

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00014 vom 2. Juni 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-06-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00014 du 2 juin 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00014 del 2 giugno 2010

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer Als ausserkantonale gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin hat die Pflichtige aufgrund des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots im Kanton Zürich ein Anrecht auf Anrechnung der mit dem Liegenschaftenshandel zusammenhängenden allgemeinen Unkosten. Von der üblichen Händlerpauschale von 5 % des Verkaufspreises kann abgewichen werden, wenn sie über einige Jahre hinweg weit mehr als die tatsächlichen Geschäftsaufwendungen des Steuerpflichtigen decken würde. Vorliegend hat die Rekurskommission die Pauschale zu Recht auf 1 % gesenkt (E. 3). Die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten hat nicht innerhalb der jeweiligen Gewinnsteuerperiode, sondern auf dem Weg der Verlustverrechnung innerhalb der im Sinn von § 70 Abs. 1 StG vorgegebenen Verrechnungsperiode zu erfolgen (E. 4). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2010.00014 Entscheid der 2. Kammer vom 2. Juni 2010 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Jasmin Malla. In Sachen A AG, vertreten durch RA B und C, Beschwerdeführerin, gegen Stadt Zürich, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. Die A AG mit Sitz in Luzern ist als Immobiliengesellschaft auf zwei Hauptgeschäftsfeldern tätig: Sie erwirbt einerseits Anlageobjekte mit dem Ziel, langfristige Mieterträge zu erwirtschaften. Andererseits betreibt sie einen "Promotionsbereich", in welchem sie unbebaute oder bereits überbaute Grundstücke erwirbt, überbaut oder umbaut und hernach als Ganzes oder als Stockwerkeinheiten weiterveräussert. Die A AG ist Teil des A-Konzerns; sie ist eine Tochtergesellschaft der börsenkotierten H AG. 2001 bis 2004 veräusserte die A AG solche Promotions- und Anlageobjekte im Gesamtwert von rund Fr., vornehmlich im Kanton Zürich. In der Stadt Zürich wurden hier interessierend die Promotionsobjekte "D-Strasse 01", "E-Strasse 02-03", "F-Strasse 04" und "G-Strasse 05" zwischen 2001 und 2004 veräussert. Mit Beschlüssen vom 22. August 2006 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich der A AG für die genannten Handänderungen folgende Grundstückgewinnsteuern: Liegenschaft Grundstückgewinn (in Fr.) Steuerbetrag (in Fr.) D-Strasse 01 E-Strasse02 -03 F-Strasse

E. 04

... .. G-Strasse

E. 05

... Total ... Ausserdem beantragte sie die Zuspriechung einer Parteientschädigung. Während die Rekurskommission auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Beschwerdegegnerin eine Heraufsetzung der Grundstückgewinnsteuern im Hauptantrag auf insgesamt Fr. ..., im Eventualantrag auf Fr. Auch die Beschwerdegegnerin beantragte die Zuspriechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 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 -missbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, willkürlich oder rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). 2. Ein formelles Anschlussbeschwerderecht besteht im Verfahren vor Verwaltungsgericht nicht (RB 2001 Nr. 94). Nachdem das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren grundsätzlich Verböserungen vornehmen kann (RB 2003 Nr. 98, 202 Nr. 116 = StE 2003 B 96.22 Nr. 2), sind die Anträge der Beschwerdegegnerin auf Höhereinschätzung der Beschwerdeführerin nicht unzulässig. Indessen nimmt das Verwaltungsgericht Verböserungen nur vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (VGr, 25. Mai 2005, SB.2004.100, www.vgrzh.ch). 3. 3.1 Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG). Die kraft kantonalen Rechts anrechenbaren Aufwendungen werden in § 221 StG abschliessend aufgezählt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006 § 221 N. 3 mit Hinweisen). 3.2 Nach der gesetzesvertretenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 46 Abs. 2 aBV) sind Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern ausschliesslich und in vollem Umfang im Belegenheitskanton steuerbar (vgl. die Zusammenfassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in BGE 131 I 249; vgl. auch BGE 120 Ia 361 E. 4b S. 365; 111 Ia 318 E. 4a; BGr, 5. Dezember 1985, ASA 56 [1987/88] 569 E. 4c, je mit Hinweisen; vgl. ferner Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 119 ff.). Veräussert ein ausserkantonaler Liegenschaftenhändler eine Liegenschaft des Geschäftsvermögens, so hat der Liegenschaftenkanton bei der Gewinnberechnung sämtlichen Aufwendungen, die dem Veräusserer im Hinblick auf die Gewinnerzielung

