

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2013.173 vom 29. Mai 2007**

ZH Steuerrekursgericht, 2007-05-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2013.173](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2013.173)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2013.173 du 29 mai 2007

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2013.173 del 29 maggio 2007

## **Regeste**

Verkauf der Aktienmehrheit einer Immobiliengesellschaft (wirtschaftliche Handänderung) mit späterem Verkauf einzelner Grundstücke durch die Immobiliengesellschaft selber (zivilrechtliche Handänderung). Veräusserungskosten und kaufvertragliche Verpflichtung der verkaufenden Immobiliengesellschaft zur Tragung von (bereit aufgelaufenen und bis zum Abschluss des Quartierplanverfahren noch anfallenden) Quartierplankosten. Umfang der Freistellung des Wertzuwachsgewins bei der Gewinnsteuer. - Hat die Immobiliengesellschaft die Veräusserungskosten sowie eine Rückstellung für die kaufvertraglich zugesicherte Tragung der Quartierplankosten nicht aktiviert, sondern direkt den Grundstückbuchgewinn mindernd in der Erfolgsrechnung geltend gemacht hat, qualifizieren diese Aufwendungen nicht als (verdeckte) Abschreibungen. Eine gewinnsteuerrechtliche Erfassung dieser Aufwendungen ist nicht rechtmässig. Der Umfang der Freistellung des Wertzuwachsgewins im Rahmen der Besteuerung der zivilrechtlichen Handänderung bei der Immobiliengesellschaft ist auf den Nettozuwachsgewin während der gesamten Haltedauer des Grundstücks beschränkt. Der Umstand, dass die Aktionäre als eigenständige Steuersubjekte grundstückgewinnsteuerlich bereits einen höheren Wertzuwachs bis zum Datum der wirtschaftlichen Handänderung abgerechnet bzw. freigestellt erhalten (Differenz zwischen Verkehrswert vor 20 Jahren und Anlagekosten) haben, gebietet keine Freistellung über den Nettozuwachsgewin hinaus. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist auf Stufe Gewinnsteuer der Immobiliengesellschaft hinreichend Rechnung getragen, wenn bei dieser keinerlei Wertzuwachsgewin gewinnsteuerrechtlich erfasst wird.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

ST.2013.173 Entscheid 30. Juni 2015 Mitwirkend: Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiberin Christina Hefti In Sachen A, Rekurrentin, vertreten durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner, Bahnhofstrasse 28, Postfach 556, 6431 Schwyz, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Bau, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009

- 2 - hat sich ergeben: A. 1. Am 13. Januar 2004 übertrugen die Aktionäre der B Holding AG 100% des Aktienkapitals der Gesellschaft an die Erwerber C, D und E. Mit der Übernahme der B Holding AG und der durch diese beherrschten A AG (nachfolgend die Pflichtige) erwarben die Käufer indirekt ein in den Büchern der Pflichtigen erfasstes Immobilien-portfolio von 25 Liegenschaften in verschiedenen Zürcher Gemeinden. Aus

Anlass dieser sog. wirtschaftlichen Handänderung veranlagte der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde F mit Beschluss vom 29. Mai 2007 eine Grundstückgewinnsteuer von insgesamt Fr. 1'261'696.10 für den sich in der Gemeinde F befindlichen Teil dieses Immobilienportfeuilles. Für die im vorliegenden Rekursverfahren bedeutsame wirtschaftliche Veräusserung des baurechtsbelasteten Grundstücks Kat.Nr. 14959 im Halt von 8'925 m2 an der ....strasse 79 ging der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde F damals bei einem Erlös laut Steuererklärung von Fr. 9'200'000.- von einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 4'908'200.- und von wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 266'251.- aus. Für die im vorliegenden Rekursverfahren ebenfalls bedeutsame wirtschaftliche Veräusserung des Grundstücks Kat.Nr. 16300 im Halt von 14'777m2 an der .....strasse 22 ging der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde F damals bei einem Erlös laut Steuererklärung von Fr. 6'400'000.- von einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 5'982'571.79 und von wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 943'147.90 aus. Der sich aus letzterer Veräusserung ergebende Verlust wurde im Rahmen der Gesamtveräusserung mit Gewinnen aus der Veräusserungen anderer Liegenschaften des Immobilienportfeuilles in der Gemeinde F verrechnet.

