

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00087 vom 2. Dezember 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-12-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00087

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00087 du 2 décembre 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00087 del 2 dicembre 2020

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Grundstückgewinnsteuer; Qualifikation des vertraglich vereinbarten Werkpreises als wertvermehrnde Aufwendung im Sinn von § 221 StG, wenn die entsprechenden Leistungen von einer nahestehenden Gesellschaft erbracht wurden?] Zu prüfen ist, ob das Steuerrekursgericht die Begründungspflicht bzw. den Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt hat, indem es auf ihre Vorbringen nicht - auch nicht implizit - einging (E. 3). Aufgrund der Vorbringen der Pflichtigen hätte im vorinstanzlichen Verfahren geprüft werden müssen, ob der von der Pflichtigen geltend gemachte "Vergabegewinn" grundsätzlich wertvermehrender Aufwand im Sinn von § 221 StG darstelle, in welchem Umfang er gegebenenfalls gewinnmindernd angerechnet werden und inwieweit hierbei auf den Werkvertrag und die eingereichte "Analyse des Vergabeerfolgs" abgestellt werden kann. Indem sich das Steuerrekursgericht mit den Vorbringen der Pflichtigen nicht (implizit) auseinandersetzte, verkannte es deren Bedeutung für den Ausgang des Verfahrens. Insoweit verletzt der angefochtene Entscheid Art. 29 Abs. 2 BV. Soweit die "Analyse des Vergabeerfolgs" zudem als untauglicher Ausweis für tatsächlich entstandene Kosten qualifiziert wurde, obschon das Marktwertprinzip gelten würde, erweist sich der angefochtene Entscheid auch als willkürlich (E. 4). Eine Heilung der Gehörsverletzung fällt ausser Betracht (E. 5). Teilweise Gutheissung und Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2.1

Umstritten ist vorliegend nur noch die Frage, in welchem Umfang der zwischen der Pflichtigen und der H AG mit Werkvertrag vom 19. August 2014 vereinbarte Werkpreis von Fr. ... bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist.

E. 2.2

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist der Veräusserer (§ 217 StG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten, d. h. Erwerbspreis (§ 220 StG) und Aufwendungen (§ 221 StG), übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (§ 219 Abs. 2 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG). Grundstücksgewinne unter Fr. 5'000.- werden nicht besteuert (§ 225 Abs. 4 StG).

E. 3.1

Die Pflichtige rügt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; § 124 StG) bzw. ihres Anspruchs auf Begründung eines hoheitlichen Aktes. Sie macht geltend, dass dem Generalunternehmer-Werkvertrag vom 19. August 2014 keinerlei rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommen soll, werde einzig damit begründet, dass es sich bei der Pflichtigen und der H AG um eng verbundene Gesellschaften handle. Dabei werde zu Unrecht ausgeblendet, dass aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes Transaktionen zwischen Nahestehenden bzw. eng verbundenen Gesellschaften auch in steuerlicher Hinsicht anerkannt werden, sofern sie zu einem marktkonformen Preis abgewickelt würden bzw. sofern der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis demjenigen Preis entspreche, den voneinander unabhängige Unternehmen für gleiche oder vergleichbare Geschäfte unter gleichen oder vergleichbaren Bedingungen vereinbart hätten. Erst wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis nicht mehr in Übereinstimmung mit dem Drittvergleich stehe und dementsprechend kein "dealing at arm's length" mehr vorliege, sei eine Korrektur durch die Steuerbehörde möglich und angezeigt. Anzeichen dafür, dass Entsprechendes der Fall sein könnte, bestünden vorliegend jedoch nicht.