angefallen sind – etwa Schuldzinsen auf Fremdgeldern zur Finanzierung oder Unkosten für Umtriebe zufolge An- und Verkauf der Liegenschaft –, Rechnung zu tragen (BGE 120 Ia 361 E. 5b S. 366 mit Hinweisen), und zwar unabhängig von der Ausgestaltung seiner Grundstückgewinnbesteuerung (BGE 111 Ia 318 E. 4a). Der Belegenheitskanton hat daher gestützt auf bundesrechtliche Grundsätze zum Doppelbesteuerungsverbot unter Umständen Aufwendungen als gewinnmindernd zu berücksichtigen, die das kantonale Recht für Grundstückveräusserungen ohne ausserkantonalen Bezug nicht zum Abzug zulässt. Der Liegenschaftskanton hat gemäss der angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung einen Anteil an den allgemeinen Unkosten zu übernehmen, die dem Liegenschaftenhändler zufolge der mit dem An- und Verkauf von Liegenschaften verbundenen Umtriebe in Form von Personal- und Sachauslagen erwachsen (BGE 120 Ia 361 E. 5b S. 366 mit Hinweisen; vgl. sodann RB 1982 Nr. 105) und die sich naturgemäss nicht einem bestimmten Geschäft zuordnen lassen (RB 1990 Nr. 51; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 166). Weil die genaue Feststellung dieser teils veränderlichen, teils festen Kosten regelmässig Schwierigkeiten bereitet, wird zu einer pauschalen Abgeltung Zuflucht genommen, welche sich in Prozenten des Verkaufspreises ausdrückt. Das Bundesgericht hat dabei den Satz von 5 % des Verkaufspreises als aus der Praxis der Kantone hervorgehende Faustregel bezeichnet (BGE 111 Ia 220 E. 2d S. 227; ASA 56 [1987/88] 569 E. 4c).

3.3 Beim Vorliegen besonderer Gründe kann allerdings vom üblichen Pauschalabzug von 5 % in beide Richtungen abgewichen werden, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Pauschale den auf das betreffende Liegenschaftengeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen falsch bemisst und das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheit zuwiderläuft (vgl. die Rechtsprechungshinweise bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 168). Während das Bundesgericht im Rahmen seiner stark einzelfallbezogenen Rechtsprechung insbesondere etwa den Beizug von auf Provisionsbasis entschädigten Unterbeauftragten, kurze Besitzdauern oder die Erzielung eines besonders hohen Erlöses nebst der Inanspruchnahme eines Mäklers als Kürzungsgründe gewürdigt hat (vgl. die Kasuistik bei Richner/Frei/Kaufmann, § 221 N. 117), ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, welches mit Entscheid vom 9. Juli 1992 seine Praxis neu ausgerichtet hat (vgl. StE 1993 B 44.13.7 Nr. 6), eine Kürzung dieser Pauschale nur statthaft, wenn feststeht, dass die Händlerpauschale von 5 % des Verkaufspreises über einige Jahre hinweg weit mehr als die wirklichen Geschäftsaufwendungen der Beschwerdeführer gedeckt haben (StE 1997 A 24.43.1 Nr. 9; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 171). Dieser – steuererhöhende – Nachweis obliegt dem Liegenschaftenkanton, wobei der Steuerpflichtige in jedem Fall bei der entsprechenden Überprüfung der Geschäftsaufwendungen mitzuwirken hat (VGr, 27. Oktober 1993, SR 93/0040). Gelingt dieser Nachweis nicht, ist grundsätzlich eine Pauschale von 5 % des Erlöses abzugsberechtigt.

