



Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde B,

vertreten durch die Grundsteuerbehörde,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) liess auf einem teilweise überbauten Grundstück, das er im Jahr 2012 als Schenkung erhalten hatte, auf dem nicht überbauten Areal mit der C AG als Totalunternehmerin ein Doppeleinfamilienhaus errichten. Nach Unterteilung des Grundstücks in drei Parzellen und Fertigerstellung der Gebäude veräusserte er am ... 2016 die Grundstücke Kat.Nr. ..., ein Einfamilienhaus mit 327 m² Land, und Kat.Nr. ... (43 m² Land) an der ...strasse 53b in B für Fr. 1'900'000.- an D und E. Das andere Grundstück Kat.Nr. ... im Halte von 629 m², worauf sich das zweite neu erstellte Einfamilienhaus ...strasse 53a sowie das daneben liegende selbst bewohnte Wohnhaus an der ...strasse 53 befinden, behielt der Pflichtige für sich. Mit Veranlagungsentscheid vom 23. November 2016 auferlegte ihm die Grundsteuerbehörde B zufolge Veräusserung der Grundstücke Kat.Nrn. ...und ... eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 74'540.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 399'200.-. Von den geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 1'426'803.11 rechnete die Steuerbehörde Kosten von Fr. 1'275'446.85 bei den Anlagekosten an.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache hiess die Grundsteuerbehörde am 6. März 2018 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 73'840.- herab. Sie anerkannte zusätzlich geltend gemachte Anlagekosten, teilweise aber nur im hälftigen, das veräusserte Grundstück betreffenden Umfang. Ferner rechnete sie eine Erlösbeteiligung von Fr. 300'000.-, die der Pflichtige der C AG aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung bezahlen musste, nicht bei den Anlagekosten an.

C. Mit Rekurs vom 19. April 2018 (Datum des Poststempels) beantragte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht, sowohl die Erlösbeteiligung der Totalunternehmerin C AG in Höhe von Fr. 300'000.- als auch weitere Aufwendungen, welche die Grundsteuerbehörde B nur im hälftigen Umfang bei den Anlagekosten anrechnete, gewinnmindernd zu berücksichtigen und die Grundstückgewinnsteuer dementsprechend herabzusetzen.

Die Grundsteuerbehörde B verwies auf ihren Einspracheentscheid und verzichtete am 21. Mai 2018 auf eine Stellungnahme. Am 28. Dezember 2018 reichte der

Pflichtige weitere Unterlagen ein. Auch diesbezüglich verzichtete die Grundsteuerbehörde B auf eine Stellungnahme.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Gewerbmässige Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2 StG).

b) Bei einer Teilveräusserung sind nur jene Aufwendungen anrechenbar, welche die veräusserte Parzelle betreffen; unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anrechenbar (§ 224 Abs. 2 StG).

c) Als steuermindernde Tatsache obliegt es dem Steuerpflichtigen, Aufwendungen nicht nur geltend zu machen, sondern auch hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Dazu gehört im Falle einer Teilveräusserung auch der Nachweis, dass die geltend gemachten Aufwendungen das veräusserte Grundstück betreffen.

2. Vorliegend ist hauptsächlich die Anrechenbarkeit einer an die Totalunternehmerin bezahlten Erlösbeteiligung in Höhe von Fr. 300'000.- streitig.