### **E. 2.1**

Mit Kaufvertrag vom 27. Juli 2007 mit Grundbucheintragung vom 8. April 2009 verkaufte die Pflichtige das sich aus der Abparzellierung vom Grundstück Kat.Nr. 16300 ergebende Grundstück Kat.Nr. 17202 im Halt von 6'785m2 zum Preis von Fr. 4'715'575.- an die G AG. Mit Kaufvertrag und Grundbucheintragung vom

### **E. 2.2**

In der Grundstückgewinnsteuererklärung vom 27. Januar 2010 betreffend das Grundstück Kat.Nr. 17202 deklarierte die Pflichtige einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 1'023'739.82. Ausgehend vom Veräusserungserlös von Fr. 4'715'575.- gelangte sie zu diesem Ergebnis, indem sie bei den Anlagekosten den Erlös aus der wirtschaftlichen Handänderung am ursprünglichen Grundstück Kat.Nr. 16300 von Fr. 6'400'000.- aus dem Jahr 2004 wegen des sich darauf befindlichen baufälligen Gebäudes um Fr. 100'000.- auf Fr. 6'300'000.- reduzierte, diesen auf die Fläche des veräusserten Teils (Kat.Nr. 17202) umlegte (Fr. 2'892'704.88), wertvermehrende Aufwendungen und eine Mäklerprovision von insgesamt Fr. 116'498.15 sowie unter Berufung auf ihre Eigenschaft als innerkantonale Liegenschaftenhändlerin gemäss § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die erwartete Grundstückgewinnsteuer von Fr. 378'951.13 bzw. die direkte Bundessteuer von Fr. 303'681.02 hinzuzählte, was zu Anlagekosten von insgesamt Fr. 3'691'835.15 führte. Mit rechtskräftiger Grundstückgewinnsteueranlagung GR 2009/96 vom 26. März 2013 wurde die Grundstückgewinnsteuer antragsgemäss veranlagt. In der Grundstückgewinnsteuererklärung vom 14. April 2010 betreffend das Grundstück Kat.Nr. 14959 deklarierte die Pflichtige einen Verlust von Fr. 1'516'985.-. Ausgehend vom Veräusserungserlös von Fr. 9'200'000.- gelangte sie zu diesem Ergebnis, indem sie bei den Anlagekosten den Erlös aus der wirtschaftlichen Handänderung von Fr. 9'200'000.- aus dem Jahr 2004, Notariatskosten und eine Mäklerprovision von insgesamt Fr. 160'370.10, eine Rückstellung für die Kosten im Zusammenhang mit dem Quartierplanverfahren "I" sowie unter Berufung auf ihre Eigenschaft als innerkantonale Liegenschaftenhändlerin gemäss § 221 Abs. 2 StG die erwartete direkte Bundessteuer von Fr. 556'615.01 hinzuzählte, was zu Anlagekosten von insgesamt Fr. 10'716'985.11 führte. Unter Bezugnahme auf das Verwaltungsgerichtsurteil vom 25. August 2010 (SB.2009.00079),

welches bei einem rein innerkantonalen Sachverhalt die fehlende Möglichkeit der Verrechnung von Betriebsverlusten und Grundstücksgewinnen beanstandet hatte, beantragte die Pflichtige mit Schreiben vom 7. September 2010 die Verrechnung des Wertzuwachsgewins aus der Veräusserung des Grundstücks Kat. 17202 mit dem Verlust aus der Veräusserung des Grundstücks Kat. 14959 im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuerveranlagungen. 2 ST.2013.173

- 4 - 3. Zwischenzeitlich hatte die Pflichtige in ihrer Steuererklärung vom 29. Juli 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'651'462.- deklariert. Zu diesem Ergebnis war sie gelangt, indem sie vom Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 2009 von Fr. 11'772'592.- den Betrag von Fr. 10'121'130.- als Folge der beiden im Jahr 2009 getätigten Grundstückverkäufe freigestellt hatte. Den letzteren Betrag hatte sie dergestalt ermittelt, dass sie von den beiden "buchmässigen Gewinnen" aus den Veräusserungen der Liegenschaften von Fr. 4'255'350.- und Fr. 7'105'027.- gemäss eigenen Grundstücksgewinnsteuerabrechnungen die bereits bei den Grundstücksgewinnsteuerklärungen unter Berufung auf die Liegenschaftenhändlereigenschaft geltend gemachten Betreffnisse der direkten Bundessteuer im Umfang von Fr. 303'681.- und Fr. 556'615.- sowie der Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 378'951.- abzog.