3.4 Die Rekurskommission hat die Voraussetzungen der Anwendung der Pauschale richtig zusammengefasst: Die Pflichtige ist zweifellos ausserkantonale, gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin und hat damit grundsätzlich Anrecht auf pauschalierte Berücksichtigung der weiteren mit dem An- und Verkauf von Liegenschaften verbundenen allgemeinen Unkosten.

3.5 Die Rekurskommission hat die Höhe der angemessenen Pauschale nach ausführlicher Prüfung der ihr vorliegenden Akten von der bundesgerichtlichen "Faustregel" von 5 % auf 1 % gekürzt.

3.5.1 Sie hat ihren Überlegungen in zeitlicher Hinsicht die Kalenderjahre 2001 bis 2004 und damit "einige Geschäftsjahre" im Sinne der vorstehend (vgl. Erwägung 3.3 vorstehend) zitierten

Rechtsprechung zugrunde gelegt. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden und drängt sich zudem angesichts der Tatsache geradezu auf, dass vorliegend Verkäufe in diesen Jahren zu beurteilen sind. 3.5.2 Die allgemeinen Unkosten der Pflichtigen für diese Periode beziffert die Vorinstanz gestützt auf deren Jahresabschlüsse mit knapp Fr. Auf deren Ausführungen ist zunächst zu verweisen (vgl. § 161 Gerichtsverfassungsgesetz vom 13. Juni 1976 [GVG] analog). Zu Recht hat die Rekurskommission dabei als allgemeine Unkosten auch die Aufwendungen für Verwaltungsrats-, Buchführungs- und Rechtsberatungshonorare berücksichtigt. Bei einer Unternehmung wie der vorliegenden, welche beinahe ausschliesslich im Immobilienbereich tätig ist, sind diese Aufwendungen teils Voraussetzung für eine auf den nachhaltigen wirtschaftlichen Erfolg zielende Geschäftstätigkeit (Beratungskosten), zum Teil sind sie schlicht Folge gesetzlicher Vorschriften (etwa Kosten der Buchführung, Generalversammlung und Revisionsstelle). Auch wenn diese Aufwendungen sich in der Tat nicht direkt einem An- oder Verkaufsgeschäft zuordnen lassen, sind sie doch Voraussetzung für die Tätigkeit der Pflichtigen an sich, welche wie dargelegt ausserhalb des Immobilienbereichs kaum Aktivitäten entfaltet. Damit sind sie für die Bemessung der Händlerpauschale als allgemeine Unkosten zu berücksichtigen. Auf die ebenfalls berücksichtigten Kosten der Optionen ist nachfolgend einzugehen (Erwägung 3.5.4 nachstehend). 3.5.3 Die Rekurskommission hat diese so zutreffend ermittelten allgemeinen Unkosten in einem zweiten Schritt den Tätigkeitsbereichen der Pflichtigen zugewiesen und dabei auf die handelsrechtlichen Abschlüsse der I AG abgestellt, welche mit der Führung des Tagesgeschäfts der Geschäftsbereiche der Pflichtigen betraut gewesen ist. Dabei hat sie lediglich klar buchhalterisch "Einkauf und Verkauf" zugeordnete Umsätze berücksichtigt und insbesondere GU-Honorare und notarielle Dienstleistungen nicht im Handelsumsatz berücksichtigt. Auch dieses Vorgehen führt nicht offensichtlich zu einem sachfremden Resultat und ist damit im Beschwerdeverfahren entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht zu beanstanden. Die Rekurskommission hat sich von dieser buchhalterischen Gliederung der Umsätze der I AG leiten lassen, ohne dabei – zugunsten der Pflichtigen – auszuscheiden, was effektiv allein für die Pflichtige umgesetzt wurde und was für deren Schwestergesellschaft, die J AG. Ebenso wenig ist – wiederum zugunsten der Pflichtigen – aus dem Umsatz derjenige Teil ausgenommen worden, der die Anlageliegenschaften der Pflichtigen und ihrer vorgenannten Schwestergesellschaft betraf. Damit war es umgekehrt auch nicht angezeigt, weitere Umsatzkomponenten wie GU-Honorare oder notarielle Dienstleistungen zusätzlich als Handelserlöse aus dem Abschluss der I AG zu berücksichtigen. Die Pflichtige verkennt, dass damit der prozentuale Umsatzanteil aus Liegenschaftenshandel bestimmt werden sollte und einzig hierauf die Pauschale zu errechnen ist. Insbesondere bezüglich der geltend gemachten GU-Honorare und der notariellen Dienstleistungen war zudem bei vorinstanzlichem Aktenstand und noch jetzt nicht ersichtlich, inwieweit Teile dieser Kosten im Bereich der Grundstückgewinnsteuern auch ausserhalb der Pauschale bereits als Anlagekosten geltend gemacht wurden. Zudem wäre es tatsächlich auch denkbar gewesen, das Anlagevolumen der beiden Bereiche "Promotionsliegenschaften" und "Anlageliegenschaften" in die Berechnungen auf geeignete Art und Weise einfließen zu lassen, was sich wiederum zulasten der Pflichtigen ausgewirkt hätte. Damit erweist sich die von der Rekurskommission gewählte Berechnungsmethode grundsätzlich als sachgerechter Ansatz, um den für die Bestimmung der Höhe der Händlerpauschale massgebenden Umsatz zu ermitteln. 3.5.4 Tatsächlich diskutabel ist bei der Bestimmung der allgemeinen Unkosten der von der Rekurskommission als "Kosten

