

BGer 2C_1031/2020 vom 25. Februar 2021

Bundesgericht, 2021-02-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1031_2020

FR: TF 2C_1031/2020 du 25 février 2021

IT: TF 2C_1031/2020 del 25 febbraio 2021

Erwägungen

E. 1.1

Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]).

E. 1.2

Zur Beschwerde befugt sind im Bereich des harmonisierten Steuerrechts von Kantonen und Gemeinden gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG die steuerpflichtige Person, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung. Damit eine Gemeinde als zuständige Behörde im Sinne dieser Norm und von Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG gilt, bedarf es einer ausdrücklichen Ermächtigung im materiellen Recht des Kantons. Wo eine kantonale oder kommunale Steuer Streitgegenstand bildet, ist überdies erforderlich, dass der Gemeinde bei der Erhebung dieser Steuer besondere Kompetenzen bzw. ein eigener Anwendungsspielraum zukommen (BGE 136 II 274 E. 3.4 S. 277). Beide Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall gegeben: § 214 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) räumt der betroffenen Gemeinde im Bereich der Grundstückgewinnsteuer das Recht ein, gegen einen Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts Beschwerde beim Bundesgericht zu führen. Ebenso verfügt eine Gemeinde des Kantons Zürich bei der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, gestützt auf das Steuergesetz von 1997, über einen gewissen Freiraum (Urteile 2C_874/2014 vom 18. April 2016 E. 1.3; 2C_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.4). Die Belegenheitsgemeinde ist damit zur vorliegenden Beschwerde legitimiert.

E. 1.3

Die heutige A1._____ AG ist die Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen Steuerpflichtigen. Aufgrund der Universalsukzession, die mit der Fusion einherging (Art. 3 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [FusG; SR 221.301]), ist die Rechtsnachfolgerin in der vorliegenden Angelegenheit passivlegitimiert (Urteil 2C_705/2017 vom 10. August 2018 E. 1.1). Dasselbe geht aus dem kantonalen Recht hervor (§ 59 Abs. 3 StG /ZH: "Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, sind die von ihr geschuldeten Steuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten").

E. 1.4.1

Die Vorinstanz hat die Beschwerde der Belegenheitsgemeinde abgewiesen. Sie hatte dabei einen Rückweisungsentscheid zu beurteilen. Nach dem Grundsatz der Einheit des Verfahrens (BGE 143 II 425 E. 1.3 S. 428; 138 II 501 E. 1.1 S. 503) erstreckt die prozessuale Eigenschaft als Rückweisungsentscheid sich auf die nachfolgenden

Rechtsmittelverfahren (Urteile 2D_48/2020 vom 23. November 2020 E. 2.1; 2C_287/2018 vom 21. September 2018 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 144 I 340). Rückweisungsentscheide schliessen das Verfahren nicht ab, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um einen Zwischenentscheid handelt (BGE 144 IV 321 E. 2.3 S. 328 f.). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben.

E. 1.4.2

Wenn der oberinstanzliche Rückweisungsentscheid materiellrechtliche Vorgaben enthält, so kann dies für die Unterinstanz einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG bewirken. Denn die Unterinstanz ist gehalten, einen ihres Erachtens rechtswidrigen Entscheid zu treffen, zu dessen Anfechtung sie in der Folge nicht befugt wäre. Die steuerpflichtige Person hat regelmässig keinen Anlass, den neu zu erlassenden Entscheid anzufechten, wenn er zu ihrem Vorteil ausfällt. Im Ergebnis könnte der unter Umständen rechtswidrige Entscheid keiner bundesgerichtlichen Überprüfung unterzogen werden, weshalb die Legitimation der Unterinstanz zur Anfechtung des Rechtsmittelentscheids, der in der Rückweisungssache ergangen ist, zu bejahen ist (BGE 145 I 239 E. 3.3 S. 242).

