

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.35 vom 19. Dezember 2017**

ZH Steuerrekursgericht, 2017-12-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2016.35](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2016.35)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.35 du 19 décembre 2017

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.35 del 19 dicembre 2017

## **Regeste**

Interkantonales Steuerrecht. Ausserkantonale Generalbauunternehmerin mit Betriebsstätte und Liegenschaften des Umlaufvermögens im Kanton. Grundstückhändlerpauschale auch bei interkantonaler Unternehmung, wenn Wertzuwachsgewinne objektmässig dem Lagekanton zuzuweisen sind. 8% als Obergrenze für die Händlerpauschale.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

1987 erwarb die Pflichtige 2,2 ha Bauland in der Gemeinde C. Im September und Dezember 2011 verkaufte sie die betreffenden Grundstücke an vier verschiedene institutionelle Anleger. Mit Totalunternehmerverträgen verpflichtete sie sich gleichzeitig, die Überbauung L mit insgesamt dreizehn Mehrfamilienhäusern und Tiefgaragen zu realisieren.

### **E. 3**

Am 3. Januar und am 8. Juni 2012 reichte sie die Grundstückgewinnsteuererklärungen für die vier Transaktionen ein. In den ersten, später korrigierten Grundstückgewinnsteuererklärungen wurden in allen vier Fällen Verluste ausgewiesen.

### **E. 4**

Nachdem die Voraussetzungen für die Gewährung der Händlerpauschale gegeben sind, muss deren Höhe überprüft bzw. abgeklärt werden, ob eine Erhöhung auf einen über 8% liegenden Wert als sachgerecht erscheint. a) aa) Die Gemeinde lässt als Händlerpauschale lediglich den üblichen Satz von 8% zu (d.h. 8% auf dem Erlös von Fr. 75'828'049.- = Fr. 6'066'244.-). Sie beruft 2 GR.2016.35

- 11 - sich darauf, dass gemäss gegenwärtiger Praxis der Belegenheitskanton nicht zu einer über die Pauschale hinausgehenden Übernahme verpflichtet sei. bb) Die Pflichtige vertritt demgegenüber die Auffassung, auf dieses Bundesgerichtsurteil könne im vorliegenden Fall nicht abgestellt werden. Im Urteil bestehe im Belegenheitskanton nämlich nur ein Spezialsteuerdomizil und nicht wie vorliegend eine Betriebsstätte. Sodann könne beim Vorliegen besonderer Gründe von der 8%-Pauschale nach oben oder nach unten abgewichen werden. Dem Liegenschaftenhändler bzw. Generalbauunternehmer stehe der Nachweis der effektiven Unkosten offen. cc) Richtig ist, dass es im Urteil 2C\_817/2014 um einen Sachverhalt geht, in dem im Lagekanton lediglich ein Spezialsteuerdomizil besteht. Die Frage, ob überhaupt ein Händlerpauschale geltend gemacht werden könne, wenn ein Generalbauunternehmer in einem Betriebsstättekanton eine Entwicklungsliegenschaft veräussere, wurde vorne in E. 3 bejaht. Es wurde gezeigt, dass bei objektmässiger

Zuweisung eines Wertzuwachsge- winns die Verwendung der Händlerpauschale durchaus auch dann Sinn macht, wenn Betriebsstätten vorhanden sind. Die Behauptung der Pflichtigen, aus dem Urteil 2C\_817/2014 könne für eine interkantonale Unternehmung nichts geschlossen werden, trifft daher nicht zu. Dass die Sachverhalte nicht absolut deckungsgleich sind, ändert daran nichts. b) Hinsichtlich der Höhe der Händlerpauschale vertritt die Pflichtige die Auf- fassung, 8% seien in ihrem Fall zu wenig. Als Totalunternehmerin habe sie höhere allgemeine Kosten, weil sie viele Leistungen selber erbringe, indem sie auf das Know- how der eigenen Ingenieure, Architekten und Planer setze. Durch den im Vergleich mit andern Konkurrenten grösseren intern erbrachten Anteil an Leistungen stiegen auch die Gemeinkosten, z.B. jene für die Leitung und für das Personalwesen, d.h. Kosten, die nicht direkt einzelne Projekte betreffen. Überdies habe die Pflichtige im vorliegen- den Fall auf eigenem Boden gearbeitet. Sie sei also Eigentümerin der Grundstücke gewesen, was auch für sie untypisch sei und die Vergleichbarkeit mit Branchenzahlen nochmals erschwere. Die Pflichtige verweist zur Stützung ihrer Thesen auf eigenes Zahlenmaterial, welches sich aufgrund der langjährigen projektbezogenen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen am Markt ergeben habe. Es handle sich dabei um Erfahrungszah- len, welche die Pflichtige auch in ihren Kalkulationen verwende. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung lasse ausdrücklich Abweichungen von den üblichen Pauschalen von 5% bzw. 8% gegen oben und unten zu. Im Detail gehe es um die folgenden Werte, die 2 GR.2016.35