a) Die an die C AG geleistete Zahlung von Fr. 300'000.- basiert auf einem im ... 2014 zwischen dem Pflichtigen und der C AG öffentlich beurkundetem Kaufvorvertrag. Darin verpflichteten sich die Parteien gegenseitig zum Abschluss eines Kaufvertrages über das streitbetroffene, noch schlüsselfertig zu überbauende Grundstück zum Kaufpreis von Fr. 1'300'000.-. Laut Ziffer D.1 des Kaufvorvertrags hatte der Abschluss des definitiven Kaufvertrags innert 20 Monaten nach dem Eintrag der Parzellierung des Grundstücks altKat.Nr. ... zu erfolgen. Laut Ziffer D.2 war der Pflichtige jedoch berechtigt, einen Kaufvertrag mit einer Drittperson abzuschliessen. Für diesen Fall vereinbarten sie, dass der Kaufvorvertrag dahinfalle und der Pflichtige der C AG bei einem Kaufpreis von über Fr. 1'300'000.- eine Zahlung im hälftigen Umfang des Differenzbetrags zwischen Fr. 1'300'000.- und dem erzielten Kaufpreis, mindestens aber Fr. 100'000.- zu leisten habe. Nachdem der Pflichtige das streitbetroffene Grundstück aufgrund eigener Suchbemühungen zu einem Kaufpreis von Fr. 1'900'000.- verkauft hatte, stellte die C AG dem Pflichtigen im Rahmen ihrer Schlussabrechnung vom ... 2016 den vereinbarten Beteiligungsanspruch von Fr. 300'000.- (Fr. 1'900'000.- - Fr. 1'300'000.- = Fr. 600'000.-, davon 50%) in Rechnung. Die Forderung wurde bis anhin noch nicht erfüllt.

b) Die Rekursgegnerin würdigte die Forderung von Fr. 300'000.- als unbeachtliche Erlösverwendung und berücksichtigte sie somit weder bei den Anlagekosten noch als Erlösminderung.

c) Dieser Argumentation tritt der Pflichtige nicht bei. Er führt aus, dass die Zahlung eine grosse Bedeutung für ihn habe und er nicht bereit sei, für die Grundstückgewinnsteuer der C AG aufzukommen. Es habe keine Erlösverwendung stattgefunden. Vielmehr handle es sich um eine vertraglich vereinbarte Beteiligung am Verkaufserfolg zu Gunsten der C AG.

d) Diese Auffassung hilft dem Pflichtigen nicht weiter: Gemäss § 217 StG ist bei der Grundstückgewinnsteuer allein der Veräusserer steuerpflichtig. Als Veräusserer gilt bei zivilrechtlichen Handänderungen der im Grundbuch eingetragene Eigentümer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 3). Es kommt nicht darauf an, wem der Erlös endgültig zugeflossen ist. Die gesetzliche Steuerpflicht kann nicht durch Parteiverein-

barung abgeändert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 11). Schuldner der Grundstückgewinnsteuer bleibt allein der Veräusserer und nicht der Gewinnempfänger (RB 1982 Nr. 101). Dieser Grundsatz ist vor allem dann zu beachten, wenn der erzielte Gewinn zufolge des Gewinnbeteiligungsrechts eines Dritten nicht in vollem Umfang dem Veräusserer zukommt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 12). Will der Pflichtige der Besteuerung des gesamten, ihm nur teilweise zugeflossenen Verkaufsgewinns entgehen, bleibt ihm nur die Möglichkeit, vorher mit dem Gewinnbeteiligten eine ausschliesslich unter den Vertragsbeteiligten (und nicht für die Steuerbehörde) verbindliche Vereinbarung abzuschliessen, die darauf abzielt, den Gewinnbeteiligten im internen Verhältnis zu verpflichten, die latent auf der Gewinnbeteiligung lastende Grundstückgewinnsteuer zu übernehmen. Dies hat der Pflichtige im vorliegenden Fall versäumt, weil er sich über die ihn treffenden Steuerfolgen der im Kaufvorvertrag vereinbarten Gewinnbeteiligungsklausel offenkundig nicht rechtzeitig und fachkundig beraten liess. Dieses Versäumnis ist dem Pflichtigen anzulasten. Somit kann die vertraglich vereinbarte Beteiligung der C AG am Verkaufserfolg, die sich abhängig vom Verkaufspreis im vorliegenden Fall auf Fr. 300'000.- belief, nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Hinzu kommt, dass der Pflichtige die Forderung der C AG, wie aus einem Schreiben vom 21. Dezember 2018 hervorgeht, bis anhin noch nicht bezahlt hat, weil gegenwärtig noch ein zivilrechtliches Verfahren bezüglich dieser Forderung und diverser Gegenforderungen (u.a. bezüglich Trennwand Duschwanne, Anpassungen Gartenanlage, Dampfabzugsproblematik und anderer Mängel) hängig ist.