E. 1.4.3

Eine derartige Konstellation liegt hier vor: Das Steuerrekursgericht und mit ihm das Verwaltungsgericht sind zur Auffassung gelangt, dass die Steuerpflichtige als gewerbsmässige Grundstückhändlerin im Sinne von § 221 Abs. 2 StG /ZH zu qualifizieren sei. Der Belegenheitsgemeinde, die in diesem Punkt anderer Ansicht ist, muss es möglich sein, gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts an das Bundesgericht zu gelangen. Auf ihre Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.5

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.6.1

Kantonales oder kommunales Recht stellt im bundesgerichtlichen Verfahren, von hier nicht entscheidwesentlichen Ausnahmen abgesehen (Art. 95 lit. c und d BGG), keinen eigenständigen Beschwerdegrund dar. Das Bundesgericht prüft solches Recht nur daraufhin, ob dessen Auslegung und/oder Anwendung zur Verletzung von Bundesrecht führt (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 108 E. 4.4.1 S. 112 f.). Zum Bundesrecht in diesem Sinn zählen auch die verfassungsmässigen Individualrechte. Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (BGE 146 I 11 E. 3.1.3 S. 14).

E. 1.6.2

Das Bundesgericht prüft die Auslegung und Anwendung des kantonalen oder kommunalen Rechts auf die Vereinbarkeit mit den verfassungsmässigen Individualansprüchen hin aber nur, soweit die beschwerdeführende Person eine solche Rüge überhaupt vorbringt und ausreichend begründet (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des

angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 146 III 303 E. 2 S. 305). Bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid ist nicht zu hören und führt zum Nichteintreten auf die Eingabe (BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 92).

E. 1.7

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 146 I 83 E. 1.3 S. 86). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (BGE 146 V 240 E. 8.2 S. 249). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 146 III 73 E. 5.2.2 S. 80; vorne E. 1.6.2). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2018 die Anforderungen an einen gewerbmässigen Grundstückshändler erfüllte, wie sie sich aus § 221 Abs. 2 StG /ZH ergeben.

E. 2.2.1

Gemäss § 221 Abs. 2 StG /ZH gilt: "Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben."

E. 2.2.2

Eine harmonisierungsrechtliche Vorgabe zu § 221 Abs. 2 StG /ZH fehlt, wie das Bundesgericht unlängst bei Auslegung und Anwendung dieser Norm festgestellt hat (Urteil 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 3.4.2). Es handelt sich dabei, zumindest der Form nach, um kantonales Recht. Zu den "mit der Liegenschaft zusammenhängenden Aufwendungen" zählen namentlich die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten, die Schuldzinsen, Baurechtszinsen, Mäklerhonorare und alle Steuern, falls und soweit diese durch das Grundeigentum hervorgerufen werden (Gewinnsteuer von Bund, Kanton und Gemeinde, Kapitalsteuer von Kanton und Gemeinde, Grundstückgewinnsteuer und Liegenschaftssteuer von Kanton und Gemeinde usw.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 135 ff. zu § 221 StG /ZH, insb. N.140). Die steuerpflichtige Person verfügt, sofern sie als Grundstückshändlerin qualifiziert, über ein Wahlrecht. Sie kann die Option dahingehend ausüben, dass sie die genannten Positionen als Aufwand in der Grundstückgewinnsteuer oder als Aufwand in der Gewinnsteuer geltend macht (zum Ganzen: Urteil 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 2.3.1).

E. 2.3.1

Das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden und das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht kennen denselben Begriff des gewerbsmässigen Grundstückhändlers. Es handelt sich damit um einen bundesrechtlichen Begriff, den das Bundesgericht mit freier Kognition prüfen kann (Art. 106 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.5). Bei einem solchen Grundstückhändler kann es sich um eine natürliche oder eine juristische Person handeln (Urteile 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 3.6.2). Die bereichsspezifischen Merkmale des gewerbsmässigen Grundstückhandels bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen (durch aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Realisieren eines Projekts oder durch Erwerb eines bereits realisierten Projekts, um es baldmöglichst unter Ausnützung der Marktlage gewinnbringend zu veräussern), in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Grundstückhandels zur hauptsächlichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der kurzen Besitzesdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder der Wiederanlage der realisierten Gewinne in gleichartige Objekte. Erforderlich ist eine Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 6a S. 124; 122 II 446 E. 3b S. 449 f. ; 96 I 655 E. 2 S. 658 ff.). Hinzu kommt, dass die Planung von Überbauungen im Rahmen eines Baukonsortiums (Art. 530 ff. OR) ein gewichtiges Indiz für Grundstückhandel ist (Urteile 2C_550/2016 / 2C_551/2016 vom 8. März 2017 E. 4.2; 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.6), auch wenn nur einzelne Objekte betroffen sind und diese über längere Zeit gehalten werden.