#### **E. 4**

Zu prüfen bleibt, ob sich die vorstehende Korrektur überhaupt auf die Ermittlung des steuerbaren Gesamtgewinns der Pflichtigen für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009 auswirkt. Nebst dem bei der Gewinnsteuer wie vorstehend ermittelten steuerbaren Gewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Kat.Nr. 14959 im Umfang von Fr. 25'103.- ist auch der ordentliche Betriebsgewinn vor Steuern im Umfang von Fr. 2'120'615.71 gemäss Erfolgsrechnung, der bei der Gewinnsteuer steuerbare Gewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Kat.Nr. 17202 sowie die mit letzterer Veräusserung zusammenhängende Geltendmachung der hierauf entfallenden Grundstücksgewinnsteuer bzw. direkte Bundessteuer zu berücksichtigen. 2 ST.2013.173

- 13 - a) Werden die Veräusserungskosten für den Verkauf des Grundstücks Kat.Nr. 17202 (Notariatskosten, Abbruchkosten, Vermittlungsprovision) im vom kantonalen Steueramt tolerierten Umfang von Fr. 116'498.15 wie beim Grundstück Kat.Nr. 14959 nicht durch die Gewinnsteuer erfasst, so unterliegen der Gewinnbesteuerung lediglich noch die zwischen 1976 und 2001 auf dem Grundstück vorgenommenen Abschreibungen im auf den veräusserten Teil der ursprünglichen Parzelle anteiligen Umfang von (Fr. 2'520'641.- / 14'777 m<sup>2</sup> x 6'785 m<sup>2</sup> =) Fr. 1'157'376.-. b) Da die Pflichtige in ihrer Eigenschaft als innerkantonale Liegenschaftenhändlerin bei der Grundstücksgewinnsteuerveranlagung für das Grundstück Kat.Nr. 17202 unter Berufung auf § 221 Abs. 2 StG die hierauf entfallende Grundstücksgewinnsteuer im Umfang von Fr. 378'951.13 bzw. direkte Bundessteuer im Umfang von Fr. 303'681.02 erfolgreich zum Abzug hat bringen können (Prozessgeschichte A. 2.2, Prot. S. 3, vgl. auch Reduktion der Freistellung in T-act. 3/4), sind die entsprechenden Steuerrückstellungen gemäss Erfolgsrechnung um die entsprechenden Beträge zu kürzen (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 148 f.). Keine Rolle mehr spielt hierbei die im Rahmen des Einspracheverfahrens gewährte Abzugsfähigkeit einer Steuerrückstellung direkte Bundessteuer im Umfang von Fr. 556'615.01 für die Veräusserung des Grundstücks Kat.Nr. 14959. Das kantonale Steueramt hat hiermit lediglich das seitens der Pflichtigen aufgrund der vorsorglichen

Geltendmachung dieses Steuerbetrags bei der Grundstückgewinnsteuer zu gering deklarierte Freistellungsvolumen nach oben korrigiert, als sich die Erfolglosigkeit dieses Unterfangens abgezeichnet hatte. Aufgrund der in der Erfolgsrechnung deklarierten ordentlichen und ausserordentlichen Gewinne ist davon auszugehen, dass die Rückstellung direkte Bundessteuer im Umfang von Fr. 556'615.01 im ausgewiesenen Gesamtbetrag für Steuern/Steuerückstellungen gemäss Erfolgsrechnung im Umfang von Fr. 1'354'552.60 mit enthalten sein muss. c) Zusammenfassend ergibt sich der nachfolgende steuerbare Gewinn der Pflichtigen für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009: - ordentlicher Betriebsgewinn vor Steuern Fr. 2'120'615.71 - Gewinn Veräusserung Kat.Nr. 14959 (wiedereing. Abschr.) Fr. 25'103.- - Gewinn Veräusserung Kat.Nr. 17202 (wiedereing. Abschr.) Fr. 1'157'376.- - Rückstellungen Steuern gemäss ER - Fr. 1'354'552.60 - Rückstellung Grundstückgewinnst. gemäss ER - Fr. 378'951.13 2 ST.2013.173

