

Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (GStG)

§ 10 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GStG. – Anrechnung von Planungskosten als Aufwendungen. Welche Kosten für Planungen sind nur anrechenbar, wenn sie einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht wurden?

Aus dem Sachverhalt:

A. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 22. Juni 1994 verkaufte X. ein Stück Land mit einer Fläche von 6726 m² an Y. Gemäss Kaufvertrag beträgt der Kaufpreis für das Land Fr. 5 060 000.– und für die bis zum Vertragsabschluss aufgelaufenen Projektkosten Fr. 540 000.–, somit total Kaufpreis für das Land und die aufgelaufenen Projektkosten Fr. 5 600 000.–. Diese Projektkosten beinhalten gemäss Kaufvertrag die Architekturleistung, die Arealbebauungsplanung, das Vorprojekt sowie das Projekt und die Ausführungspläne, das Sanitär/Heizungsingenieur-Projekt, die Wettbewerbskosten, die Bautreuhandkosten sowie die allgemeinen Planungsnebenkosten. Der Kaufpreis von Fr. 5 600 000.– wird gemäss Kaufvertrag beglichen durch Anrechnung einer bereits erfolgten Anzahlung, durch Übernahme von auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschulden, durch Zahlungen an den Verkäufer und durch Gewährung eines ausserhalb des Vertrages zu regelnden Darlehens zwischen Verkäufer und Käufer.

Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission veranlagte am 22. Dezember 1994 das Veräusserungsgeschäft wie folgt:

Verkaufspreis ohne Planungskosten	Fr.	5 060 000.--
Anlagekosten ohne Planungskosten		823 736.--
Grundstückgewinn	Fr.	4 236 264.--

Gesamtrendite	$\frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Anlagekosten}}$	% 514.27
---------------	--	----------

Rendite pro Jahr	$\frac{\text{Gesamtrendite}}{\text{Besitzesdauer}}$	$\frac{514.27}{25}$	% 20,5710
------------------	---	---------------------	-----------

Steuerbetrag	Fr.	871 441.--
--------------	-----	------------

B. Im Einspracheverfahren wurde verlangt, die Planungskosten von Fr. 540 000.– einerseits beim Verkaufserlös und anderseits bei den Anlagekosten anzurechnen, da sich dadurch zwar nicht die Höhe des Gewinnes, sehr wohl aber der Steuersatz ändere, und zwar wie folgt:

Gesamtrendite	$\frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Anlagekosten}}$	$\frac{\text{Fr. 4236264.-}}{1363736.-}$	% 310.63
---------------	--	--	----------

Rendite pro Jahr	$\frac{\text{Gesamtrendite}}{\text{Besitzesdauer}}$	$\frac{310.63}{25}$	% 12,425
------------------	---	---------------------	----------

Steuer			Fr. 526356.-
--------	--	--	--------------

Im Einspracheentscheid vom 2. März 1995 bestätigte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission die Veranlagung. Die Kosten für Planung seien nur zu berücksichtigen, wenn sie einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht worden seien, was im vorliegenden Fall nicht geschehen sei.

C. Mit Rekurs vom 3. April 1995 wird erneut beantragt, es sei unter Einbezug der Planungsaufwendungen bei Verkaufserlös und Anlagekosten unter Anwendung eines Steuersatzes von 12.425% eine Steuer von Fr. 526356.- festzulegen. Die Rekursbeklagte sei anzuweisen, in diesem Sinn eine Neuveranlagung vorzunehmen und dem Rekurrenten die Differenz zwischen provisorischem und definitivem Rechnungsbetrag in Höhe von Fr. 93644.- mit Zins zurückzuerstatten, unter Kostenfolge zu Lasten der Rekursbeklagten.