E. 2.3.2

Was auf die eigentlichen gewerbsmässigen Grundstückhändler zutrifft, die ausschliesslich Handel betreiben, gilt in gleicher Weise für die Generalbauunternehmer. Solche erstellen ein Entwicklungsprojekt auf eigene Rechnung (Urteil 2C_152/2019 vom 20. September 2019 E. 5.3), um es anschliessend an Investoren - beispielsweise an eine Personalvorsorgeeinrichtung, eine Immobiliengesellschaft oder einen Anlagefonds - zu veräussern (Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 4.2.3). Kein gewerbsmässiger Grundstückhandel liegt dagegen in der bloss passiven Anlage der Objekte, d.h. in der Vermietung oder Verpachtung (zum Ganzen: Urteile 2C_1021/2019 vom 30. Oktober 2020 E. 5.3; 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.3; 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.2).

E. 2.3.3

Die Vorinstanz hat detailliert aufgezeigt, dass die Steuerpflichtige mit den beiden Objekten keine "klassischen Anlageliegenschaften" gehalten hat. Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, welche die Belegenheitsgemeinde nicht bestreitet und die daher insofern für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.7), erzielte die Steuerpflichtige mit dem ersten Objekt während der zweijährigen Haltedauer keinerlei Ertrag. Dies hat damit zu tun, wie aus den Umständen hervorgeht, dass das Objekt erst zu erstellen war, ehe die Steuerpflichtige es verkaufen konnte. Das zweite Objekt warf während der Haltedauer lediglich den Zins aus der Vermietung des Parkplatzes ab. Bei einer Anfangsinvestition von Fr. 7'500'000.-- und einem Mietertrag von Fr. 200'000.-- (Sachverhalt, lit. B) ergab sich eine Bruttorendite von lediglich rund 2,7 Prozent, was verdeutlicht, dass es sich kaum ernstlich um ein Anlageobjekt gehandelt haben kann. Die Nutzung war vorübergehender Natur und endete mit der Ausführung des Projekts.

E. 2.3.4

Die Belegenheitsgemeinde weist in diesem Zusammenhang - an sich mit Recht - auf die geübte Buchungspraxis hin. Wiederum nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz hatte die Steuerpflichtige beide Objekte unter ihrem Anlagevermögen ausgewiesen. Die Belegenheitsgemeinde schliesst daraus, dass es sich um Anlageobjekte gehandelt haben müsse, ansonsten die Grundstücke im Umlaufvermögen eingestellt worden wären. Dazu ist folgendes zu sagen: Von Handelsrechts wegen müssen einerseits die flüssigen Mittel, andererseits die Aktiven, die voraussichtlich

innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden, als

Umlaufvermögen bilanziert werden (Art. 959 Abs. 3 Satz 1 OR). Im Umkehrschluss ergibt sich, dass Aktiven, die nicht innerhalb der nächsten zwölf Monate verkäuflich sind, im Anlagevermögen auszuweisen sind (Art. 959 Abs. 3 Satz 2, Art. 960d Abs. 1 und 2 OR ; Ulrike Stefani, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, N. 47 zu Art. 959 OR ; ähnlich Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, N. 367).

E. 2.3.5

Die Steuerpflichtige hatte Werke zu aktivieren, die sich erst in der Phase der Entstehung befanden. Im Fall des ersten Grundstücks ging es um die Ausführung des baubewilligten Projekts, im Fall des zweiten Grundstücks um die Erstellung des Projekts und die Erlangung der Baubewilligung. Zu derartigen Konstellationen lassen sich dem Handelsrecht keinerlei ausdrückliche Bestimmungen entnehmen. Entsprechend ist umstritten, ob "

work in progress " anhand der Herstellungskosten, ohne oder mit Teilgewinnrealisierung, oder anhand der "

Percentage of completion "-Methode (POC) zu aktivieren sei (Tobias Hüttche, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler, N. 9 ff. zu Art. 960c OR). Die Diskussion dreht sich in der Literatur hauptsächlich um Fertigungsaufträge, also um Arbeiten, die im Auftrag Dritter ausgeführt werden. Vorliegend hat die Steuerpflichtige die Arbeiten aus eigenem Antrieb ausgeführt, dies in der Absicht, im einen Fall das bebaute Grundstück, im anderen Fall das Grundstück mit baureifem Projekt zu veräussern. Unter vergleichbaren Umständen hat die kantonale Praxis entschieden, dass eine Zuweisung zum Umlaufvermögen ausscheide, da keine Auftragsarbeit vorliege (Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 5. Dezember 1996, in: StE 1997 B 23.43.1 Nr. 5; zitiert bei Hüttche, a.a.O., N. 8 zu Art. 960c OR).