- 14 - - Aufrechnung bei GGSt Kat.Nr. 17202 geltende gemachte GGSt Fr. 378'951.13 - Aufrechnung bei GGSt Kat.Nr. 17202 geltend gemachte dir. BSt Fr. 303'681.02 steuerbarer Gewinn Fr. 2'252'223.13 gerundet Fr. 2'252'200.- Es ist daher in einem ersten Schritt festzustellen, dass das kantonale Steueramt den steuerbaren Gewinn – die nachfolgende Prüfung der Einwendungen der Pflichtigen vorbehalten – im Ergebnis richtig festgelegt hat.

## **E. 5**

Wird eine Mehrheitsbeteiligung an Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussert, so führt dies je nach Eigenschaft der veräussernden Partei sowie je nach kantonaler Regelung zu höchst unterschiedlichen Besteuerungen des sich anlässlich dieser wirtschaftlichen Handänderung ergebenden Wertzuwachsgewins auf den Grundstücken der Immobiliengesellschaft (vgl. hierzu Frei/Funke, Latente Steuern bei wirtschaftlicher Handänderung von Immobiliengesellschaften, ZStP 2006, S. 279 ff., insb. S. 286 - 292). In diesem Zusammenhang gilt es auch die Frage zu beantworten, ob und wie im Fall einer Besteuerung dieses Wertzuwachsgewins auf der Stufe Aktionariat diese Steuer bei einer späteren zivilrechtlichen Veräusserung dieser Grundstücke durch die Immobiliengesellschaft in dieser zu berücksichtigen ist. a) Unabhängig von der Wahl eines monistischen oder eines dualistischen Systems der Besteuerung von Grundstückgewinnen wird in all jenen Fällen, in welchen zwischen dem Zeitpunkt des Aktienverkaufs auf Stufe Aktionariat und dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Veräusserung der Gesellschaftsgrundstücke durch die Gesellschaft selbst ein weiterer Wertzuwachsgewin auf diesen Grundstücken angefallen ist, die bereits erfolgte Besteuerung des Wertzuwachsgewins bis zum Aktienverkauf zwecks Vermeidung einer steuerlichen Doppelerfassung berücksichtigt. aa) Im monistischen System zürcherischer Prägung erfolgt dies gemäss § 219 Abs. 2 StG auf Stufe der Grundstückgewinnsteuer dadurch, dass für die Berechnung des Gewinns auf die letzte (steuerbare) Handänderung abgestellt wird (vgl. Frei/Funke, S. 294 und 296). Dies hat zur Folge, dass im Rahmen der Besteuerung der zivilrechtlichen Handänderung der anlässlich des Aktienverkaufs ermittelte Veräusserungspreis zugleich als Erwerbspreis gilt. Auf Stufe der Gewinnbesteuerung der Immobiliengesellschaft erfolgt die Berücksichtigung in einem solchen Fall durch die 2 ST.2013.173

- 15 - Freistellung der Differenz zwischen den effektiven Anlagekosten gemäss Buchhaltung und dem Erlös aus der zivilrechtlichen Handänderung. Damit wird sichergestellt, dass der gesamte durch die Grundstückgewinnsteuer als steuerbar bzw. als nicht steuerbar (letzteres = Differenz Anlagekosten – Verkehrswert vor 20 Jahren, vgl.