- 12 - zusammen ein Total von 17.88% Zuschlagskosten ergäben, wie sie das auch in der Grundstückgewinnsteuererklärung geltend gemacht habe (nachfolgende Zahlen ge- mäss Beilage zur Grundstückgewinnsteuererklärung; im Rekurs selbst sind geringfügig abweichende Minimum-Maximum-Prozentsätze enthalten): Zuschlagskosten gemäss Beilage Grundstückgewinnsteuererklärung in % des Erlöses Fr. Allgemeine Geschäftskosten 9.90% 7'511'399.- Kostenanteil Niederlassungsleitung und Einkauf 1.50% 1'138'091.- Einkauf 0.40% 303'491.- Haftpflichtversicherungen 0.23% 174'507.- Projektentwicklungskosten 4.00% 3'034'909.- Kundendienst N 0.85% 644'918.- Kommerzielle Risiken 1.00% 758'727.- Total Zuschlagskosten 17.88% 13'566'042.-. Die Pauschale von 8% müsse daher auf 17.88% erhöht werden. Nur so sei si- chergestellt, dass Totalunternehmerleistungen der Pflichtigen, deren Marge mit der Gewinnsteuer zu erfassen sei, nicht fälschlicherweise mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert würden. c) aa) Wesentlich ist, dass es sich bei der Gewährung der Händlerpauschalen im Falle des ausserkantonalen Generalbauunternehmers/Liegenschaftenhändlers mit innerkantonalem Spezialsteuerdomizil am Lageort, d.h. ohne Betriebsstätte im Liegen- schaftenkanton, nur um einen interkantonalen Ausgleich handelt. Im selben Ausmass, als der Liegenschaftenkanton allgemeine Unkosten zu übernehmen hat, wird der Sitz- kanton von deren Anrechnung bei der Ertragssteuer entlastet (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, § 221 N 164). Das Institut ist seiner Konzeption nach ausschliesslich auf den Interessenausgleich zwischen den beiden Kantonen zugeschnitten, wogegen es auf keinerlei Bevorteilung der steuerpflichtigen Person hinzielt. Die anteilige Überbindung der Gemeinkosten kommt dogmatisch weder einem Abzug im Sinne von Art. 10 Abs. 1 StHG noch einer Aufwendung gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG oder einem Aufwand nach Art. 25 Abs. 1 StHG gleich (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.4.3; BGr, 12. Dezember 2014, 2C\_138/2014 = StR 2015, 353, E. 3.6.3). 2 GR.2016.35