E. 3.2

Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1 mit Hinweisen; BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.2). Dazu gehört unter anderem auch die gehörige Begründung des Entscheids (BGE 143 III 54 E. 5.2; BGE 143 IV 40 E. 3.4.3). Die Begründungspflicht als Teilgehalt des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der rechtsuchenden Partei tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen. Dies gilt für alle form- und fristgerecht angebrachten Äusserungen, Eingaben und Anträge, die zur Klärung der konkreten Streitfrage geeignet und erforderlich erscheinen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (zum Ganzen BGE 136 I 184 E. 2.2.1; vgl. auch BGE 143 IV 40 E. 3.4.3). Es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (Felix Richner et al., a.a.O., § 142 StG N. 10 mit Verweis auf RB 1968 Nr. 24; vgl. zum Ganzen auch BGr, 12. Oktober 2018, 2C_699/2017, E. 4.1, mit weiteren Hinweisen). Die Begründungspflicht ist hingegen dann verletzt, wenn das Gericht auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGE 133 III 235 E. 5.2; BGr, 7. Oktober 2020, 2C_346/2020, E. 2.2). Eine falsche Begründung lässt sich nicht per se mit einer nicht gehörigen Begründung gleichsetzen. Die Begründungspflicht gibt keinen Anspruch auf die richtige Begründung, sondern auf Kenntnisnahme der Überlegungen, welche die Behörde ihrem Entscheid zugrunde gelegt hat (vgl. BGr, 12. April 2017, 2C_839/2016 und 2C_840/2016, E. 3.1.2).

E. 3.3

Aus dem angefochtenen Entscheid geht hervor, dass die Pflichtige bereits im vorinstanzlichen Rekursverfahren einwendete, sie unterhalte mit der H AG eine Geschäftsbeziehung wie unter unabhängigen Dritten. Dementsprechend sei die Steuerverwaltung Graubünden zum Schluss gekommen, dass die Verrechnungspreise zwischen diesen beiden Gesellschaften einem Drittvergleich standhielten. Das Steuerrekursgericht ging auf diese Vorbringen nicht – auch nicht implizit – ein. Weshalb es den Behauptungen der Pflichtigen, wonach die mit Generalunternehmer-Werkvertrag vom 19. August 2014 getroffenen Vereinbarungen einem Drittvergleich standhielten, keine entscheidrelevante Bedeutung zumass, lässt sich dem angefochtenen Entscheid nicht entnehmen. Ob hierin eine Verletzung der Begründungspflicht gesehen werden kann, hängt nach dem voranstehend Gesagten unter anderem davon ab, ob die Vorbringen der Pflichtigen für den Ausgang des vorinstanzlichen Verfahrens wesentlich gewesen wären. Dies ist nachfolgend zu prüfen.

E. 4.1

Gemäss den vorinstanzlichen Erwägungen habe der Gemeinderat F nicht auf die im Generalunternehmer-Werkvertrag vom 19. August 2014 vereinbarte Vergütung von Fr. ... abgestellt, sondern anhand der Akten eine Schätzung vorgenommen. Dies zu Recht, weil zwischen der Pflichtigen und der H AG wirtschaftliche Identität bestehe, weshalb der vereinbarten Vergütung keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukomme, sondern vielmehr davon auszugehen sei, dass für die Pflichtige wirtschaftlich gesehen wertvermehrende Quasi-Eigenleistungen erbracht worden seien. Die Pflichtige sei den Nachweis schuldig geblieben, dass ihr letztlich tatsächlich höhere Kosten als gemäss der vom kantonalen Steueramt berücksichtigten Kostenkontrolle per 12. April 2017 erwachsen seien. Sie habe lediglich die undatierte "Analyse des Vergabeerfolgs" der H AG eingereicht, welche für sämtliche Positionen einen Vergabeerfolg von total Fr. ... ausweise. Somit müsse es beim Abstellen auf die Kostenkontrolle vom 12. April 2017 sein Bewenden haben.

E. 4.2

Als wertvermehrende Aufwendungen im Sinn von § 221 StG gelten bei Neubauprojekten neben den Baukosten namentlich Kosten für Bauprojekte (vgl. Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 50 ff.) sowie Generalbauunternehmerhonorare, soweit sie sich auf wertvermehrende Leistungen des Generalunternehmers beziehen (Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 55 ff.). Wird die Generalunternehmerin als juristische Person vom Steuerpflichtigen beherrscht, ist von Eigenleistungen auszugehen (Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 59). Wertvermehrende Eigenleistungen sind in gleicher Weise anrechenbar wie Aufwendungen für solche Leistungen Dritter (Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 66, mit Hinweisen). Wenn eine steuerpflichtige Person Arbeiten durch eine von ihr beherrschte Gesellschaft ausführen lässt, handelt es sich auch um Eigenleistungen. Eigenleistungen gleichgestellt sind auch Quasi-Eigenleistungen: Von solchen ist zu sprechen, wenn die steuerpflichtige Person die Arbeiten nicht durch eine von ihr beherrschte Gesellschaft, sondern durch eine mit ihr eng wirtschaftlich verbundene Gesellschaft (z. B. Schwestergesellschaft) ausführen lässt (Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 67, mit Hinweisen).