3. Streitig ist ferner die Anrechenbarkeit diverser, teilweise erstmals im Rekursverfahren geltend gemachter Aufwendungen:

a) Der Pflichtige macht Umgebungskosten gemäss Rechnungen der F AG vom 12. Januar 2017 und 28. Februar 2017 von Fr. 10'903.30 und Fr. 2'752.75 geltend. Die Rekursgegnerin würdigte die erstgenannte Aufwendung aufgrund des auf der Rechnung angebrachten Vermerks "Rasensanierung" als Gartenunterhalt. Die übrigen Kosten rechnete sie nur zur Hälfte an, da sie der Meinung war, dass nur ein Teil der Arbeiten das veräusserte Grundstück betroffen habe. Demgegenüber vertritt der Pflichtige die Auffassung, dass die gesamten Kosten das veräusserte Grundstück betroffen hätten und es sich dabei nicht um eine blosser Rasensanierung gehandelt habe. Vielmehr sei im Nachgang zum Neubau der beiden Einfamilienhäuser das Gelände instandgesetzt und Bauschutt entsorgt worden. Ferner sei auf der Südseite auf einer

Länge von 30 Metern die Trockenmauer um das Grundstück der Liegenschaft instandgesetzt worden. Die Umgebungsarbeiten seien von der Firma C AG nicht korrekt ausgeführt worden.

Aus den eingereichten Rechnungen der F AG ergeben sich keine genauen Hinweise, welche Arbeiten konkret ausgeführt wurden. Auch der Pflichtige machte über die im einzelnen ausgeführten Arbeiten und zum Zustand und zur Ausstattung der Umgebung vor und nach Instandstellung der Umgebung keine genauen Angaben. Um eine blosse Rasensanierung kann es sich schon aufgrund der Höhe der Kosten nicht gehandelt haben. Dies ergibt sich auch aus der im Rekursverfahren eingereichten Offerte der F AG vom ... 2016. Danach bezweckten die Gartenbauarbeiten in erster Linie eine Geländeanpassung. Dazu hätte mit Kosten von Fr. 19'648.05 ein bestehender Zaun abgebrochen, der Rasen abgeschält, Kulturerde und Rohmaterial abgetragen und abgeführt werden sollen und – nach Aufstockung der Betonmauer des Nachbarn bis auf Sitzplatzniveau (im offerierten Preis nicht enthalten) – das Terrain mit Kulturerde wieder aufgefüllt und neuer Rasen angesät werden sollen. Auch wenn die offerierten Arbeiten, wie den Teilrechnungen des Gartenbauunternehmens entnommen werden kann, in einer etwas kostengünstigeren Variante ausgeführt wurden, wird doch deutlich, dass es sich bei den ausgeführten Arbeiten nicht um Unterhaltsarbeiten gehandelt hat. Erfordert eine Neubau Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen, sind diese als wertvermehrende Aufwendungen anrechenbar (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40). Dagegen ist nicht erwiesen, dass die gesamten Kosten das veräusserte Grundstück betroffen haben. Der in Rechnung gestellte Kostenbetrag von Fr. 2'752.75 bezieht sich laut dem Objektsvermerk auf der Rechnung auf das Grundstücksareal ...strasse 53a und ist somit, weil dieses Grundstück nicht veräussert wurde, von vornherein nicht bei der vorliegenden Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die verbleibenden Kosten von Fr. 10'903.30 betreffen das veräusserte Grundstück ...strasse 53b und sind deshalb – abzüglich der in Aussicht gestellten Kostenbeteiligung der C AG von Fr. 10'000.-, die auf beide Rechnungen zu verlegen ist, als wertvermehrende Aufwendung anrechenbar. Nach Massgabe der gesamten Gartenbaukosten von Fr. 13'656.05 beläuft sich der Kostenbeitrag der C AG hinsichtlich der Kosten für das Areal ...strasse 53b auf Fr. 7'984.25 (79.84% von Fr. 10'000.-), so dass bezüglich der gesamten Gartenbaukosten ein anrechenbarer Betrag von Fr. 2'919.05 (Fr. 10'903.30 – Fr. 7'984.25) resultiert.