Optionen" angerechnete Betrag von insgesamt Fr. ... über die gesamte Beobachtungsperiode von vier Jahren. Indessen bilden auch Kosten für derartige Beteiligungsprogramme von ausgesuchten (Kader-)Mitarbeitern und Mitgliedern des Verwaltungsrats grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand und dienen damit ebenfalls dem langfristigen Erfolg der Unternehmung. Vor diesem Hintergrund ist die Berücksichtigung dieser Aufwendungen nicht geradezu offensichtlich unrichtig. Umgekehrt ebenfalls diskutabel ist der Umstand, dass in der Gruppenstruktur der "A" eine Reihe von pauschalen Verrechnungen von Unkosten wenig überprüfbar ist und damit grundsätzlich das Risiko von Gewinnverschiebungen (von der Grundstückgewinnsteuer zur Gewinnsteuer) besteht. Indessen ist im vorliegenden Einzelfall zu berücksichtigen, dass auch mit Anrechnung dieser genannten Unkosten eine bescheidene Pauschale weit unter der bundesgerichtlichen Faustregel von 5 % resultiert. Die rechnerisch ausgewiesene Korrektur der Händlerpauschale im Eventualantrag der Beschwerdegegnerin liegt bei 0.27 % (unter Weglassung der "Kosten Optionen" von Fr. ... und weiterer Kosten für Liegenschaftenbewertungen über Fr. ...) und damit in einem Bereich, der bei der Bestimmung einer Pauschale als Unschärfe hinzunehmen ist. Die Überlegungen der Rekurskommission zur Höhe der Händlerpauschale erweisen sich in ihrer Gesamtheit und im Blick auf das Resultat weder als offensichtlich unrichtig noch führen gewisse allenfalls berechnete Einwendungen zu einer Korrektur von erheblicher Bedeutung. Die Händlerpauschale ist daher mit 1 % zu bestätigen.