Zur Begründung wird insbesondere ausgeführt, der Rekurrent habe Projektierungskosten in Höhe von Fr. 540000.- tatsächlich an Dritte bezahlt. Soweit dies aus dem Einspracheentscheid ersichtlich sei, würden diese Kosten und die Tatsache, dass sie bezahlt worden seien, von der Rekursbeklagten nicht bestritten. Unbestritten sei auch, dass die entsprechenden Projektaufwendungen vor dem Abschluss des Kaufvertrages getätigt worden seien. Sodann sei das Baugesuch für die Gesamtüberbauung der Verkaufsparzelle, nämlich für die Wohnüberbauung Oberdorf-Eschen, am 8. November 1993 eingereicht, unmittelbar anschliessend ein erstes Mal ausgeschrieben, später zur Ergänzung an die Architekten zurückgewiesen und am 19. Dezember 1993 erneut ausgeschrieben worden. Der Gemeinderat habe am 7. März 1994 die Baubewilligung erteilt, also rund 3½ Monate vor dem Abschluss des Kaufvertrages. Sämtliche für die Baubewilligung erforderlichen Pläne und Gesuchsunterlagen seien von den HTS Architekten ausgefertigt worden. Gemäss der SIA-Norm 102 sei ihnen davon ein Honoraranspruch in Höhe von mindestens 23 Teilleistungsprozenten zugestanden. Dies entspreche einem Betrag von Fr. 227628.45. Nach dem klaren Wortlaut von Paragraph 10 Abs. 1 Ziff. 2 GStG seien zumindest diejenigen Planungskosten anrechenbar, welche die HTS Architekten für die «Baubewilligungsteilleistungen» in Rechnung gestellt hätten. Dies seien 90% von Fr. 227626.-, somit Fr. 204865.- gewesen. Auch die anderen vom Rekurrenten bezahlten Planungskosten müssten jedoch anrechenbar sein. Unter § 10 Abs. 1 Ziff. 2 GStG

könnten nur die Kosten solcher Planungen fallen, die überhaupt einer Vorprüfung oder Bewilligung unterlägen. All jene Planungen, die sachlich oder zeitlich der Baubewilligungsplanung nachgingen, könnten bei der Berechnung des Grundstückgewinnes nie berücksichtigt werden, wenn solche nachgehenden Planungen nicht vom (schliesslich) Bauenden selbst getätigt würden. Gemäss § 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG seien alle Aufwendungen für Bauten anrechenbar, wenn solche Aufwendungen zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstückes führten. Die Aufwendungen könnten planerischer wie baulicher Art sein, entscheidend sei allein, ob ein Grundstück durch sie einen Mehrwert erhalte. Der Wert eines Grundstückes werde immer in positiver Weise beeinflusst, wenn Planungen später Grundlage für tatsächlich realisierte Bauten und Bauteile bildeten. Ohne solche Planungen könnte eine Baute oder ein Bauteil gar nicht realisiert werden. Die Aufwendungen für schliesslich realisierte Planungen fielen unter Art. 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG. Alle drei vom Rekurrenten für Planungsaufwendungen bezahlten Rechnungen seien für die Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

D. In ihrer Vernehmlassung vom 2. Mai 1995 beantragt die Grundstückgewinnsteuer-Kommission Steinhausen, der Rekurs sei abzuweisen. Eventualiter seien Kosten für Planungen als Aufwendungen des Verkäufers anzurechnen, soweit sie bis zur Handänderung zur Zahlung fällig geworden seien.