b) Weiter macht der Pflichtige Entsorgungskosten von Fr. 556.20 gemäss Rechnung der G AG vom 9. Januar 2017 geltend. Diese Kosten stehen in einem Zusammenhang mit den nachträglich ausgeführten Gartenbauten und sind deshalb, da eine exakte Zuordnung der Kosten auf die Arealteile ...strasse 53a und 53b nicht möglich ist, im gleichen Verhältnis wie die Gartenbaukosten aufzuteilen. Der vorliegend anrechenbare Entsorgungskostenanteil für das Grundstückareal ...strasse 53b beträgt somit Fr. 444.10 (79.84% von Fr. 556.20).

c) Schliesslich macht der Pflichtige nach Ablauf der Rekursfrist noch je 50% der Kosten von Fr. 10'362.90 gemäss Rechnung der H AG vom 27. November 2018 und der weiteren Kosten von Fr. 378.- gemäss Rechnung der I AG für den nachträglichen Einbau einer Komfortlüftung in beiden Häusern geltend. Die entsprechenden Kosten fielen dem Pflichtigen nach Anhängigmachung des Rekurses an. Da diese Noven auf einem Revisionsgrund beruhen, ist darauf einzutreten.

Die neue Abluftanlage in beiden Häusern ersetzt die als problematisch empfundene bisherige Abluftinstallation. Aufwendungen zur Behebung einer von Anfang an mangelhaften Einrichtung, die nachträglich verbessert oder ausgewechselt wird, sind wertvermehrender Natur (RB 1967 Nr. 27). Somit sind, weil diesbezüglich nicht mit einer Kostenbeteiligung der C AG zu rechnen ist, weitere Aufwendungen von Fr. 5'181.45 (50% von Fr. 10'362.90) und Fr. 189.- (50% von Fr. 378.-) als wertvermehrende Aufwendungen anzurechnen.

4. Aufgrund dieser Erwägungen ergibt sich folgende neue Steuerberechnung:

Anlagekosten	Fr.	Fr.
Verkehrswert Land vor 20 Jahren		222'000
Wertvermehrende Aufwendungen lt. Veranlagungsentscheid		1'275'447
weitere wertvermehrende Aufwendungen:		
- J, Schubladen Waschtische (unbestritten)	418	
- G, Entsorgung (statt Fr. 278.10 lt. Einspracheentscheid)	444	
- K, Drehfalltür (unbestritten)	1'483	
- F AG (statt Fr. 1'376.40 lt. Einspracheentscheid)	2'919	

- H AG, Abluftanlage	5'181	
- I AG, Installation	<u>189</u>	10'634
Insertionskosten		771
Handänderungskosten beim Verkauf		<u>2'500</u>
Gesamte Anlagekosten		1'511'352
Erlös		1'900'000
Grundstückgewinn		388'648
Massgebender steuerpflichtiger Grundstückgewinn abgerundet		388'600
Grundstückgewinnsteuer gemäss § 225 Abs. 1 StG		144'840
50% Ermässigung (Besitzesdauer über 20 Jahre)		-72'420
Steuerbetrag		72'420

Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die dem Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 73'840.- auf Fr. 72'420.- herabzusetzen.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen, da er nahezu vollständig unterliegt (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Gemeinde B vom 6. März 2018 wird teilweise gutgeheissen. Die dem Rekurrenten auferlegte Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. 73'840.- auf Fr. 72'420.- herabgesetzt.

[...]