

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00015 vom 27. August 2003**

ZH Verwaltungsgericht, 2003-08-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2003.00015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2003.00015)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00015 du 27 août 2003

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00015 del 27 agosto 2003

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Landkreditzinsen eines Liegenschaftenhändlers Die während unbeschränkter Steuerpflicht im Kanton Zürich angefallenen Landkreditzinsen können nicht als Aufwendung angerechnet werden. Nach Sitzverlegung in einen anderen Kanton werden die Landkreditzinsen angerechnet, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt, dass mangels laufender Erträge im Kanton Zürich die Landkreditzinsen bei der Ertragssteuer nicht angerechnet werden konnten.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch.

### **E. 3**

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 161 Abs. 1 des vorliegend gemäss § 279 Abs. 1 StG noch anwendbaren früheren Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) erhoben. Grundstücksgewinn ist nach § 164 Abs. 1 aStG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Bei parzellenweiser Veräusserung eines Grundstücks sind kraft § 169 Abs. 2 aStG Aufwendungen anrechenbar, soweit sie die veräusserte Parzelle betreffen; unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anrechenbar. a) Die anrechenbaren Aufwendungen werden in § 166 Abs. 1 aStG abschliessend aufgezählt. Daraus ergibt sich, dass geschäftliche (wie private) Landkreditzinsen, d.h. Schuldzinsen zur Finanzierung des Landerwerbs, nicht anrechenbar sind. Sie können einzig bei der Einkommens- und Ertragssteuer als Geschäftsaufwand gemäss § 25 Abs. 1 lit. b bzw. § 45 Abs. 1 aStG in Abzug gebracht werden (RB 1997 Nr. 47). Wie das Verwaltungsgericht in einem die Pflichtige und die Gemeinde W betreffenden Verfahren erwogen hat, kann nur ausnahmsweise – aus Gründen des

Vertrauensschutzes – die Anrechnung von Landkreditzinsen bei der Grundstückgewinnsteuer in Frage kommen, sofern die Zinsen in gutem Glauben aktiviert, auf dieser Grundlage die Steuererklärungen für die Einkommens- oder Ertragssteuer abgegeben worden sind, die Steuerbehörde die Aktivierung der Zinsen zu Unrecht zugelassen hat und die betreffenden Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen sind (VGr, 19. November 1997, SR.97.00052). b) Gewerbsmässige Liegenschaftenhändler, die im Kanton Zürich weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben, können bei der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis (Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. Art. 127 Abs. 3 BV) bei der Grundstückgewinnsteuer über die Aufzählung von § 166 Abs. 1 aStG hinaus weitere mit dem Erwerb und der Veräusserung ihrer Geschäftsliegenschaften zusammenhängende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen. Hierzu gehören auch alle Kosten, die im Rahmen der ordentlichen Betriebsrechnung als Aufwand hätten berücksichtigt werden müssen, mangels laufender Erträge indessen nicht verrechnet werden konnten und daher ausscheidungsrechtlich "aktiviert" werden müssen (BGE 120 Ia 361; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4.A. Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 28 Ziff. 51; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Steuergesetz, Zürich 1999, § 221 N. 108 ff.). Unter diesen Voraussetzungen sind auch Landkreditzinsen von Bundesrechts wegen bei der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer anzurechnen.