Rich- ner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbemerkungen zu §§ 216 - 226a, N 6 mit Hinweis auf Entscheid StRK I, 6. Juni 1996 = StE 1997 B 72.11 Nr. 4) erfasste Wertzuwachsge- winn nicht nochmals der Gewinnsteuer der Immobiliengesellschaft unterliegt. bb) Während in den meisten Kantonen mit dualistischen Systemen die Ver- meidung/Milderung einer steuerlichen Doppelbelastung in dieser Konstellation gesetz- lich nicht geregelt ist (Ausnahme: § 110 a StG Aargau), ist eine solche in der Veranla- gungs- und Gerichtspraxis anerkannt (vgl. Frei/Funke, S. 295 ff.; Urteil B 2011/193 des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, abrufbar unter [http://www.gerichte.sg.ch/home/dienstleistungen/rechtsprechung/verwaltungsgericht/entscheide\\_2012/b\\_2011\\_193.html](http://www.gerichte.sg.ch/home/dienstleistungen/rechtsprechung/verwaltungsgericht/entscheide_2012/b_2011_193.html), bestätigt durch Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 10. Okto- ber 2012, 2C\_355/2012, E. 3.1; Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden vom 1. Januar 2011, abrufbar unter <http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/Praxisfestlegungen/079-01-01.pdf>; Steuerpraxis Kanton Solothurn 2006 Nr. 5, abrufbar unter <http://www.so.ch/departemente/finanzen/steueramt/rechtliche-grundlagen/steuerpraxis.html>; Praxisfestlegung StP 127 Nr. 1 Kanton Thurgau, abrufbar unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/5ADF054B-ECBA-35C4-21AFFE3BE11195AF.html>). Die Doppelbelastung wird hierbei meist durch die steuerneutrale Aufwer- tung des Grundstücks im Umfang des bereits anlässlich der wirtschaftlichen Handän- derung besteuerten Wertzuwachsge- winns unter gleichzeitiger Bildung einer entspre- chenden versteuerten Reserve in der Steuerbilanz für die kantonale Gewinnsteuer aufgehoben. cc) Beide Entlastungssysteme bewirken im Fall eines auch nach dem Zeit- punkt der Aktienveräußerung anfallenden, über den bereits abgerechneten Wertzu- wachsge- winn hinausgehenden und anlässlich der Grundstückveräußerung durch die Immobiliengesellschaft realisierten weiteren Wertzuwachsge- winns deckungsgleich die jeweils systemkonforme Besteuerung nur noch dieser Gewinnkomponente. Diese wird im zürcherischen System im sachgerecht reduzierten Umfang einzig durch die Grund- stückge- winnsteuer, im dualistischen System aufgrund der Aufwertung der Immobilie in demselben reduzierten Umfang einzig bei der Gewinnsteuer erfasst. 2 ST.2013.173

- 16 - b) Zu prüfen bleiben die Folgen dieser Entlastungssysteme in all jenen Fällen, in welchen zwischen dem Zeitpunkt des Aktienverkaufs auf Stufe Aktionariat und dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Veräußerung der Gesellschaftsgrundstücke durch die Gesellschaft selbst kein zusätzlicher Wertzuwachsge- winn auf diesen Grundstücken, sondern auf Basis des bereits beim Aktionariat besteuerten Wertzuwachsge- winns ein Verlust anfällt. Zu einem solchen Verlust kommt es immer dann, wenn der durch die Immobiliengesellschaft erzielte Verkaufserlös für ein Grundstück die korrigierten Anla- gekosten (im monistischen System auf Stufe Grundstückge- winnsteuer der Erlös aus der wirtschaftlichen Handänderung, im dualistischen System auf Stufe Gewinnsteuer die um die einschlägige Aufwertung erhöhten Anlagekosten, jeweils zuzüglich allfälliger nach dem Aktienverkauf getätigter wertvermehrender Aufwendungen) nicht mehr zu decken vermag. aa) Im zürcherischen System wirkt sich der vorstehende Sachverhalt auf Stufe der Gewinnsteuer der Immobiliengesellschaft in einem ersten Schritt dahingehend aus, dass sich der gewinnsteuerrechtlich relevante Gewinn aus dem Verkauf der Liegen- schaft, bestehend aus der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufserlös, entsprechend verringert. In einem zweiten Schritt verringert sich aber auch der Freistel- lungsumfang. Dies deshalb, weil sich die Differenz zwischen den Anlagekosten ge- mäss Buchhaltung und Verkaufserlös ebenfalls vermindert hat – sei dies wegen höhe- rer Anlagekosten als Folge weiterer wertvermehrender Aufwendungen oder wegen eines Mindererlöses. Der

