



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 GR.2007.53

Entscheid

28. August 2009

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, Mitglied M. Thalman, Ersatzmitglied C. Treyer und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. Hans-Beat Keller,
Borsari & Keller,
Dufourstrasse 20, 8008 Zürich,

Rekurrentin,

gegen

B,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am 5. Oktober 2005 verkaufte A (nachfolgend die Pflichtige) die Grundstücke Kat.Nr. (3'894 m² Grundstücksfläche, Wohnhaus [Vers.Nr.] und Garage [Vers.Nr.] an der strasse 163, in der Gemeinde B) und Kat.Nr. (44 m² Grundstücksfläche, Rampe, strasse, B) zum Preis von Fr. 8'820'000.- an die C mit Sitz in D. Zuzufolge dieser Handänderung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde B der Pflichtigen am 26. März 2007 Grundstücksgewinnsteuern von Fr. 1'645'966.-.

B. Am 12. April 2007 erhob die Pflichtige Einsprache gegen diesen Einschätzungsentscheid und beantragte, es seien diverse Projekt- und Baumanagementkosten anzurechnen. Im Einspracheverfahren ersuchte das Steueramt B die Pflichtige mit Schreiben vom 26. April 2007 und 9. Mai 2007 um Einreichung von Belegen, welche Art und Umfang der geltend gemachten Arbeiten belegen (Datum, Name des Leistungserbringers, Art und Umfang der Leistung, Anzahl Stunden, Ansatz). Die Pflichtige beantwortete die Beweisaufgabe mit Schreiben vom 24. Mai 2007, worauf die Kommission für Grundsteuern die Einsprache mit Beschluss vom 4. September 2007 abwies.

C. Am 8. Oktober 2007 liess die Pflichtige hiergegen Rekurs erheben und beantragen, es seien die Kosten des Projekts E in Höhe von Fr. 469'411.30 und die Baumanagementkosten der F mit Sitz in G (nachfolgend F), in Höhe von Fr. 601'768.10 als wertvermehrnde Aufwendungen anzurechnen.

In ihrer Rekursantwort vom 21. November 2007 beantragte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde B Abweisung des Rekurses.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Das zürcherische Einkommens- und Gewinnsteuerrecht beruht auf dem Grundgedanken der Gesamt- und Reineinkommens- bzw. Total- und Reingewinnbesteuerung (vgl. Markus Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53, 11 ff.). Dennoch unterwirft der kantonale Gesetzgeber entgegen den Generalklauseln von § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und § 63 StG nicht alle Nettoeinkünfte und Nettoerträge der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. So sieht er für Kapitalgewinne auf Grundstücken eine besondere Objektsteuer, nämlich die Grundstückgewinnsteuer, vor und nimmt die unter diese Steuer fallenden Vermögenszuflüsse von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aus. Diese Ausnahme erstreckt sich nach dem so genannten monistischen System nicht nur auf Grundstücke des Privatvermögens, sondern insbesondere auch auf Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens (§ 16 Abs. 3 Satz 2 und § 64 Abs. 3 StG). Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber das Prinzip der Gesamt- und Reineinkommensbesteuerung bzw. Total- und Reingewinnbesteuerung und damit den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen bzw. eingeschränkt (vgl. RB 2002 Nr. 120 = ZStP 2003, 169 = StR 2003, 501 = StE 2003 A 21.16 Nr. 8, StE 2004 B 44 .13.7 Nr. 18 m.w.H.).

b) Die Befugnis der Kantone, Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (monistisches System), basiert auf Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und damit auf einem formellen Bundesgesetz. Das monistische System kann daher nicht im Grundsatz (wohl aber in der Ausgestaltung) auf seine Verfassungsmässigkeit überprüft werden (Art. 191 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, S. 511 f.).

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Der zu besteuerte Gewinn ist dabei laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen im Sinn von § 221 StG

werden im Gesetz abschliessend aufgezählt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 3).