Die Kommission erklärt, Käufer und Verkäufer hätten gemeinsam am 8. November 1993 ein Baugesuch durch die Z. Treuhand AG einreichen lassen. Die Baubewilligung vom 7. März 1994 habe auf den Verkäufer und den Käufer gelaftet. Gemäss § 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG seien Aufwendungen für dauernde und wertvermehrende Verbesserungen des Grundstückes anrechenbar, soweit sie durch effektiv an Dritte bezahlte Beträge ausgewiesen seien. Es komme auf die tatsächlichen Zahlungen an. Ein blosses Schuldverhältnis, das erst zu Kosten führe, bleibe ohne Einfluss auf den Steuerfall. Paragraph 10 Abs. 4 GStG grenze sodann die Aufwendungen auf die massgebliche Besitzesdauer ein, d.h. auf den Zeitpunkt zwischen Erwerb und Verkauf des Grundstückes. In § 10 Abs. 1 Ziff. 2 GStG verlange bei Planungen zusätzlich, dass die ausgewiesenen fälligen Forderungen Dritter an den Verkäufer nur dann als Aufwendungen angerechnet würden, wenn die Pläne einer Behörde eingereicht worden seien. Vorliegend hätten H.H. und P. W. zwar Planungen veranlasst, die Kosten habe jedoch der Käufer getragen. Der Verkäufer habe die Bezahlung nach dem Verkauf des Landes veranlasst. Nach der Handänderung entstandene Kosten fielen für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer ohnehin ausser Betracht.

Sollte das Gericht dieser Auffassung nicht folgen, so wäre einzig die Planung der Architekten gemäss ihrer Honorarberechnung vom 23. Juni 1994 insofern als anrechenbare Aufwendung zu berücksichtigen, als sie die Positionen 1 bis 2.3 umfasse. Alle weiteren vom Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen seien nach der Baubewilligung erfolgt.

Aus den Erwägungen:

...

2. a) Als Aufwendungen sind gemäss § 10 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GStG anrechenbar:

1. Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessungskosten, bei der Einkommens- oder Ertragssteuer nicht zu berücksichtigende Bau- und Landzinsen sowie andere Aufwendungen, die zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstückes führen. Massgebend sind die vom Eigentümer effektiv an Dritte bezahlten Beträge;
2. Kosten für Planungen wie insbesondere Bebauungspläne, Bauermittlungen und Vorprojekte, die einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingebracht wurden;

Das ältere gemeindliche Grundstückgewinnsteuerrecht kannte in der Regel eine dem § 10 Abs. 1 Ziff. 1 sinngemäss entsprechende Bestimmung über dauernde und wertvermehrende Verbesserung, nicht aber eine Norm gemäss § 10 Abs. 1 Ziff. 2 GStG. Dies trifft insbesondere für das gemeindliche Grundstückgewinnsteuer-Reglement vom 29. Oktober 1968 zu, während das Reglement vom 18. April 1983 in § 10 Ziff. 7 eine entsprechende Bestimmung aufweist. In seiner Praxis zum alten Recht im Sinne von § 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG hat das Verwaltungsgericht wiederholt erkannt, dass Entschädigungen für Bauprojekte grundsätzlich nicht in die Gewinnberechnung einbezogen werden, da sie nicht liegenschaftliche Werte sind. Soweit allerdings ein Bauprojekt für den Erwerber tatsächlich einen Wert hat, ist es in diesem Umfang als Aufwendung zuzulassen. Dies führte zur Prüfung, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die gemäss Kaufvertrag für das Architektenprojekt vom Käufer geleistete Entschädigung für diesen einen Wert darstellte (Urteile des Verwaltungsgerichtes vom 22. Februar 1979 i.S. D. gegen Menzingen, vom 8. Juni 1978 i.S. R. gegen Hünenberg und vom 24. März 1977 i.S. W. gegen Menzingen). Nach der neueren Zürcher Praxis kommt es bei Bauprojekten wie bei anderen wertvermehrenden Aufwendungen nicht darauf an, ob sie auch effektiv zu einem dem bezahlten Betrag entsprechenden Wertzuwachs geführt haben. Anrechenbar sei stets der bezahlte Betrag. Die Bauprojektierung sei nämlich ein umfassender, gesamthafter Vorgang, der in einzelnen Stufen mit mehr oder weniger grossem Kostenaufwand letztlich zum baureifen Projekt führe. Dies sei selbstverständlich, wenn sich jedes spätere Projekt als verbesserte Weiterentwicklung des früheren darstelle, müsse aber auch dann gelten, wenn einzelne Projektierungsstufen von der Endlösung aus gesehen als verfehlt und nutzlos erschienen. Die Aufwendungen für Hochbauprojekte hätten als wertvermehrende Aufwendungen zu gelten. Ist der Veräusserer für die Hochbauprojekte entschädigt worden, so gehört der hierfür bezahlte Preis zum grundsteuerlich massgebenden Erlös (Zuppinger/Schärner/Fässler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz Ergänzungsband 2. Aufl. 1983, S. 501 f.)