E. 2.3.6

Zum Punkt "Anlagevermögen" ist festzuhalten, dass es jedenfalls nicht als zwingend erscheint, im Bau befindliche Objekte bzw. in der Entwicklung stehende Projekte, die aus eigenem Antrieb realisiert werden, im Umlaufvermögen zu aktivieren. Anders als etwa ein Objekt, das in schlüsselfertigem Zustand erworben und jederzeit veräussert werden kann, handelt es sich bei entstehendem Vermögen noch nicht um ein Handelsobjekt im eigentlichen Sinn. Zur Handänderung kann es in solchen Fällen regelmässig erst kommen, wenn ein Meilenstein erreicht ist (hier: Abschluss der Bauarbeiten bzw. Erlangung der Baubewilligung). Die Veräusserungsfähigkeit hängt vom

betrieblich-technischen Zustand des Objekts ab (allgemein dazu Urteil 2C_1001/2018 vom 30. Januar 2020 E. 6.3, wo in Bezug auf fertig erstellte Objekte vom "Verwendungszweck"

gesprochen wird). Ob und wie die Aktivierung erfolgt ist, ob das noch nicht vollständig realisierte Objekt als Umlauf- oder als Anlagevermögen behandelt wurde, kann für die Frage, ob gewerbsmässiger Grundstückshandel vorliege, nicht alleine entscheidend sein.

E. 2.3.7

Die Vorinstanz hat die weiteren Sachumstände dahingehend gewürdigt, dass die Steuerpflichtige planmässig und systematisch auf die Rentabilisierung der beiden Grundstücke hingewirkt habe. Dies ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden: Auch wenn die Planung ursprünglich auf das dauerhafte Nutzbarmachen des zweiten Grundstücks hingedeutet haben sollte, ging die Entwicklung in eine andere Richtung. Innerhalb verhältnismässig kurzer Zeit, nachdem die Baubewilligung vorlag, veräusserte die Steuerpflichtige das baureife zweite Grundstück an eine von ihr unabhängige Drittperson. Im Fall des ersten Grundstücks hatte sie dies getan, als der Bau vollendet war. Dass bei Veräusserung des ersten Grundstücks ein - verhältnismässig geringer - Verlust eintrat, kann der Steuerpflichtigen nicht zum Vorwurf gemacht werden. Die Belegenheitsgemeinde räumt selbst ein, dass es sich um einen "Notverkauf" mitten in der Finanzkrise gehandelt habe. So oder anders gilt, dass auch gewerbsmässige Grundstückshändler unter Umständen nicht zuwarten können, bis die Wirtschaftslage eine gewinnbringende Veräusserung zulässt. Nach der Logik der Belegenheitsgemeinde hätte ein längeres Zuwarten im Übrigen zum Ausdruck gebracht, dass kein Umlaufvermögen vorliege, weshalb

aus diesem Grund kein gewerbsmässiger Grundstückshandel gegeben sein könne. Ein starres Festhalten an der Zwölf-Monate-Regel trägt namentlich dem Immobilienmarkt, auf welchem sich Objekte nicht zwangsläufig innerhalb eines Jahres verkaufen lassen, nur ungenügend Rechnung.

E. 2.4

Zusammenfassend hat die Vorinstanz in verfassungsrechtlich einwandfreier Beweiswürdigung und zutreffender Anwendung des Rechts befunden, die Steuerpflichtige habe im Zeitpunkt der Veräusserung des zweiten Objekts als gewerbsmässige Grundstückshändlerin zu gelten. Der angefochtene Entscheid ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Der Belegenheitsgemeinde, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis Vermögensinteressen wahrnimmt, können Kosten auferlegt werden (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die Steuerpflichtige ist zwar anwaltlich vertreten, sie hatte sich im bundesgerichtlichen Verfahren aber nicht zu äussern, da kein Schriftenwechsel veranlasst worden ist. Ihr steht daher keine Parteientschädigung zu.

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