E. 4.3.1

Die Pflichtige bestreitet die von der Vorinstanz festgestellte wirtschaftliche Identität mit der H AG und folgerichtig auch die Qualifikation der von der H AG erbrachten Leistungen als

Quasi-Eigenleistungen zu Recht nicht. Unbestritten ist ferner, dass wertvermehrende Quasi-Eigenleistungen grundsätzlich gewinnmindernd angerechnet werden können (vgl. auch vorne, E. 4.2). All dies war bereits im vorinstanzlichen Verfahren unbestritten. Umstritten war bzw. ist hingegen die Frage nach der rechtsgeschäftlichen Bedeutung des Generalunternehmer-Werkvertrags vom 14. August 2014. Diese Frage ist entgegen der Auffassung der Vorinstanz indessen nicht entscheiderelevant. Eine Anrechnung von wertvermehrenden Aufwendungen im Sinn von § 221 StG ist nicht bereits deshalb ausgeschlossen, weil sie auf Leistungen zurückgehen, die zwischen nahestehenden Gesellschaften erbracht wurden (vgl. vorne, E. 4.2).

E. 4.3.2

Entscheidend waren aufgrund der Vorbringen der Pflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren hingegen die Fragen, ob der von der Pflichtigen geltend gemachte "Vergabegewinn" grundsätzlich wertvermehrender Aufwand im Sinn von § 221 StG darstellen, in welchem Umfang er gegebenenfalls gewinnmindernd angerechnet werden und inwieweit hierbei auf den Generalunternehmer-Werkvertrag vom 14. August 2014 sowie die (undatierte) "Analyse des Vergabeerfolgs" der H AG abgestellt werden kann. Diesbezüglich ist zu beachten, dass Eigenleistungen mit jenem Betrag berücksichtigt werden können, der für die betreffende Arbeit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr einem Dritten hätte bezahlt werden müssen. Massgebend ist dabei der Marktwert der Eigenleistungen ("Marktwertprinzip"), während das "Prinzip der effektiven Kostenanrechnung" nicht zum Tragen kommt (vgl. BGr, 25. August 2015, 2C_817/2014, E. 2.2.3, mit Hinweis). Für (Quasi-)Eigenarbeiten kann der veräussernde Unternehmer somit nicht nur die Selbstkosten, sondern auch den üblichen (bzw. einen angemessenen) Unternehmensgewinn und Eigenlohn in Rechnung stellen (vgl. zum Ganzen Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 68, mit Hinweisen). Der Umfang von Eigenleistungen ist zu schätzen, wobei bei verlangter Anrechnung wertvermehrender (Quasi-)Eigenleistungen die erforderliche Sachdarstellung aber überprüfbare Angaben zum Marktwert der Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr aufzuweisen hat (vgl. Felix Richner et al., a.a.O., § 221 N. 68 und 71, mit Hinweis).

E. 4.3.3

Die Pflichtige macht vor diesem Hintergrund zu Recht sinngemäss geltend, selbst wenn der vereinbarte Werkpreis nicht unbeschränkt berücksichtigt werden könne, habe die H AG nicht nur die Selbstkosten, sondern auch einen üblichen (bzw. einen angemessenen) Unternehmensgewinn in Rechnung stellen dürfen. Dass sie sich im vorinstanzlichen Verfahren noch nicht ausdrücklich auf einen Unternehmensgewinn berufen und vorgebracht hatte, ein solcher sei allenfalls in einem geringeren als dem geltend gemachten Betrag anzurechnen, schadet nicht. Ihre vor dem Steuerrekursgericht gemachten Ausführungen wären nach dem bisher Gesagten auch so für den Ausgang des Rekursverfahrens wesentlich gewesen. Ob die Pflichtige, wie sie im vorliegenden Verfahren erstmals behauptet, den Werkpreis von gesamthaft Fr. ... nachweislich in vollem Umfang an die H AG bezahlte, kann offenbleiben. Da der Wert von Quasi-Eigenleistungen anhand des Marktwertprinzips und gerade nicht anhand des Prinzips der effektiven Kostenanrechnung zu bestimmen ist, kommt es auf die tatsächlich entstandenen Kosten nicht an. Dies bedeutet freilich nicht, dass die nachgereichten Unterlagen wie auch der Generalunternehmer-Werkvertrag vom 14. August 2014 und die (undatierte) "Analyse des Vergabeerfolgs" der H AG in beweisrechtlicher Hinsicht von vornherein nichts taugten. Selbst wenn die erwähnten

Unterlagen die tatsächlich entstandenen Kosten nicht nachzuweisen vermöchten, können sie für die Bestimmung der Marktkonformität brauchbar sein. Jedenfalls kann der Pflichtigen nicht vorgeworfen werden, sie habe keine überprüfbaren Angaben zum Marktwert der Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gemacht.