Wenn auch keine neueren Entscheide des Zuger Verwaltungsgerichtes vorliegen, so kann man sich doch fragen, ob nicht § 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG Planungskosten, insbesondere bei einer Auslegung gemäss der neueren Zürcher Praxis, ausreichend berücksichtigen würde und Ziff. 2 überflüssig wäre. Bei einer Gegenüberstellung der Ziffern 1 und 2 fällt auf, dass in Ziff. 2 Planungen wie insbesondere «Bebauungspläne, Bauermittlungen und Vorprojekte» genannt werden, nicht aber etwa Bauprojekte. Es handelt sich um Planungen, bei denen aufgrund der Gerichtspraxis in besonderem Masse fraglich sein konnte, ob sie als Aufwendung anrechenbar seien. Die Frage bejaht der Gesetzgeber für den Fall, dass sie zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht wurden. Damit werden aber nicht Planungen von der Anrechnung ausgeschlossen, welche nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG ohnehin anrechenbar sind.

b) Im vorliegenden Fall wurde das Land samt den Planungen verkauft, die dem Erwerber für die Überbauung des Grundstücks dienten. Der Erwerber hat einen Kaufpreis bezahlt, welcher die Land- und die Planungskosten umfasste. Die Planungen haben den Charakter von wertvermehrenden Verbesserungen des Grundstückes, sofern sie nicht bereits zufolge Vorprüfung oder Bewilligung gemäss § 10 Abs. 1 Ziff. 2 GStG anrechenbar sind.

In zeitlicher Hinsicht sind die in der massgebenden Besitzesdauer gemachten Aufwendungen anrechenbar (§ 10 Abs. 4 GStG). Wie der Rekurrent zutreffend vorbringen lässt, sind die Planungen vor der Veräusserung (Grundbucheintrag 24. Juni 1994) «gemacht» worden. Der Veräusserer hat sie während der Besitzesdauer vornehmen lassen und die Planung veräussert. Die Bezahlung erfolgte durch den Erwerber an den Veräusserer, und zwar im Umfang der «gemachten Aufwendungen». Die Planungskosten sind somit der massgebenden Besitzesdauer zuzurechnen. Unerheblich ist, dass der Veräusserer die Honorare nach dem Verkauf bezahlt hat. Massgebend sind aber die effektiv an Dritte bezahlten Beträge (§ 10 Abs. 1 Ziff. 1 GStG). Von der Veranlagungsbehörde ist somit der Zahlungsnachweis und die tatsächliche Höhe der bezahlten Beträge zu überprüfen. Ob die Zahlung innerhalb der Besitzesdauer erfolgte oder kurz nach der Veräusserung, ist unerheblich. Insofern kommt es auch nicht auf die Rechnungstellung und allfällige entsprechende Fälligkeiten an. Massgebend ist die während der Besitzesdauer vorgenommene Planung und der «Verkauf» dieser Planung an den Erwerber.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs gutzuheissen und demnach eine Steuer von Fr. 526356.- zu veranlagern ist. Dementsprechend hat die Kommission die Rückzahlung samt Zins zu berechnen. Die Kosten des Verfahrens sind gemäss § 33 GStG i.V. mit § 92 StG der Einwohnergemeinde Steinhausen aufzuerlegen.

(Verwaltungsgericht, 28. März 1996)