Urteilskopf

101 Ia 1

1. Urteil vom 29. Januar 1975 i.S. Bentom AG gegen Einwohnergemeinde Zug und Rekurskommission des Kantons Zug.
Regeste (de):
Art. 4 BV. Grundstückgewinnsteuer.

Wieweit ist das Honorar des Generalunternehmers bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendung anzurechnen? Auf die Besteuerung eines künstlichen, fiktiven Gewinnes darf die Praxis der Steuerbehörden nicht hinauslaufen (E. 3). Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich auch ohne strikten Nachweis beanspruchen, dass zumindest ein wesentlicher Teil des üblichen Generalunternehmerhonorars als wertvermehrende Aufwendung angerechnet wird (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Impôt sur les gains immobiliers.

Dans quelle mesure les honoraires de l'entrepreneur général peuvent-ils être pris en considération, pour la détermination de l'impôt sur les gains immobiliers, en tant que facteur d'augmentation de la valeur de l'immeuble? La pratique des autorités fiscales ne peut pas aller jusqu'à imposer un gain artificiel et fictif (consid. 3). Le contribuable peut exiger, en principe même sans preuve stricte, que pour le moins une part importante des honoraires usuels de l'entrepreneur général soit prise en considération comme facteur d'augmentation de valeur d'un immeuble (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 4 Cost. Imposta sul profitto immobiliare.

In quale misura può essere considerata come fattore d'aumento del valore dell'immobile, in sede di determinazione dell'imposta sul profitto immobiliare, la mercede dovuta all'appaltatore generale? La prassi delle autorità fiscali non può comportare la tassazione di un utile artificiale e fittizio (consid. 3). Il contribuente può esigere, in linea di principio senza neppur dover fornire una prova rigorosa, che almeno una parte importante della mercede usuale dell'appaltatore generale sia considerata quale fattore d'aumento del valore dell'immobile (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 1

Die Firma Bentom AG in Walchwil verkaufte 1970 dem Pensions-Fonds der Firma Nestlé ein Grundstück in Zug. Gemäss Werkvertrag übernahm sie es, als Generalunternehmerin

auf dem verkauften Grundstück ein 20-Familienhaus für den Käufer zu errichten. Aus dem Verkauf des Grundstücks ergab sich für sie ein Grundstückgewinn. Nach § 8 des Reglements über die Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde Zug vom 2. Mai 1962 (im folgenden kurz: Reglement) ist der Grundstückgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die sich aus Erwerbspreis und Aufwendungen ergebenden Anlagekosten übersteigt. Die Bentom AG verlangte im Steuerverfahren, dass ein Generalunternehmerhonorar von 5% der Baukostensumme als Aufwendung berücksichtigt werde; die Einschätzungskommission rechnete aber nur 1% an. Auf Rekurs hin änderte die Rekurskommission des Kantons Zug die Veranlagung zu Ungunsten der Bentom AG ab, indem sie überhaupt kein Generalunternehmerhonorar als Aufwendung berücksichtigte, da eine wertvermehrende Tätigkeit der Bentom AG in ihrer Funktion als Generalunternehmerin nicht nachgewiesen sei. Mit staatsrechtlicher Beschwerde gestützt auf Art. 4 BV verlangt die Bentom AG die Aufhebung dieses Entscheides.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. ...

2. a) Nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 des Zuger Reglements sind als Aufwendungen anrechenbar die "Aufwendungen für Bauten... und andere dauernde und wertvermehrende Verbesserungen des Grundstücks". Soweit die Errichtung eines Gebäudes im engern Sinn in Frage steht, wird nicht nur das Entgelt für die Arbeit der Bauhandwerker, sondern auch das Honorar des Architekten als wertvermehrende Bauaufwendung anerkannt. Die Zuger Behörden haben entsprechend dieser Praxis das gesamte Architektenhonorar angerechnet.
Fraglich ist, ob und allenfalls wieweit auch das Honorar eines Generalunternehmers bei der Bestimmung der Anlagekosten mitzurechnen ist. In dem von der Beschwerdeführerin erwähnten Urteil vom 20. Dezember 1972 i.S. Müller hat das Bundesgericht zu dieser Frage nicht abschliessend Stellung genommen. Es führte aus, so gut wie anerkanntermassen im allgemeinen ein Architektenhonorar anzurechnen sei, werde in der Regel auch das Honorar eines Generalunternehmers in Rechnung zu stellen sein. Das Bundesgericht überliess es aber

