

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.7 vom 24. August 2010

ZH Steuerrekursgericht, 2010-08-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2011.7](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2011.7)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.7 du 24 août 2010

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2011.7 del 24 agosto 2010

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Qualifikation als (ausserkantonaler) Liegenschaftenhändler. Eine ehemals als Holding gegründete und inaktiv gewordene Gesellschaft, die unter neuer Leitung innert fünf Jahren sieben Grundstücke erworben und nach einer Haltedauer von 2 1/2 bzw. 1 1/2 Jahren zwei Grundstücke bereits wieder verkauft und Anstalten getroffen hat, ein weiteres Grundstück zu verkaufen, betreibt zumindest im Sinn einer nicht unbedeutenden Nebentätigkeit Liegenschaftshandel und hat grundsätzlich Anspruch auf Anrechnung der besonderen Aufwendungen, die nur dem Liegenschaftenhändler zustehen. Rückweisung an Vorinstanz zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

## Erwägungen

### E. 2

GR.2011.7

- 5 - (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 156). Die Gewinnerzielung durch Erwerb und Veräusserung von Grundstücken kann auch einen Nebenzweck bilden, der aber immerhin einige Bedeutung haben muss. Die Qualifikation als interkantonaler Liegenschaftenhändler muss im Zeitpunkt der Handänderung gegeben sein (RB 2003 Nr. 107). Auf die Verhältnisse nach dem Verkauf kommt es bei der Beurteilung, ob eine (juristische) Person als Liegenschaftshändler einzustufen sei, grundsätzlich nicht an. Ist der Beurteilungszeitraum kurz und nicht aussagekräftig, müssen auch spätere Ereignisse berücksichtigt werden, sofern sie Rückschlüsse auf die Ziele des Händlers bzw. der Gesellschaft erlauben. Die besonderen, aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fliessenden Liegenschaftshändleraufwendungen kann der Liegenschaftshändler zudem nur dann bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen, wenn er während der gesamten Besitzdauer einen ausserkantonalen (Wohn-)Sitz hatte und in der gleichen Zeitperiode auch als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler behandelt wurde resp. einzustufen ist (RB 2003 Nr. 107). Letztere Voraussetzung muss auch erfüllt sein, wenn der innerkantonale oder ausserkantonale ansässige Liegenschaftshändler Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG geltend macht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 127).

### E. 3

a) Die Rekursgegnerin stützte sich bei ihrer Beurteilung ausschliesslich auf die Jahre 2005 bis 2007. Nach ihrer Auffassung kommt der Pflichtigen kein Liegenschaftshändlerstatus zu, weil sie von 2005 bis 2007 nur sechs Grundstücke für insgesamt Fr. 26.5 Mio. erworben, jedoch bis zum Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft keine weiteren Liegenschaften verkauft habe. Bei allen sechs erworbenen Liegenschaften seien nicht unbedeutende Mieterträge erzielt worden (zuletzt im Jahr 2007 brutto Fr. 1'782'862.-).

Unter Berücksichtigung des statutarischen Geschäftszwecks, der an erster Stelle die Beteiligung an Finanz- und Handelsgesellschaften im In- und Ausland vorsehe, und der tatsächlichen Verhältnisse seien die Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen Ausmass als Kapitalanlage und nicht als Handelsware erworben worden. Diese Einschätzung teilten auch die Steuerverwaltung des Kantons Zug und das kantonale Steueramt Zürich. b) Dieser Beurteilung kann nicht beigespflichtet werden. Dem statutarischen Sitz kommt vorliegend keine entscheidende Bedeutung zu, weil die Pflichtige spätestens nach dem Einzug von F in den Verwaltungsrat im Juni 2005 ihren Gesellschafts-