4. 4.1 Unter den Parteien unbestritten ist, dass der Liegenschaftenhändler die in den zürcherischen Gemeinden erlittenen Veräusserungsverluste mit im gleichen Jahr erzielten Gewinnen verrechnen kann. Zutreffend weist indessen die Rekurskommission darauf hin, dass die Verrechnung der Verluste mit sämtlichen in den zürcherischen Gemeinden erzielten Gewinnen zu erfolgen hat. Unbestritten ist weiter, dass die definitive Verrechnung zum heutigen Zeitpunkt nicht möglich ist, da es an der rechtskräftigen Veranlagung einer ganzen Reihe von Veräusserungen mangelt. Zunächst sind damit entsprechend der gesetzlichen Ordnung von § 224 Abs. 3 StG innerhalb der einzelnen Gemeinden die Veranlagungen und Verrechnungen vorzunehmen und hernach innerhalb des Kantons. Erstinstanzlich hat dies die Einschätzungsbehörde vorzunehmen, wobei die Pflichtige gegebenenfalls auf den Weg der Revision zu verweisen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N. 22).

4.2 Mit BGE 131 I 249 (= StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1) hat das Bundesgericht erkannt, dass immer dann, wenn der Steuerpflichtige interkantonaler gewerbemässiger Liegenschaftenhändler ist, der Liegenschaftskanton einen allfälligen Geschäftsverlust, den der Liegenschaftenhändler im Sitzkanton oder in weiteren Kantonen erleidet, auf den Wertzuwachsgeinn und somit bei der Gewinnermittlung anzurechnen hat. Zudem sind Ausscheidungsverluste nach Möglichkeit zu vermeiden und Verluste möglichst rasch zu verrechnen (BGE 131 I 249, BGE 131 I 285). Daraus folgt nun aber entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht, dass die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten innerhalb der jeweiligen Gewinnsteuerperiode zu erfolgen hat. Dies würde – wie die Rekurskommission bereits zutreffend dargelegt hat – gerade im vorliegenden Fall der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen nicht gerecht. Die von der Pflichtigen vor allem in den Geschäftsjahren 2001 und 2003 vorgenommenen Wertberichtigungen, welche sie in nachfolgenden Perioden erfolgswirksam korrigiert hat, führen tatsächlich dazu, dass die in den Geschäftsjahren 2001 und 2003 ausgewiesenen Verluste eher zufälligen Charakter haben. Die Verrechnung hat daher auf dem Weg der Verlustverrechnung innerhalb der von § 70 Abs. 1 StG vorgegebenen Verlustverrechnungsperiode zu erfolgen. Damit wird der

durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung letztlich verlangten Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem ebenfalls der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu entnehmenden Auftrag, Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden, im Licht der monistischen Ordnung der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer am besten entsprochen. Eine direkte Anwendung des Kreisschreibens Nr. 27 vom 15. März 2007 der Schweizerischen Steuerkonferenz scheidet vorliegend am Umstand, dass die Pflichtige am Hauptsitz jedenfalls bereits bis zum Jahr 2003 bereits definitiv eingeschätzt ist und diese Periode damit im Sinn von Ziff. 4 des genannten Kreisschreibens nicht mehr offen ist. Über diese Bemerkungen zur gesetzlichen Regelung der Veranlagung hinaus hat das Gericht insbesondere nicht ein "Primat der Veranlagung" festzulegen, wie die Pflichtige dies beantragt. Es wird Aufgabe des grössten der betroffenen Steuerämter sein, vorliegend desjenigen der Stadt Zürich, nach Erstellung der Veranlagungen und Verrechnungen innerhalb der Gemeinden des Kantons für die weiter notwendigen, periodengerechten Verrechnungen besorgt zu sein. Dabei bleiben selbstverständlich in den jeweiligen Verfahren die Rechtsmittelwege für die Pflichtige offen. Dies führt zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung sind nicht gegeben – auch nicht an die Beschwerdegegnerin, fehlt es doch an externen Kosten und erheblichem Aufwand für das Beschwerdeverfahren (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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