Umfang der Freistellung ist in diesem System limitiert auf den sich aus der Buchhaltung ergebenden Nettozuwachsge­win­n wäh­rend der gesam­ten Halte­dauer in der Immo­biliengesellschaft. Der Um­stand, dass auf Stufe Ak­tionariat an­läs­lich des Ak­tionver­kaufs be­reits ein hö­herer Wertzu­wachsge­win­n grund­stückge­win­nsteuerrechtlich er­fasst (bzw. bei Gel­ten­dmachung des Ver­kehrswerts vor 20 Jah­ren teil­weise nicht er­fasst) wor­den ist, bleibt un­berück­si­chtigt. Eine über die Berück­si­chtigung des Net­to­wertzu­wachsge­winns hin­aus­ge­hende Kor­rek­tur bei der Ge­win­nsteuer ist nicht vor­ge­sehen. Wiedereinge­bachte Ab­schrei­bun­gen wer­den in die­sem Sys­tem bei Bestand eines Net­to­wertzu­wachsge­winns ge­win­nsteuerrechtlich auf je­den Fall er­fasst. bb) Wird die an­läs­lich der Ak­tionver­äu­se­rung durch­ge­führte Auf­wert­ung des Grund­stücks im Ent­lastungs­sys­tem ver­schiedener dualistischer Kan­tone auch in der vor­lie­gen­den Kon­stel­lation bei­be­halten, führt dies zu einer wei­ter­ge­hen­den Ent­lastung der Er­folgs­rech­nung der Immo­biliengesellschaft als im zürcherischen Sys­tem. Fällt der 2 ST.2013.173

- 17 - Veräu­se­rungserlös der zivilrecht­lichen Hand­än­de­rung tiefer aus als der auf­ge­wertete Buchwert des Grund­stücks, fließt der sich da­raus er­gebende Ver­lust vollum­fänglich in die Er­folgs­rech­nung ein. Der auf Stufe Ak­tionariat an­läs­lich des Ak­tionver­kaufs be­reits grund­stückge­win­nsteuerrechtlich er­fasste hö­here Wertzu­wachsge­win­n wird vollum­fänglich berück­si­chtigt. Eine Auf­he­bung der ge­win­nsteuerrechtlichen Er­fassung der wie­der einge­brachten Ab­schrei­bun­gen ist da­durch mög­lich. Fraglich ist all­er­dings, ob die Ver­an­la­gungs- und Gerichts­pra­xis der dualisti­schen Kan­tone mit dem ent­spr­echen­den Ent­lastungs­sys­tem in einer Situa­tion wie der vor­lie­gen­den tat­äch­lich die Auf­wert­ung in voll­stän­digem Um­fang aufrecht er­hält. Die Pfl­ich­ti­ge hat ihre dies­be­züglichen Dar­le­gun­gen für den Kan­ton Luzern nicht be­legt. Die pub­lizier­te Ver­an­la­gungs- und Gerichts­pra­xis (E. 5 a bb) hat sich bis­her offen­bar auf Grund­lage des Vor­lie­gens wei­terer Wertzu­wachsge­win­ne nach dem Zeit­punkt der wirt­schaf­tl­ichen Hand­än­de­rung ent­wickelt, ohne sich mit der vor­lie­gen­den Kon­stel­lation ausein­an­der­set­zen zu müs­sen. In der Li­te­ra­tur wird es – wenn auch ohne wei­tere Be­grün­dung – zu­min­dest als sys­temwidrig er­achtet, wenn die Ge­win­nan­rech­nung bei juristischen Per­so­nen dazu föhren wür­de, dass die Besteue­rung der wie­der einge­brachten Ab­schrei­bun­gen unter­bleiben wür­de (Marianne Klöti-Weber; in: Kom­men­tar zum Aargauer Steu­er­ge­setz, 4. A, 2015, § 103 N 20 a.E.). Wie es sich da­mit letz­tl­ich ver­hält, kann offengelassen wer­den, da sich – wie nach­fol­gend auf­zu­zei­gen ist – be­reits das zürcherische Ent­lastungs­sys­tem als ver­fas­sun­gs­mässig erweist.