E. 4.4

Aus all dem folgt, dass das Steuerrekursgericht, indem es sich nicht (implizit) mit den Vorbringen der Pflichtigen betreffend Marktkonformität des Werkpreises bzw. "Vergabegewinns" auseinandersetzte, deren Bedeutung für den Ausgang des Verfahrens verkannte. Insoweit verletzt der angefochtene Entscheid Art. 29 Abs. 2 BV. Soweit das Steuerrekursgericht den Generalunternehmer-Werkvertrag von vornherein ausser Acht liess und die (undatierte) "Analyse des Vergabeerfolgs" der H AG als untauglichen Ausweis für tatsächlich entstandene Kosten qualifizierte, erweist sich der angefochtene Entscheid zudem als willkürlich (vgl. zum Willkürbegriff BGE 144 V 50 E. 4.2; 142 II 433 E. 4.4; BGr, 10. März 2019, 2C_1036/2017, E. 1.2.2, mit weiteren Hinweisen).

E. 5.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ist formeller Natur, weshalb dessen Verletzung grundsätzlich ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung desselben und Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 137 I 195 E. 2.2; 135 I 187 E. 2.2; BGr, 18. Juni 2020, 2C_152/2020, E. 2.3). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2, mit Hinweisen; BGr, 18. Juni 2020, 2C_152/2020, E. 2.3, mit weiterem Hinweis).

E. 5.2

Mit ihrer Eingabe vom 9. November 2020 teilt die Pflichtige unter anderem mit, mit einer gewissen Irritation zur Kenntnis genommen zu haben, dass die Gemeinde F mit ihrer Vernehmlassung vom 23. Oktober 2020 mit keinem Wort auf die ausführlich begründete Beschwerde eingehe. In der Tat hat sich im vorliegenden Beschwerdeverfahren weder das Steuerrekursgericht noch die Gemeinde F zu den Vorbringen der Pflichtigen geäußert, welche diese im vorinstanzlichen Rekursverfahren geltend machte und vorliegend wiederholt hat. Ferner gingen das Steuerrekursgericht und die Gemeinde F vorliegend auch nicht auf die Rüge der Pflichtigen ein, wonach der angefochtene Entscheid die Begründungspflicht gemäss Art. 29 Abs. 2 BV verletze. Das Gericht sieht sich aufgrund seiner auf die Rechtskontrolle beschränkten Kognition sowie des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. vorne, E 1.1 f.) ausserstande, die Fragen, ob mit dem gemäss Generalunternehmer-Werkvertrag vom 14. August 2014 vereinbarten Werkpreis auch ein angemessener Unternehmensgewinn abgegolten wurde und in welchem Umfang ein solcher gegebenenfalls gestützt auf § 221 StG gewinnmindernd angerechnet werden kann, zu

beantworten. Die Sache ist daher zur weiteren Untersuchung des Sachverhalts und zum neuen Entscheid im Sinn der Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Dieses wird auch die Vorbringen der Pflichtigen betreffend Grundstückskosten (BKP 0, Fr. ...), Baukreditzinsen und Bankspesen (BKP 542, Fr. ...) sowie Verkaufskosten (BKP 701, Fr. ...) nochmals zu prüfen und dabei insbesondere zu beurteilen haben, inwieweit auf die von der Pflichtigen erstmals im vorliegenden Verfahren eingereichten Dokumente abgestellt werden kann. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 6

Eine Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen der Beschwerdeführerin (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3). Demnach sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht der obsiegenden Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG), welche auf Fr. 3'500.- festgesetzt wird (§ 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [GebV VGr]). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im Verfahren vor Steuerrekursgericht hat die Vorinstanz im neuen Entscheid zu befinden.

E. 7

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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