäss (geschätzt werden die durchschnittlichen Kosten für einen totalen Neubau des gleichen Gebäudes; vgl. § 25 Abs. 2 des Gesetzes über die Gebäudeversicherung vom 2. März 1975 [GebVG]) keine Berücksichtigung findet.

E. 3.5

Schliesslich besteht auch keine Veranlassung, ein Fachgutachten über die Angemessenheit des Architektenhonorars einzuholen: Die Beschwerdegegnerin hat sich diesbezüglich fachkundig beraten lassen und die Vorinstanz hat den gewährten Ansatz nachvollziehbar auf seine Plausibilität überprüft. Damit erweist sich das beantragte Gutachten nicht als notwendig.

E. 4

Weiter rügt die Pflichtige, die Beschwerdegegnerin hätte ihr einen Abzug für Eigenleistungen als Generalunternehmerin gewähren müssen. Beschwerdegegnerin und Vorinstanz verweigerten diesen Abzug, weil die Pflichtige keine über die üblichen Tätigkeiten eines Architekten hinausgehende Leistungen erbracht habe, die einen solchen Abzug rechtfertigen könnten. Die anwaltlich vertretene Pflichtige vermag nicht hinreichend darzutun, weshalb diese Schlussfolgerung der Vorinstanz falsch sein sollte. Sie verweist im Wesentlichen auf eigene Ausführungen in der Rekurschrift und wiederholt ihren Standpunkt, die dort angeführten Leistungen rechtfertigten ein Generalunternehmerhonorar. Es ist indes nicht am Verwaltungsgericht, sich die Begründung aus früheren Rechtsschriften der Pflichtigen zusammenzusuchen. Die Pflichtige wäre vielmehr gehalten gewesen, in der vorliegenden Rechtsschrift im Einzelnen und in Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen darzutun, weshalb ihr der Abzug für einen Generalunternehmerlohn zu gewähren sei. Die vorinstanzliche Rechtsauffassung ist denn auch nicht zu beanstanden. Wie sie zutreffend ausführt, zählen die von der Pflichtigen angeführten Verhandlungen mit Behörden und technischen Dienststellen zu den Grundleistungen von Architektinnen und Architekten und wurde den geltend gemachten erschwerten Planungsbedingungen schon durch eine Anpassung des durchschnittlichen Stundenaufwands durch Erhöhung des Faktors r (recte: n) auf 1,1 Rechnung getragen. Im

Übrigen wäre es auch bezüglich dieser Leistungen an der Pflichtigen gewesen, ihre behaupteten Leistungen substantiiert zu behaupten und zu belegen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 221 N. 60), was sie nicht getan hat.

E. 5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG). Eine Parteientschädigung ist ihr nicht zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 sowie § 213 Satz 2 StG). Eine solche steht auch dem Gemeindesteueramt nicht zu, ist diesem doch kein über dessen übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand entstanden.

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