## **E. 6**

Die Rüge der Pfl­ich­ti­gen, dass das zürcherische Ent­lastungs­sys­tem den in Art. 127 Abs. 2 der Schweizerischen Bundesver­fas­sun­g vom 18. April 1999 (BV) ver­an­ker­ten Grund­sat­z der Besteue­rung nach der wirt­schaf­tl­ichen Leis­tungs­fä­hig­keit ver­letze, ist angesichts der im Einspracheentscheid durch­ge­führten ge­win­nsteuerlichen Er­fassung eines Lie­gen­schaf­tsge­winns im Um­fang von Fr. 985'473.- ver­ständlich. Nach der in E. 3 dieses Ent­scheids vor­ge­nom­me­nen Kor­rek­tur im Sinn einer Ver­min­de­rung des ge­win­nsteuerrechtlich zu er­fas­sen­den Grund­stückge­winns auf le­diglich die wie­der einge­brachten Ab­schrei­bun­gen erweist sich die Rüge indes als nicht stichhaltig. Das Leis­tungs­fä­hig­keitsprinzip wird be­reits einge­halten, wenn die Immo­bi­liengesellschaft ge­win­nsteuerrechtlich von der Ab­rech­nung des gesam­ten wäh­rend der Halte­dauer einge­tre­te­nen Wertzu­wachses auf dem Grund­stück be­freit ist, auch wenn sich aus grund­stückge­win­nsteuerrechtlicher Sicht aus der zweiten, zivilrecht­lichen 2 ST.2013.173

- 18 - Handänderung aufgrund der Anrechnung der Veräusserungspreises der wirtschaftlichen Handänderung als Anlagekosten ein – unter dem gesamten Wertzuwachsge- winn liegender – Verlust ergeben mag. Die Praxis der Anrechnung dieses Veräusserungs- preises auf Stufe Grundstückgewinnsteuer dient unter dem Aspekt des Leistungsfähig- keitsprinzips lediglich der Vermeidung einer doppelten grundstückgewinnsteuerlichen Gewinnerfassung für den Fall, dass auch nach dem Zeitpunkt der wirtschaftlichen Handänderung ein weiterer Wertzuwachs beim Grundstück eintritt. Der Umstand, dass die Aktionäre als eigenständige Steuersubjekte grundstückgewinnsteuerlich bereits einen höheren Wertzuwachs bis zum Datum der wirtschaftlichen Handänderung abge- rechnet bzw. freigestellt erhalten (Differenz zwischen Verkehrswert vor 20 Jahren und Anlagekosten) haben, gebietet bei der Gewinnsteuer der Immobiliengesellschaft im Rahmen einer später erfolgenden zivilrechtlichen Handänderung nicht, einen über den während der gesamten Haltedauer erzielten Nettowertzuwachsge- winn hinausgehen- den Betrag freizustellen. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist auf Stufe Gewinnsteuer der Immobiliengesellschaft hinreichend Rechnung getragen, wenn bei dieser keinerlei Wertzuwachsge- winn steuerrechtlich erfasst wird. Der Hinweis der Pflichtigen, dass die Immobiliengesellschaft bei einem zivil- rechtlichen Erwerb des Grundstücks zum Verkaufspreis der wirtschaftlichen Handän- derung und der darauf folgenden Verlust bringenden Weiterveräusserung bereits auf- grund des Massgeblichkeitsprinzips den Verlust in der Erfolgsrechnung geltend machen kann, hilft nicht weiter. Die Immobiliengesellschaft ist in einer solchen Situation mit einem echten Buchverlust konfrontiert, weshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Anrechnung gebietet. Im Gegensatz hierzu hat die Pflichtige auf dem streitbetroffenen Grundstück bei gewinnsteuerlich abgerechneten wieder eingebrachten Abschreibun- gen von lediglich rund Fr. 25'000.- trotz der zusätzlichen wertvermehrenden Aufwen- dungen bzw. Verkaufskosten einen Buchgewinn vom mehreren Millionen Franken er- wirtschaftet, welcher vollständig von der Gewinnbesteuerung ausgenommen wird. Unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips sind diese zwei Konstellationen nicht miteinander vergleichbar. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. 2 ST.2013.173

- 19 -

#### **E. 7**

Die Gerichtskosten sind ausgangsgemäss der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung fällt bei diesem Aus- gang des Verfahrens ausser Betracht (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungs- rechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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