- 13 - bb) Diese Aussagen können auf den hier vorliegenden Fall des ausserkantonalen Generalbauunternehmers, der im Kanton eine Betriebsstätte hat und der eine im Kanton gelegene Liegenschaft des Umlaufvermögens veräussert, übertragen werden: Auch hier geht es nur um einen interkantonalen Ausgleich, der sich aufdrängt, weil andernfalls der Lagekanton einen zu kleinen Anteil an Gemeinkosten zu übernehmen hat. Im selben Ausmass, als der Lagekanton mit der Händlerpauschale allgemeine Unkosten zu übernehmen hat, müssen der Sitzkanton und die übrigen Betriebsstättenkantone von deren Anrechnung bei der Ertragssteuer entlastet werden. Auch hier geht es nur um einen Interessenausgleich zwischen den Kantonen und nicht um eine Verteilung der steuerpflichtigen Person. Praktisch wird diese Entlastung des Sitzkantons und der Betriebsstättenkantone bewerkstelligt, indem nur derjenige Teil des Reingewinnes in die interkantonale Ausscheidung einfliesst, der nach der Aussonderung des (dem Lagekanton zuzuweisenden) Netto-Wertzuwachsgegewinns verbleibt. Indem nur ein Nettogewinn (d.h. ein um die Händlerpauschale reduzierter Wertzuwachsgegewinn) dem Lagekanton zugewiesen wird, ist sichergestellt, dass der verbleibende, quotenmässig auszuschheidende Gewinn bereits um den fraglichen Betrag der Gemeinkosten entlastet ist. So gelangt nur noch ein Teil der Gemeinkosten in die Steuerauscheidung und wird dort auf den Sitzkanton und die an der quotenmässigen Ausscheidung beteiligten Betriebsstättenkantone verteilt. cc) Dass es sich bei der Händlerpauschale nur um einen interkantonalen Ausgleich handelt, erklärt auch, weshalb in rein innerkantonalen Sachverhalten keine Händlerpauschale gewährt wird (vgl. z.B. Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers bei der Grundstückgewinnsteuer vom 9. März 2006, ZStB I Nr. 37/560 S. 2, Spalte "Innerkantonaler Liegenschaftenhändler"). dd) Im Falle interkantonomer Sachverhalte handelt es sich bei der Händlerpauschale aus Sicht des Pflichtigen um ein Nullsummenspiel, d.h. lediglich um eine Verschiebung von Steuersubstrat zwischen den beteiligten Kantonen, wenn man vereinfachend die Annahme trifft, die Steuerbelastungen bei der Grundstückgewinnsteuer im Lagekanton und bei der Ertragssteuer im Sitzkanton seien prozentual gleich hoch. d) Die Lösung mit der Händlerpauschale ist praktikabel und einfach: Im Lagekanton hat der Pflichtige das Recht, die Pauschale abzuziehen. Er muss im Wesentlichen nur dartun, dass er ein Liegenschaftenhändler/Generalbauunternehmer mit aus-

2 GR.2016.35

- 14 - serkantonomem Sitz ist. So wurde auch im vorliegenden Fall verfahren; die Gemeinde C hat in ihrer Veranlagung die Pauschale gewissermassen automatisch berücksichtigt. Auf der anderen Seite sieht die Veranlagungsbehörde des Sitzkantons (bzw. die federführende Veranlagungsbehörde im Fall von interkantonomer Unternehmen) bei ihrer Veranlagung sofort, dass ausserkantonale Grundstücke veräussert wurden. Dementsprechend kann sie den Gemeinkostenabzug im Lagekanton bzw. den Betriebsstättenkantonen ohne grössere Abklärung um die Händlerpauschale reduzieren. Die Verwendung der Pauschale hat den Vorteil, dass die Verhältnisse bereits im Voraus klar sind; die verschiedenen Behörden müssen die Veranlagungen der andern nicht abwarten. Im Gegensatz zur Regelung nach § 221 Abs. 2 StG braucht es keinen detaillierten Nachweis, welche Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer und welche bei der Gewinnsteuer abzuziehen sind. Diese Einfachheit spricht für eine zurückhaltende Praxis bei der Anpassung der Pauschalen. e) Im Entscheid vom 5. Dezember 1985 (ASA 56, 569) hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Liegenschaftskanton einen höheren Pauschalabzug zu gewähren hat, wenn der Liegenschaftenhändler dartun kann, dass ein Satz von 5% über einigige Jahre hinweg seinen

vertretbaren Aufwand nicht zu decken vermag. Mit bereits mehrfach erwähntem Urteil vom 25. August 2015, 2C\_817/2014 (E. 4.4.2) hat das Bundesgericht nun aber entschieden, dass der Belegenheitskanton keine Pflicht zur Übernahme von Gemeinkosten über die Pauschalen hinaus hat. Mit diesem Urteil muss die ältere Praxis, wonach dem Liegenschaftenhändler auch der Nachweis höherer Kosten offenstehe, als überholt betrachtet werden. f) Der Umstand, dass mit der Händlerpauschale nur ein interkantonaler Ausgleich stattfinden soll, der Aspekt der Praktikabilität und vor allem die neuere Praxisfestlegung des Bundesgerichts, wonach sich der Lagekanton nicht mehr als die Pauschale anrechnen lassen muss, führen dazu, dass eine Erhöhung der Pauschale auf einen Wert über 8% nicht zur Diskussion stehen kann. Die von der Gemeinde C gewährte Pauschale von 8% ist daher nicht zu beanstanden. g) Mit diesem Ergebnis erübrigt sich auch der Antrag der Pflichtigen auf Bezug eines Experten zur Verifizierung des von ihr verwendeten Zahlenmaterials. 2 GR.2016.35