Lediglich Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen zur Anrechnung bringen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2 StG).

b) aa) Zu den bei den Anlagekosten anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen im Sinne von § 221 Abs. 1 lit. a StG gehören nach dem Verwaltungsgericht unter anderem die Kosten für jene Bauprojekte, denen ein objektiver liegenschaftlicher Wert zukommt. Eine Anrechnung muss mithin dann unterbleiben, wenn das Projekt keinen wertvermehrenden, liegenschaftlichen Wert besitzt, d.h. wenn es weder im positiven noch im negativen Sinn geeignet ist, dem Erwerber die baulichen Nutzungsmöglichkeiten des erworbenen Grundstücks aufzuzeigen. Des Weiteren setzt eine Anrechnung von Projektkosten voraus, dass das Projekt (oder allfällig nachfolgende, in einem Entwicklungsprozess stehende Projekte) ausgeführt oder zumindest bei der Veräusserung des Grundstücks vom Käufer übernommen wurde (RB 1978 Nrn. 70 und 71 = StR 34, 259; RB 1983 Nr. 66). Falls eine gesonderte Entschädigung für das Projekt vereinbart worden ist, so erfolgt zwar eine Anrechnung; gleichzeitig muss jedoch der massgebende Erlös erhöht werden, so dass im Ergebnis keine Steuerermässigung resultiert.

Die rechtsgeschäftliche Überlassung eines unausgeführten Bauprojekts wird denn auch von der jüngeren Lehre zum Zürcher Steuergesetz (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 52) bzw. von einem Teil der ausserkantonalen Lehre und Praxis (vgl. Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, 1998, S. 177, mit Hinweisen auf die kantonale Rechtsprechung [insb. VGr BL, 17. Dezember 1997 = BstPra Bd. XIV (1998), S. 67 ff.]; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. A., 1999, S. 241, ebenfalls mit Hinweisen) als unabdingbare Voraussetzung der Anrechenbarkeit bezeichnet.

3. a) Zur Begründung ihres Rekurses machte die Pflichtige geltend, die Nichtanrechnung der geltend gemachten Aufwendungen habe eine Besteuerung eines fiktiven Grundstückgewinns zur Folge, verstosse gegen Art. 12 Abs. 1 StHG und sei ver-

fassungswidrig. Mit dem Projekt E sei die Realisierung eines Kulturzentrums samt Ausstellungsräumen und Restaurationsbetrieb geplant gewesen. Unter der Federführung der Architektin I sei insbesondere ein Gestaltungsplan entworfen worden, der von der Baukommission der Gemeinde B und der kantonalen Baudirektion negativ beurteilt und deshalb das Projekt nicht mehr weiter verfolgt worden sei. Gleichwohl müssten die Kosten mit Ausnahme der Aufwendungen für Öffentlichkeitsarbeit zugelassen werden. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin komme dem Projekt ein liegenschaftlicher Wert zu, weil es die technischen und rechtlichen Überbaumungsmöglichkeiten, wenn auch negativ, aufgezeigt habe. Im Einzelnen umfasse das Projekt die folgenden Einzelpositionen (Belege in Ordner):

31.12.1998	J	238'233.90
09.10.2000	K	11'008.90
22.02.2000	L	15'000.00
31.12.2000	M	4'517.25
10.09.2000	N	8'687.00
28.09.2001	I, Arch.	175'354.85
12.07.2001	O	16'609.40
Total		469'411.30

b) Das Folgeprojekt der Architekten P beinhaltete die Erstellung von zwei Doppeleinfamilienhäusern mit UN-Garage und unterschied sich somit grundlegend vom Projekt E. Die beiden Vorhaben stehen damit offensichtlich nicht in einem Entwicklungszusammenhang. Dass das Projekt E Interessenten in negativer Hinsicht die Überbaumungsmöglichkeiten des Grundstücks aufzeigen könnte, mag zutreffen. Indessen wurde das Vorhaben von der Grundstückserwerberin nicht übernommen, weshalb es für diese keine Bedeutung haben konnte.

Aus diesen Gründen kann nach zürcherischem Grundsteuerrecht eine Anrechnung der Projektkosten E nicht erfolgen. Ob sich eine Anrechnung auf Grund des Steuerharmonisierungsgesetzes oder des Bundesverfassungsrechts aufdrängt, ist nachfolgend in E.6 zu erläutern.

4. a) Des Weiteren gehört zu den anrechenbaren Aufwendungen (neben dem Architekturhonorar) auch das Generalunternehmerhonorar, soweit es sich auf wertvermehrende Leistungen des Generalunternehmers bezieht. Als solche fallen in Betracht die Landaufteilung als Erschliessungsmassnahme, bestimmte Verhandlungen

mit der Gemeinde, namentlich soweit sie mit der Erschliessung oder Baubewilligung zusammenhängen, die genau umschriebene Koordination der Bauführung (Oberaufsicht) und die Überwachung der Garantearbeiten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 55 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Für Tätigkeiten, die jeder Bau erfordert und die in der Regel dem Bauherrn obliegen, kann grundsätzlich kein Generalunternehmerhonorar angerechnet werden, auch wenn es einem Dritten bezahlt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 56). Demzufolge kann sich der Grundeigentümer, der Generalunternehmertätigkeiten durch Dritte ausführen lässt, nicht auf das Kostenanrechnungsprinzip berufen. Ausnahmsweise kann ein Generalunternehmerhonorar dennoch zu einem angemessenen Teil steuermindernd berücksichtigt werden, sofern die betreffenden Tätigkeiten im konkreten Fall nicht von jedem Bauherrn hätten ausgeführt werden können oder wenn der Architekt durch den Generalunternehmer derart entlastet worden ist, dass er seinen Honoraransatz gesenkt hat (RB 1972 Nr. 44; (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 57 und 61).

b) Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf eines Grundstücks sind von der grundsteuerlichen Anrechnung ausgeschlossen, soweit es sich dabei nicht um Mäklerprovisionen (§ 221 Abs. 1 lit. c StG), Insertionskosten (§ 221 Abs. 1 lit. c StG) oder um Handänderungskosten (§ 221 Abs. 1 lit. d StG) handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 76).

5. a) Im Zusammenhang mit dem Nachfolgeprojekt Q führt die Pflichtige des Weiteren aus, dass die Nichtanrechnung der spezifischen Baumanagementleistungen der F (vgl. Baumanagementvertrag vom 15. Januar 2003 und Rechnungen in Ordner) gegen das verfassungsmässige Verbot der Besteuerung fiktiver Grundstücksgewinne und gegen Art. 12 Abs. 1 StHG verstosse. Gerade die Generalunternehmertätigkeiten, welche die bisherige Rechtsprechung von der Anrechenbarkeit ausnehme, könnten nicht durch sie, die Pflichtige, selber erbracht werden. Denn sie sei als Künstlerin tätig und ohne jede Erfahrung in baulichen Belangen. Für die Auswahl des Architekten, die Planung der konkreten Überbauungsart, die Ausarbeitung des Finanzierungskonzepts mit Abwicklung des Zahlungsverkehrs usw. benötige sie fachkundige Hilfe, welche von der F geleistet worden sei. Was den Nachweis der durch die F erbrachten Leistungen betreffe, übersehe die Vorinstanz, dass ein Pauschalhonorar vereinbart worden sei, welches ohne Rücksicht auf den Arbeitsaufwand geschuldet sei. Der Beauftragte könne daher nicht verpflichtet werden, seinen Aufwand zu spezifizieren. Es könne einzig

verlangt werden, dass er Art und Umfang der Leistungen näher darlege. Der Baumanagementvertrag, geschlossen am 15. Januar 2003 mit der F, nenne üblicherweise durch einen Generalunternehmer erbrachte Leistungen. Darüber hinaus sei die F mit der Abwicklung des Verkaufs betraut worden. Im Einzelnen habe die F die folgenden Leistungen erbracht:

- Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüsse mit den Architekten P
- Auswahl der Ingenieure
- Abschluss der Versicherungen
- Ausarbeitung des Grundfinanzierungskonzeptes und Abwicklung des Zahlungsverkehrs im Zusammenhang mit dem Projekt Q
- Organisation und Durchführung der öffentlichen Information über das Projekt Q
- Prüfung der Kostenvoranschläge des Architekten, Bewertung des Grundstücks und Ermittlung der Gesamtprojektkosten für die Verkaufskalkulation
- Ausarbeitung des Kurzbaubeschriebs
- Einleitung und Abwicklung des Grundstückverkaufs an die C: Zwar sei für den Verkauf die T hinzugezogen worden. Der Verkauf des Projekts Q sei jedoch von der F durchgeführt worden, weshalb der T anstelle der ursprünglich vereinbarten 2% weniger als 1% als Verkaufshonorar habe bezahlt werden müssen
- Verhandlungen mit Vertragspartnern des Projekts Q im Zusammenhang mit der Projektübergabe

Weiter führt die Pflichtige aus, das Projekt sei im Zeitpunkt des Grundstückverkaufs ausführungsfähig gewesen, so dass sofort mit dem Bau hätte begonnen werden können. Infolge des Grundstück- und Projektverkaufs sei der Baumanagementvertrag aufgelöst worden. Ursprünglich sei ein Honorar von 5% der Anlagekosten (inkl. Land, zuzüglich MWST) vereinbart worden. Durch die vorzeitige Vertragsauflösung habe man sich auf eine Reduktion auf 55% des ursprünglich vereinbarten Honorars geeinigt. Entscheidend sei, dass die Leistungen der F den Marktwert des Grundstücks verbessert hätten. Ohne diese Leistungen wäre es nicht möglich gewesen, dass Grundstück zu den fraglichen Bedingungen an die C zu verkaufen.

b) Bei den Leistungen, welche die F gemäss der Schilderung der Pflichtigen erbracht haben soll, handelt es sich einerseits um Vertragsverhandlungen, Vertragsabschlüsse, die Auswahl von Bauunternehmern oder Spezialisten, die Ausarbeitung des Grundfinanzierungskonzepts, die Abwicklung des Zahlungsverkehrs, die Prüfung der Kostenvoranschläge des Architekten, die Bewertung des Grundstücks und die Ermittlung der Gesamtprojektkosten. Diese Leistungen gehören zu den Aufgaben des Bauherrn und sind demgemäss grundsteuerlich nicht anrechenbar.

Der Kurzbaubeschrieb ist weder datiert noch unterzeichnet und lässt sich auch nicht zweifelsfrei dem Projekt Q oder dem behaupteten Urheber zuordnen.

Die Einleitung und Abwicklung des Grundstückverkaufs an die C und die Verhandlungen im Zusammenhang mit der Projektübergabe stellen sodann nicht anrechenbare Verkaufsaufwendungen dar. Dass der T, anstelle der ursprünglich vereinbarten 2% weniger als 1% als Verkaufshonorar bezahlt werden musste, ist nicht von Bedeutung.

Aus diesen Gründen kann nach zürcherischem Grundsteuerrecht eine Anrechnung der Position F nicht erfolgen.

6. a) Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen nicht vor, welche Aufwendungen sie als Anlagekosten zulassen müssen (Art. 12 Abs. 1 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 1). Die zürcherische Regelung, wonach nicht alle Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, angerechnet werden, ist daher mit dem Steuerharmonisierungsgesetz vereinbar.

b) Indessen unterliegt die Ausgestaltung der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer im Allgemeinen und im Besonderen hinsichtlich der beschränkten Anrechnung von Aufwendungen der Überprüfung auf ihre Verfassungsmässigkeit.

Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt

wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG, N 52 ff. mit zahlreichen Hinweisen auf die verwaltungs- und bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Das Gebot der Rechtsgleichheit wird in Bezug auf die Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 112 Ia 244 E. 4b, 110 Ia 14 E. 2b, mit Hinweisen).

c) Mit der gleichmässigen Besteuerung der Grundstückgewinne durchbricht der Gesetzgeber das Prinzip der Gesamt- und Reineinkommensbesteuerung und damit den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Wie in E. 1a dargelegt, basiert diese Durchbrechung im Grundsatz auf einem Bundesgesetz im formellen Sinn und kann daher nicht auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüft werden. Indessen unterliegt die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer der Überprüfung auf ihre Verfassungsmässigkeit.

Das Bundesgericht lehnte die Auffassung ab, wonach der Grundstückgewinn ein allgemein feststellbarer wirtschaftlicher Begriff sei und entsprechend alle Aufwendungen und Kosten anzurechnen seien, die nach kaufmännischer Auffassung Gewinnungskosten seien (Reimann/Zuppinger/Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, 1966, § 166 N 4 und 5; zum Begriff der Gewinnungskosten: Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989). Diese Regelung bringt es mit sich, dass nicht alle Aufwendungen, die in einem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen und die den Verkäufer wirtschaftlich belasten, geltend gemacht werden können. Aus Gründen der Praktikabilität müssen gewisse Aufwendungen, die in einem eher entfernten Zusammenhang mit dem betreffenden Grundstück stehen, von der Anrechnung ausgeschlossen werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verfügen die Kantone denn auch über einen gewissen Freiraum bei der Frage, welche Auslagen sie unter dem Titel "Aufwendungen" anrechnen wollen (BGr, 28. März 2008 = ZStP 2008, 164; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 1; Ferdinand Zuppinger, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, ASA 61, 309 ff., insbesondere 322 f.).

In Bezug auf diese Besonderheiten prüft das Bundesgericht den dem kantonalen Gesetzgeber zustehenden Spielraum auf Willkür (BGE 131 II 722 E. 2.2 S. 724; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.). Es stellt sich demgemäss die Frage, ob die Nichtanrechnung der von der Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen als willkürlich im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erscheint.

Ein staatlicher Akt ist willkürlich, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem und offensichtlichem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre (Häfelein/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., 2008, N 805 ff. mit Hinweisen; BGE 123 I 1 E. 4a S. 5, mit Hinweisen).

d) Im Interesse einer effizienten Einschätzungspraxis und im Bestreben, den Verwaltungsaufwand möglichst gering zu halten, erscheint es vertretbar, die anrechenbaren Aufwendungen abschliessend zu bestimmen und demgemäss gewisse Aufwendungen von der Anrechnung auszuschliessen. Nicht zuletzt dient eine vereinfachende Regelung auch dem Ziel einer gleichmässigen und rechtsgleichen Besteuerung aller Grundstückgewinne. Es kann daher nicht gesagt werden, diese Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips lasse sich nicht vernünftig begründen, sei haltlos oder laufe in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwider.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Baumanagementkosten der F nach den eigenen Vorbringen der Pflichtigen darauf zurückzuführen sind, dass sie als Malerin ohne jede Erfahrung in baulichen Belangen ist. Die Ursache für diesen Aufwand liegt daher nicht zuletzt auch im privaten Bereich der Pflichtigen. Es erscheint daher als fraglich, ob der Position überhaupt Gewinnungskostenqualität zukommt (Funk, S. 199 ff.). Die Frage kann indessen offen bleiben, da, wie dargelegt, eine Nichtanrechnung der Position zumindest nicht willkürlich ist.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Rekursverfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Entsprechend kann ihr auch keine

Parteientschädigung zugesprochen werden (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]