#### **E. 4**

Die Pflichtige hat ihren Sitz am 1. Januar 1997 in den Kanton Schwyz verlegt; erst seit diesem Zeitpunkt gilt sie als Liegenschaftenhändlerin mit Sitz ausserhalb des Kantons Zürich und untersteht sie den Steuerhoheiten der Kantone Zürich und Schwyz. Wie die Rekurskommission zu Recht erkannt hat, richtet sich die Frage nach der Anrechnung der von der Pflichtigen geltend gemachten Landkreditzinsen ausschliesslich nach zürcherischem Recht, soweit sie vor dem Sitzwechsel angefallen sind, während nach diesem Wechsel angefallene Zinsen nach Massgabe des Doppelbesteuerungsrechts zu berücksichtigen sind. a) Die vor dem Sitzwechsel am 1. Januar 1997 angefallenen Landkreditzinsen können nach der einschlägigen Rechtsprechung nicht bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden (vgl. E. 3a). Die Rekurskommission hat sodann einlässlich und zutreffend dargetan, dass und weshalb aufgrund ihrer Untersuchung die vom Verwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 19. November 1997 (SR.97.00052) umschriebenen Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Berücksichtigung der Zinsen aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht erfüllt sind (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Insbesondere hat die Vorinstanz zu Recht festgestellt, dass die Zinsen der Jahre 1986 bis 1990 von insgesamt Fr. 1'115'146.55, deren Anrechnung im Umfang von Fr. 353'166.90 die Pflichtige in der Beschwerde verlangt, zwar aktiviert worden sind, der Nachweis aber dafür fehlt, dass diese Zinsen bis zum Verkauf der streitbetroffenen 20 Liegenschaften aktiviert geblieben sind. Diesen Feststellungen widerspricht die Pflichtige nicht. Sie wendet lediglich ein, die Begründung der Rekurskommission sei "unmassgeblich", weil das Verwaltungsgericht mit Entscheidung vom 19. November 1997 (SR.97.00052) in der sie betreffenden Sache die Ansicht vertreten habe, dass die in den Jahren bis zur Steuergesetzänderung per 1. Januar 1991 angefallenen aktivierten Schuldzinsen aus Gründen des Vertrauensschutzes bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden könnten. Die Voraussetzungen dafür seien erfüllt gewesen, wie das Verwaltungsgericht am 22. April 1998 (SR.98.00005) erkannt habe.

Diese Entscheide hätten zwar die Gemeinde W betroffen, doch hätten ihnen die gleichen Jahresabschlüsse und der gleiche Sachverhalt zugrunde gelegen wie in dem hier zu beurteilenden Fall, weshalb keine andere Betrachtungsweise greifen könne und dürfe. Es kann offen gelassen werden, ob Sach- und Rechtslage vorliegend dieselben sind wie in den erwähnten Entscheiden. Selbst wenn dem so wäre, gälte es zu beachten, dass das Verwaltungsgericht an seine rechtliche und tatsächliche Würdigung in Entscheiden, welche andere Handänderungen betreffen, von vornherein nicht gebunden ist. Das wäre selbst dann der Fall, wenn neben der Pflichtigen die Gemeinde X daran beteiligt gewesen wäre. Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn das widersprüchliche Verhalten des Verwaltungsgerichts gegen Treu und Glauben verstiesse. Das setzte (unter anderem) voraus, dass die Pflichtige im berechtigten Vertrauen auf die erwähnten Verwaltungsgerichtsentscheide für sie nachteilige nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hätte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, § 132 N. 40 ff., insbesondere N. 52, mit zahlreichen Hinweisen). Derartige Dispositionen getroffen zu haben, behauptet die Pflichtige jedoch selber nicht, und sind solche auch aus den Akten nicht ersichtlich. Die Beschwerde der Pflichtigen ist somit abzuweisen. b) Die Pflichtige unterstand bis Ende 1996 der alleinigen Steuerhoheit des Kantons Zürich, nach dessen Recht – wie erwähnt – Landkreditzinsen nicht bei der Grundstückgewinnsteuer, sondern nur bei der Ertragssteuer angerechnet werden können, und zwar selbst dann, wenn die Berücksichtigung der Zinsen bei der Ertragssteuer zu vortragbaren Geschäftsverlusten im Sinn von § 46 lit. g aStG führt, die in späteren Steuerperioden nicht mehr verrechnet werden können. Dieses Ergebnis mag im Einzelfall stossend erscheinen, ist aber als systembedingte verfassungskonforme Folge des monistischen Systems, das private und geschäftliche Grundstückgewinne (mit Ausnahme der wieder eingebrachten Abschreibungen) in gleicher Weise der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterwirft, hinzunehmen (VGr, 18. Dezember 2002, SB.2002.00068, ZStP 2003, 169). Aus diesem Grund verbietet sich entgegen der Auffassung der Rekurskommission jegliche Anrechnung von Landkreditzinsen aller Jahre vor 1997, und zwar auch soweit sie Eingang in vortragbare, wegen des Sitzwechsels der Pflichtigen am 1. Januar 1997 definitiv nicht mehr verrechenbare Geschäftsverluste Eingang gefunden haben. Der von Bundesrechts wegen für den Kanton Zürich bestehende Zwang, (gegebenenfalls) bei der Grundstückgewinnsteuer nach kantonalem Recht (unter anderem) nicht abzugsfähige Landkreditzinsen anzurechnen, findet seine Rechtfertigung einzig und allein darin, dass der Belegenheitskanton, dem die Besteuerung der Grundstückgewinne zugewiesen ist, auch die Schuldzinsen, die dem Liegenschaftenhändler im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften erwachsen sind, zu übernehmen hat, welche sonst das Steuersubstrat des Kantons, in welchem der Veräusserer aufgrund seines Sitzes unbeschränkt steuerpflichtig ist, aus kollisionsrechtlicher Sicht sachwidrig schmälern würden. Die Beschwerde der Gemeinde X erweist sich insoweit als begründet. c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot (vgl. E. 3b) sind die in den Geschäftsjahren 1997 und 1998 bei der Pflichtigen angefallenen Landkreditzinsen bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen, soweit sie im Rahmen der ordentlichen Betriebsrechnung als Aufwand hätten berücksichtigt werden müssen, mangels laufender Erträge jedoch nicht hatten verrechnet werden können. Ähnliches gilt für die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer, die nach der itinerativen Methode zu berechnen ist (RB 1996 Nr. 50). aa) Die Rekurskommission hat festgestellt, dass im Licht der doppelbesteuerungsrechtlichen Ordnung der auf die veräusserten Parzellen entfallende Teil