der kantonalen Behörde, über die Anrechenbarkeit des Honorars zu entscheiden. Im vorliegenden Fall ist die Frage nun zu beantworten. Dabei kann das Bundesgericht nur prüfen, ob die Rekurskommission bei Anwendung des Reglements den Art. 4 BV verletzt habe. Das träfe zu, wenn die Auslegung unhaltbar, mit sachlichen Gründen nicht zu rechtfertigen und damit willkürlich wäre. b) Die Rechtsnatur des Generalunternehmervertrags und die Leistung des Generalunternehmers können verschiedenartig sein (MOSIMANN, Der Generalunternehmervertrag im Baugewerbe, Diss. Zürich 1972, S. 75 ff.). Der Generalunternehmer kann selber handwerkliche Herstellungsarbeiten leisten, er kann als Architekt tätig sein, er kann die gesamte Herstellungsarbeit betriebsfremden Personen überlassen und seine Tätigkeit auf die Koordination der Bauarbeiten und die Aufsicht beschränken. Soweit der Generalunternehmer für von ihm oder von Dritten ausgeführte handwerkliche Herstellungsarbeit Rechnung stellt, ist es klar, dass die entsprechenden Kosten als Aufwendung anzurechnen sind.

3. Nach dem Reglement können alle Aufwendungen, auch Bauaufwendungen, nur zu den Anlagekosten gerechnet werden, wenn und soweit sie wertvermehrend sind. Diese Ordnung hat zur Folge, dass der Veräusserer

eines überbauten Grundstücks bei der Berechnung des Gewinns unter Umständen gewisse Kosten nicht anrechnen kann, die er für die Errichtung der Baute auslegte. Im allgemeinen werden aber Aufwendungen, die keine Wertvermehrung bewirkten, auch ohne Einfluss auf den bei späterer Veräusserung erzielten Preis sein. Da für die Gewinnberechnung vergleichbare Werte gegenüberzustellen sind, lässt es sich auf Grund allgemeiner Erfahrung sachlich rechtfertigen, dass nur wertvermehrende Aufwendungen zu den Anlagekosten gerechnet werden. Die Beschwerdeführerin kritisiert denn auch diese Ordnung des Reglements nicht, die mit jener anderer Grundstückgewinnsteuererlasse übereinstimmt. a) Nach der vertretbaren Auffassung der Rekurskommission besteht ein wesentlicher Teil der Leistung des Generalunternehmers darin, dass er den Bauherrn gegen gewisse Risiken des Bauens absichert, indem er die Gewähr für Qualität, Einhaltung von Preis und Bautermin übernimmt. Diese Leistung hat, wie noch ohne Willkür angenommen werden kann, im

allgemeinen keine Wertvermehrung des Grundstücks zur Folge, sondern entlastet lediglich den Bauherrn von einem Risiko. Soweit das Honorar des Generalunternehmers die blosse Übernahme eines Risikos abgilt, kann es bei der Berechnung der Anlagekosten, zumindest ohne Verletzung von Art. 4 BV, unbeachtet gelassen werden. b) Die Beschwerdeführerin hat sich mit der Organisation der Bauarbeiten und der Bauaufsicht beschäftigt. Es ist zu prüfen, ob und allenfalls wieweit der Teil des Honorars als wertvermehrende Aufwendung anzurechnen ist, der für diese Tätigkeit verlangt wurde. Koordination der Bauarbeiten, Organisation und Aufsicht gehören auch zum Arbeitsbereich des Architekten. Im zu beurteilenden Fall verlangte der Architekt gemäss SIA-Vertrag u.a. ein Honorar für Verhandlungen mit Behörden, Unternehmern und Dritten, für Vergebung von Arbeiten, Abschluss von Verträgen und Bestellungen, Koordination der Arbeiten von Spezialisten, Oberaufsicht über die Ausführung und über die örtliche Bauführung. Für diese Arbeiten berechnete der Architekt das volle Honorar gemäss SIA-Tarif. Die Rekurskommission entschied unter Hinweis auf ein neueres Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts (Rechenschaftsbericht 1972 Nr. 44), ein Generalunternehmerhonorar könne nicht als wertvermehrende Aufwendung angerechnet werden, soweit es sich auf Arbeiten bezieht, für welche bereits der Architekt sein volles Honorar berechnet hat. Anders wäre es nur dann, wenn der Generalunternehmer den Architekten derart entlastet hätte, dass dieser seinen Honoraransatz senkte. Diese Auslegung des Reglements ist nicht unhaltbar, und die Beschwerdeführerin beanstandet sie ihrerseits nicht. Die Rekurskommission hat demnach den Art. 4 BV nicht verletzt, indem sie das Generalunternehmerhonorar nicht anrechnete, soweit es Arbeiten betraf, für die bereits der Architekt sein volles Honorar berechnet hatte. c) Der Bauherr führt im allgemeinen gewisse Arbeiten aus (z.B. Wahl der Überbauungsart und der Handwerker, Zahlungsverkehr, Bau-Oberaufsicht), ohne dass er hiefür bei der Gewinnberechnung einen Lohn als wertvermehrende Aufwendung geltend machen könnte (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N 24, 92 und 114 zu § 166; nicht veröffentlichtes Urteil Müller vom 20. Dezember 1972, S. 15). Es ist nicht unhaltbar, wenn die Rekurskommission, wiederum in Übereinstimmung