2 GR.2011.7

- 6 - zweck grundlegend geändert hat. Entgegen der Bezeichnung als Holdinggesellschaft ist sie seither ausschliesslich als Immobiliengesellschaft tätig. Der überwiegende Teil der Aktiven besteht aus Immobilien. Auch die Erträge stammen im überwiegenden Ausmass aus Mietzinseinnahmen und Verkaufserlösen von Liegenschaften. Die Pflichtige bemühte sich im Jahr 2010, den Gesellschaftszweck entsprechend zu ändern. Letztlich verzichtete die Pflichtige auf die Zweckänderung, da die Firma zur Vermeidung einer täuschenden Wirkung ebenfalls hätte abgeändert werden müssen. c) Nicht entscheidend sind die Beurteilungen der kantonalen Steuerämter Zug und Zürich, weil deren Einschätzung die kommunale Steuerbehörde nicht zu binden vermag (BGr, 22. März 2011, 2C.375/2010, www.bger.ch, E. 4.3). Im Übrigen ist anzumerken, dass die Frage nach dem Liegenschaftenhändlerstatus für die genannten Steuerbehörden nur ausscheidungsrechtlich (insbesondere bezüglich Bemessung der Händlerpauschale beim Verkauf einer Liegenschaft) von Bedeutung ist, da juristische Personen Kapitalgewinne bei der Veräusserung von Grundstücken ohnehin zu versteuern haben. d) Der von der Rekursgegnerin berücksichtigte Beurteilungszeitraum von drei Jahren (2005 bis 2007) erweist sich im vorliegenden Fall als zu kurz. Es können daraus keine Schlussfolgerungen gezogen werden, ob die Pflichtige die von Mitte 2005 bis 2007 erworbenen sechs Liegenschaften als Kapitalanlage oder teilweise als Handelsware erworben hat, zumal drei Käufe erst im Jahr 2007 erfolgten. Es sind deshalb auch die nachfolgenden Jahre in die Beurteilung mit einzubeziehen, weil Handelsobjekte nur für eine kurze Zeit (in der Regel zwischen zwei bis fünf Jahre) gehalten werden und diese für Liegenschaftenshandel typische Haltedauer Ende 2007 noch nicht abgelaufen ist. Anzumerken ist, dass selbst eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass während längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt werden, für sich allein betrachtet eine auf Liegenschaftenshandel gerichtete Tätigkeit nicht ausschliessen (BGE 125 II 113 E. 6c/cc, auch zum Folgenden). Im Liegenschaftenshandel kommt es nicht selten vor, dass ein Steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkauft, sei es zum Beispiel, weil er von Anfang an mit einem gewinnbringenden Verkauf erst in einer ferneren Zukunft rechnet, sei es, weil er die Grundstücke vorerst überbauen oder umbauen will oder weil eine geplante Überbauung auf unvorhergesehene Hindernisse stösst. 2 GR.2011.7

- 7 - e) Die Pflichtige hat von 2005 bis 2008 folgende sieben Grundstücke erworben: 2005 Objekt B Kaufpreis Fr. 4'750'000.- 2006 Objekt N Kaufpreis Fr. 5'350'000.- 2006 Objekt H Kaufpreis Fr. 8'000'000.- 2007 Objekt I Kaufpreis Fr. 2'350'000.- 2007 Objekt J Kaufpreis Fr. 2'050'000.- 2007 Objekt K Kaufpreis Fr. 4'000'000.- 2008 Objekt L Kaufpreis Fr. 7'400'000 Zwei dieser Grundstücke, nämlich die Liegenschaften in B und in L, hat sie am 19. Dezember 2007 und 30. November 2009 nach kurzer Haltedauer von 2 ½ bzw. 1 ½

Jahren für Fr. 7'500'000.- und Fr. 8'200'000.- bereits wieder veräussert. Ferner ist aktenkundig, dass sie sich seit 2009 um den Verkauf der Liegenschaft in H bemüht. Dar- aus ergibt sich, dass die Pflichtige entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin keine Immobiliengesellschaft im engen Sinn ist, deren überwiegender Zweck darin besteht, Grundstücke als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage zu halten (Rich- ner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 97). Vielmehr wird deutlich, dass die Pflichtige Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen Ausmass auch als Han- delsware verwendet. Dieser Zweck muss die Kapitalanlagetätigkeit nicht überwiegen. Die Pflichtige ist bei der vorliegenden Sachlage auch dann als Liegenschaftenhändlerin einzustufen, wenn sie den Handel mit Grundstücken nur als Nebentätigkeit betreibt. f) Die weiteren von der Rekursgegnerin angeführten Argumente ändern an dieser Beurteilung nichts. Zwar handelt es sich bei allen bisher erworbenen Grundstü- cken um Renditeobjekte (Mehrfamilienhäuser), die sich zur Kapitalanlage eignen. Bis 2008 hat die Pflichtige, bedingt durch hohe Schuldzinsen, Unterhaltskosten und Ab- schreibungen jedoch nur bescheidene Liegenschaftenerträge von netto Fr. 24'330.- (2005), Fr. 96'169 (2006), - Fr. 46'188.- (2007) und Fr. 40'145.- (2008) erzielt. Demge- genüber überstieg der im Jahr 2007 erzielte Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Lie- genschaft B die Nettomietträge um ein Mehrfaches, weist doch die Pflichtige in ihrer im Einspracheverfahren berichtigten Steuererklärung einen Gewinn (ohne wieder ein- gebrachte Abschreibungen) von rund Fr. 500'000.- aus. 2 GR.2011.7

- 8 -

#### **E. 4**

April 2011 (2C\_689/2010, www.bger.ch) rechtfertigen, über die Honorare der beauf- tragten Dritten hinaus gar keine Händlerpauschale anzurechnen. 2 GR.2011.7

- 9 - Folgedessen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Sache zur weite- ren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Rekursgeg- nerin zurückzuweisen.

#### **E. 5**

Da die Pflichtige mit ihrem Antrag auf Anrechnung von Liegenschaftenh-ändleraufwendungen obsiegt und der Ausgang des Verfahrens lediglich noch in Be- zug auf die Höhe der zu berücksichtigenden Anlagekosten unentschieden ist, wobei aber die Pflichtige am Ende allein schon wegen der zu berücksichtigenden Grund- stückgewinnsteuer und der direkten Bundesteuer überwiegend obsiegen wird, rechtfer- tigt es sich, die Gerichtskosten zu einem Viertel der Pflichtigen und zu drei Vierteln der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Infolge des überwiegenden Obsie- gens ist der Pflichtigen eine angemessene reduzierte Parteientschädigung zuzuspre- chen (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Pflichtige hinsichtlich der Liegenschaftenhändlerqualifikation weitgehend das im Einsprachever- fahren Vorgebrachte wiederholt hat. Die Eventualvorbringen zur Anfechtung der Er- messeneinschätzung bezüglich der wertvermehrenden Aufwendungen wären nicht von Erfolg gekrönt gewesen wären, weil detaillierte Angaben zum Zustand vor und nach dem Umbau fehlten. Diesbezüglich durfte das Steueramt auf Schriftlichkeit der Aufla- geantwort bestehen und eine mündliche Besprechung ablehnen. Die zur Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen unentbehrlichen detaillierten Angaben zu Lieferungen

und Leistungen und zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau erfordern einen bedeutenden zeitlichen Aufwand. Dieser Aufwand kann im Rahmen einer mündlichen Besprechung von üblicher Länge in der Regel nicht erbracht werden. Liegen die erforderlichen Fakten zur steuerlichen Beurteilung von baulichen Aufwendungen nicht vor, verbietet sich ausserdem die Anordnung eines Gutachtens (RB 1980 Nr. 69). Dieses Beweismittel dient nicht der Beschaffung von Schätzungsgrundlagen, die eine Beurteilung erst ermöglichen, sondern bezweckt vielmehr die Klärung einer streitigen steuerlichen Beurteilung bestimmter, rechtsgenügend dargelegter baulicher Aufwendungen.

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