- 15 -

## E. 5

a) aa) Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, dass die Gemeinde C das Massgeblichkeitsprinzip ausheble. Es gebe keine steuerrechtlichen Korrekturmöglichkeiten, die hier eine Abweichung vom eingereichten Jahresabschluss zuließen). Dieses Vorbringen stösst ins Leere: Die Grundstückgewinnsteuer stellt für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Kosten ab, nicht auf die Bilanz und Erfolgsrechnung der Pflichtigen. Zwar sind die Gewinnsteuer und die Grundstückgewinnsteuer lückenlos aufeinander abzustimmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216 - 226a N 24). Wie schon ausgeführt, ist vorliegend aber weder bewiesen noch auch nur behauptet, dass Gemeinkosten bei der Gewinnsteuer nicht abgezogen werden konnten, sich also durch die blosser Berücksichtigung der 8%-Pauschale eine Doppelbesteuerung ergeben habe. Es ist also nicht nachgewiesen, dass mit der Grundstückgewinnsteuerbelastung in die Erfolgsrechnung eingegriffen wird und Kosten deshalb nicht oder nicht vollumfänglich abgezogen werden konnten. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip kann daher nichts zugunsten der Pflichtigen abgeleitet werden. bb) Im Gegenteil erfordert die lückenlose Abstimmung von Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer, dass dieselben Aufwendungen nicht doppelt (einmal bei der Gewinnsteuer und einmal bei der Grundstückgewinnsteuer) abgezogen werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216 - 226a N 24). Weil die Pflichtige nicht dargetan hat, dass bei der Gewinnbesteuerung Gemeinkosten nicht abgezogen werden konnten, weil die Gemeinde C bei der Grundstückgewinnsteuer "nur" eine Pauschale von 8% gewährt hat, wäre mit einem weitergehenden Abzug die lückenlose Abstimmung nicht mehr gegeben. b) Die Pflichtige behauptet, sie werde durch die beschränkte Zulassung von Gemeinkosten gegenüber einem innerkantonalen Unternehmen benachteiligt. Auch das trifft nicht zu. Ein innerkantonales Unternehmen kann überhaupt keine Händlerpauschale geltend machen. Nach dem auch für ausserkantonale Personen geltenden § 221 Abs. 2 StG können bei der Grundstückgewinnsteuer zwar weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend gemacht werden, allerdings nur dann, wenn bei der Gewinnsteuer ausdrücklich darauf verzichtet wurde. Dass vorliegend auf einen Abzug bei der Gewinnsteuer verzichtet wurde oder dass ein solcher aus andern Gründen nicht möglich war, ist nicht nachgewiesen, weshalb § 221 Abs. 2 StG nicht zum Zug kommt. Auch der damit verwandte Einwand, durch das strikte Abstellen auf die

8%-Pauschale entstünde eine Doppelbesteuerung, ist nicht begründet: 2 GR.2016.35

- 16 - Gemeinkosten können im Rahmen der normalen Gewinnbesteuerung abgezogen werden; dass hier irgendwelche Gemeinkosten nicht abgezogen werden konnten, ist nicht behauptet. Soweit aber in irgendeinem Kanton – sei es im Lagekanton, im Sitzkanton oder in einem andern Betriebsstättekanton – diese Gemeinkosten abgezogen werden können, entsteht auch keine Doppelbesteuerung.

#### **E. 6**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rechtsmittels. Ausgangsmässig sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), der von vornherein keine Parteientschädigung zusteht. Für die Zusprechung einer solchen an die Rekursgegnerin bleibt ebenfalls kein Raum, da sich ihre Bemühungen darauf beschränkt haben, ihren Einspracheentscheid zu verteidigen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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