mit der Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts (Rechenschaftsbericht 1972 Nr. 44), entschied, soweit der Bauherr solche Aufgaben einem Generalunternehmer übertrage, könne dessen Honorar nicht als wertvermehrende Aufwendung angerechnet werden. Eine Ausnahme besteht nach der vertretbaren Ansicht der kantonalen Behörde nur dann, wenn wegen der Art oder des Umfangs des Bauvorhabens dem Bauherrn nicht zugemutet werden kann, auf die Unterstützung einer fachkundigen Person zu verzichten. Auch diese Erwägung des angefochtenen Entscheids ist unter dem Gesichtswinkel des Art. 4 BV nicht zu beanstanden. Die Ausle-

gung des Reglements hält demnach an sich auf der ganzen Linie vor der Verfassung stand. Insgesamt wird allerdings der Begriff der wertvermehrenden Aufwendung derart stark eingeschränkt, dass er einen praktischen Sinn weitgehend verliert. Die Zuger Behörden stellen zu sehr auf das Kriterium der Wertvermehrung ab; ihre Praxis berücksichtigt nicht, dass es auch notwendige Aufwendungen gibt, die zu keiner Wertvermehrung führen - etwa wenn eine wenig sachgemässe Bauleitung oder unerwartet auftretende Bauschwierigkeiten die Kosten erhöhen. Auch wenn ein Bauherr gerade zur Überwachung des Architekten noch einen Generalunternehmer beizieht und dafür bezahlt, wird dadurch keine direkte Wertvermehrung erreicht. Auf die Besteuerung eines fiktiven Gewinns darf die Praxis der Zuger Behörden jedoch nicht hinauslaufen (vgl. BGE 95 I 136 E. 6b). Die Steuerbehörden haben den wirklich erzielten Gewinn zu besteuern und nicht zu untersuchen, inwiefern Aufwendungen gerechtfertigt waren oder nicht, bzw. ob mit geringerem Aufwand das gleiche zu erreichen gewesen wäre.

4. Die Rekurskommission stellte in tatsächlicher Hinsicht fest, die Beschwerdeführerin habe keine konkreten Arbeiten geltend gemacht, für deren Ausführung nicht bereits der Architekt Rechnung gestellt habe oder die selber auszuführen für den Bauherrn unzumutbar gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin beanstandet an sich diese tatsächliche Feststellung nicht. Sie macht aber geltend - und das ist im Grunde die einzige Rüge, die sie vorbringt -, die Rekurskommission habe an den Beweis fast unüberwindliche Anforderungen gestellt, da es sehr schwierig sei, im einzelnen nachzuweisen, welche nicht bereits anderswie angerechneten wertvermehrenden

Arbeiten der Generalunternehmer geleistet habe. Diese Rüge ist begründet. Die Einschätzungskommission, der sich die Beweislage nicht anders darbot als der Rekurskommission, rechnete, "um allen Eventualitäten Rechnung zu tragen", ermessensweise ein Generalunternehmerhonorar von 1% der honorarberechtigten Baukosten als wertvermehrende Aufwendungen an. Damit wurde - wenn auch minimal - dem Umstand Rechnung getragen, dass es für den Generalunternehmer und den Bauherrn ausserordentlich schwierig, unter Umständen fast unmöglich sein kann, den Nachweis wertvermehrender Aufwendung zu erbringen, für welche nicht schon der Architekt honoriert wurde, oder welche auszuführen Sache des Bauherrn gewesen wäre. Die Annahme, dass der Generalunternehmer, abgesehen von der vom Architekten oder an sich vom Bauherrn zu leistenden Arbeit, im zu beurteilenden Fall überhaupt keine Leistung erbracht habe, die in einer Wertvermehrung des Gebäudes ihren Niederschlag fände, ist mit den tatsächlichen Verhältnissen und der allgemeinen Erfahrung in solchem Widerspruch, dass sie sich sachlich nicht rechtfertigen lässt. Schon die Anrechnung durch die Einschätzungskommission erscheint als zu tief; um so mehr ist es unhaltbar, dass die Rekurskommission bei gleicher Beweislage den erstinstanzlichen Entscheid abänderte und der Beschwerdeführerin auch diese Mindestanrechnung verweigerte. Der Steuerpflichtige kann - soweit wie hier keine besonderen Umstände dagegen sprechen - auch ohne genauen Nachweis beanspruchen, dass zumindest ein wesentlicher Teil des üblichen Generalunternehmerhonorars bei der Gewinnermittlung als Wertvermehrende Aufwendung angerechnet wird. Wie die Rekurskommission in ihrem Entscheid vom 1. März 1974 i.S. Handels- und Verwaltungs AG Zug selbst festgestellt hat, wird ein Betrag von 5% der Baukosten allgemein als üblicher Ansatz für das Generalunternehmerhonorar betrachtet. Die Beschwerde ist also gutzuheissen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Rekurskommission vom 5. Juli 1974 aufgehoben.