der Landkreditzinsen von insgesamt Fr. 451'725.- sowie die aus der Veräusserung der fraglichen Parzellen geschuldeten Grundstückgewinnsteuern als Anlagekosten anzurechnen seien. Sie ist angesichts von der Pflichtigen nicht vollständig eingereichter Buchhaltungsunterlagen letztlich aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zum Schluss gelangt, dass keine genügend hohen Liegenschaftenerträge vorhanden gewesen seien, um mit den der Liegenschaft zurechenbaren Landkreditzinsen und Grundstückgewinnsteuern verrechnen zu können. Die Vorinstanz hat indessen der beweisrechtlichen Lage ungenügend Rechnung getragen. Die Tatsachen, welche Voraussetzung für die Anrechnung der Landkreditzinsen und der Grundstückgewinnsteuern bilden, sind beweislos geblieben und hätten deshalb nach der allgemeinen Beweislastregel zu Ungunsten der beweisbelasteten Pflichtigen als nicht verwirklicht betrachtet werden müssen. Wohl hätte die Rekurskommission dessen ungeachtet ausnahmsweise zu einer auf Wahrscheinlichkeitsüberlegungen gestützten Schätzung Zuflucht nehmen dürfen. Doch hätte sie anhand aller aktenkundigen Umstände – ohne auf Vermutungen zurückzugreifen – im Einzelnen und in nachvollziehbarer Weise darlegen müssen, dass und weshalb die tatsächlichen Voraussetzungen für die Anrechnung von Landkreditzinsen und Grundstückgewinnsteuern grundsätzlich erfüllt seien und nur das Ausmass der Anrechnung ungewiss bleibe (vgl. Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A. Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N. 26). Einzig dieses Ausmass hätte sie alsdann schätzen dürfen. Die festgestellte Rechtsverletzung wird die Rekurskommission im zweiten Rechtsgang beheben müssen, wobei sie gegebenenfalls gestützt auf eine ergänzende Untersuchung und unter Anhörung der Parteien neu über die Anrechnung der Landkreditzinsen und Grundstückgewinnsteuern zu befinden hat. bb) Den Anteil der 6'371 m<sup>2</sup> umfassenden Parzellen an Landkreditzinsen hat die Rekurskommission ohne Begründung aufgrund der von der Pflichtigen verfochtenen überbauten Fläche des ursprünglichen Grundstücks von 20'116 m<sup>2</sup> berechnet. Im vorliegenden Verfahren schliesst sie sich jedoch ebenfalls ohne Begründung der von der Gemeinde X vertretenen Auffassung an, wonach die Gesamtfläche des Grundstücks von 30'269 m<sup>2</sup>, vermindert um Trottoirland von 268 m<sup>2</sup> und Strassenland von 1'256 m<sup>2</sup>, somit 28'745 m<sup>2</sup> massgebend sei. Das ergäbe anteilige anzurechnende Landkreditzinsen von Fr. 100'119.70 statt wie im vorinstanzlichen Entscheid ermittelt Fr. 143'067.20. Die Rekurskommission wird im zweiten Rechtsgang mit Begründung – gegebenenfalls nach einer weiteren Untersuchung – zu entscheiden haben, aufgrund welcher Gesamtfläche der auf die veräusserten Parzellen entfallende allfällige Anteil an den Landkreditzinsen zu ermitteln ist. Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde der Gemeinde X gutzuheissen.

## **E. 5**

/

## **E. 6**

aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Der weitgehend unterliegenden Pflichtigen steht keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG).