

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00114 vom 23. Juli 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-07-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00114

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00114 du 23 juillet 2013

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00114 del 23 luglio 2013

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Für die Auslegung des Begriffs des Liegenschaftenhändlers nach kantonalem Steuergesetz ist auf die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV abzustellen, welche ihrerseits auf die Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer zurückgreift (E.2). Nachdem die Liegenschaftshändlertätigkeit der Pflichtigen mitsamt ihrer Qualifikation als Liegenschaftenhändlerin nicht bestritten worden ist, musste sie nicht mit einer vollständigen Verneinung dieser Qualifikation zufolge mangelnder Substanziierung der Händlertätigkeit rechnen. Indem die Vorinstanz diese Qualifikation ohne jede weitere Aufforderung zur diesbezüglichen Stellungnahme und ohne die von der Pflichtigen offerierten Beweise zu würdigen gänzlich verneint hat, hat sie den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt (E. 3.2.1). Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

' 097 ' 140.- zutreffend ermittelt worden. Der Pflichtigen sei es weiter nicht gelungen, rechtsgenügend nachzuweisen, dass es sich bei ihr um eine Liegenschaftenhändlerin handle. III. Mit Beschwerde vom 13. August 2012 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, die Beschwerdeführerin als interkantonale Liegenschaftenhändlerin zu behandeln, weswegen ihr weitere Abzüge bei der Ermittlung des Gewinns aus dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft zuzugestehen seien. Ausserdem beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Das Steuerrekursgericht und die Beschwerdegegnerin verzichteten auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts über die Grundstückgewinnsteuer können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Steuerpflichtige und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben. 1.2 Mit der Beschwerde in Grundsteuersachen können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 StG). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angeufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend

gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

E. 2.2

Grundstückgewinn 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 et al. , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N. 3 mit Hinweisen).

E. 2.3

Nach der gesetzesvertretenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV]) 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] S. 569 , E. 4c, je mit Hinweisen; vgl. ferner Richner et al. , § 221 N. 119 ff.). Veräussert ein ausserkantonaler Liegenschaftenhändler eine Liegenschaft des Geschäftsvermögens, so hat der Liegenschaftskanton 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 et al., § 221 N. 164). 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] S. 569, E. 4c).

E. 2.4

Mit Präjudiz vom 14. Dezember 2005 (SB.2005.00073, Leitsatz in RB 2005 Nr. 104) hat das Verwaltungsgericht erkannt, dass für die Auslegung des Begriffs des Liegenschaftenhändlers in § 221 Abs. 2 StG auf die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 BV abzustellen ist, welche ihrerseits auf die Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer zurückgreift. Massgebend ist somit die Auslegung von Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, welcher die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit regelt. Nach der Praxis des Bundesgerichts (vgl. BGE 125 II 113 E. 3c und 6a mit Hinweisen) liegt ein Liegenschaftshandel im Sinn dieser Bestimmung vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch tätigt, wenn er also eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Gewinnerzielung aus Grundstücksgeschäften gerichtet ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Als Indizien können etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte in Betracht kommen. Weil die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV gesetzesvertretender Natur ist, ist das Verwaltungsgericht, das im Einkommenssteuerbereich eine abweichende Praxis zum gewerbsmässigen Handel vertritt, daran gebunden. Um eine begriffliche Spaltung im Grundstückgewinnsteuerrecht zu vermeiden, legt das Verwaltungsgericht den Begriff des Liegenschaftenhändlers in § 221 Abs. 2 StG ebenfalls im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus (VGr, 14. Dezember 2005, SB.2005.00073).

E. 3

Im Streit liegt vorliegend, ob die Pflichtige als gewerbsmässige ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren ist bzw. ob es ihr gelungen ist, diese Eigenschaft im vorinstanzlichen Verfahren rechtsgenügend nachzuweisen.

E. 3.1

Mit Mailverkehr vom 24. Juni 2011 bestätigte das kantonale Steueramt dem Rechtsvertreter der Pflichtigen, dass der Ehemann der Pflichtigen für die Zwecke der direkten Bundessteuer als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler behandelt werde. Auf Nachfrage des Vertreters der Pflichtigen bestätigte das Kantonale Steueramt zudem ausdrücklich, dass der Gewinn aus dem Verkauf der streitbetroffenen Wohnung (Stockwerkeigentumswohnung GBB1. 02, 03 Miteigentum an GBB1. 04, Kat.Nr. 05) "im Jahre 2007 bei der Direkten Bundessteuer als Gewinn aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel besteuert" worden sei. Dieser Mailverkehr wurde der Vorinstanz gleichentags zugestellt mit dem Hinweis, dass mit der Steuerverwaltung mittels am 22. Juni 2011 versandter Zustimmungserklärung dergestalt eine Einigung gefunden worden sei, dass "die A Liegenschaftenhändler sind und für die Liegenschaft auch als solche besteuert worden sind". Gleichzeitig liess die Pflichtige den Beizug der Steuererklärungen 2005 bis 2008 offerieren, insbesondere auch zum Beweis für ihre interkantonale Händlertätigkeit. Mit Verfügung vom 23. Januar 2012 forderte die vorinstanzliche Verfahrensleiterin die Beschwerdegegnerin auf, sich zur Frage der Qualifikation der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin und zur Höhe der geltend gemachten Händlerkosten zu äussern. Mit Eingabe vom 27. März 2012 anerkannte die Beschwerdegegnerin, dass die streitbetroffene Liegenschaft "offenbar im Geschäftsvermögen" geführt worden sei und daher der Status der Liegenschaftenhändlerin

"grundsteuerlich auf A ebenfalls anzuwenden ist". Die Voraussetzungen zur Anerkennung als ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin und damit die Anrechnung einer Händlerpauschale erachtete die Beschwerdegegnerin indessen als nicht erfüllt.

E. 3.2

Bei der geltend gemachten Qualifikation als ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, welche damit vom Steuerpflichtigen substantiiert geltend zu machen ist (RB 2001 Nr. 110 f. mit Hinweisen). Vorliegend hat die Pflichtige die Bestätigung des kantonalen Steueramts beigebracht, dass der Gewinn aus dem streitbetroffenen Verkauf tatsächlich bei der direkten Bundessteuer erfasst worden sei. Die Beschwerdegegnerin hat zudem die Qualifikation der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin grundsätzlich anerkannt. Die von der Pflichtigen für die eigene Sachdarstellung zum Beweis offerierten Steuererklärungen 2005 bis 2008 wurden durch die Vorinstanz indessen nicht beigezogen.

E. 3.2.1

Die Sachdarstellung der Pflichtigen um ihre Händlertätigkeit ist tatsächlich wenig substantiiert – so fehlt es etwa bereits an einer eigentlichen Schilderung der Geschäftstätigkeit. Dies erklärt sich jedoch mit dem Umstand, dass die Händlertätigkeit an sich seitens der Beschwerdegegnerin nicht bestritten worden ist. Für die Pflichtige war damit diese Qualifikation jedenfalls nach der entsprechenden Stellungnahme seitens der Gemeinde D im vorinstanzlichen Verfahren nicht bzw. nicht mehr strittig. Dies umso mehr, als für die entsprechende Qualifikation im Grundsteuerrecht dieselben Grundsätze Anwendung finden wie im Recht der direkten Bundessteuer (vgl. E. 2.4 vorstehend). Den Nachweis, dass die Pflichtige bezüglich des streitbetroffenen Verkaufs im Bereich der direkten Bundessteuer tatsächlich als Liegenschaftenhändlerin gilt, hat sie mit den eingereichten E-Mails erbracht. Bei dieser speziellen Konstellation musste die Pflichtige im vorinstanzlichen Verfahren tatsächlich nicht mit einer vollständigen Verneinung der Qualifikation als Liegenschaftenhändlerin zufolge mangelnder Substanziierung der Händlertätigkeit rechnen: Indem die Vorinstanz diese Qualifikation der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin ohne jede weitere Aufforderung zur diesbezüglichen Stellungnahme oder gar Untersuchung gänzlich verneinte, hat sie den aus Art. 29 Abs. 2 BV fliessenden Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör verletzt. Die Vorinstanz hätte, allenfalls im Verbund mit einer ergänzten Sachdarstellung der Pflichtigen, wenigstens die zum Beweis offerierten Steuererklärungen bzw. die entsprechenden Einschätzungsakten und Einschätzungsentscheide beiziehen müssen, um so die behauptete Händlertätigkeit gegebenenfalls zu untersuchen bzw. beweismässig zu erstellen. Im Licht dieser Erkenntnisse wären eventuell gar weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen gewesen, um auch die Frage einer ausserkantonalen Händlertätigkeit zu untersuchen.

E. 3.2.2

Eine direkte Anweisung an die Vorinstanz, die Pflichtige als interkantonale Liegenschaftenhändlerin zu behandeln, wie die Pflichtige dies im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren beantragt, ist beim gegenwärtigen Aktenstand indessen nicht angebracht. Die Beschwerdegegnerin hat bereits im vorinstanzlichen Verfahren zutreffend ausgeführt, dass sich mindestens nach dem jetzigen Aktenstand im fraglichen Zeitpunkt sowohl der Wohnsitz der Pflichtigen wie die veräusserte Liegenschaft im Kanton Zürich befanden. Damit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen – die Sache ist im Sinn der

Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentcheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4

Bei diesem unentschiedenen Verfahrensausgang sind die Kosten des Verfahrens den Parteien je hälftig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und muss der Beschwerdeführerin die verlangte Parteientschädigung versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, 153 Abs. 4 und § 213 StG).

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