

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00139 vom 10. Juli 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-07-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00139](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00139)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00139 du 10 juillet 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00139 del 10 luglio 2013

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang) | Grundstückgewinnsteuer: Abgrenzung Liegenschaftenhändlerin und Immobiliengesellschaft Die beschwerdeführende kommunale Grundsteuerbehörde beanstandet den Umstand, dass das Steuerrekursgericht für die Frage, ob die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu würdigen sei, als massgebenden Beurteilungszeitraum die Jahre 2005 bis 2009 herangezogen und damit auch zwei Jahre nach der in Frage stehenden Handänderung berücksichtigt habe. Die Beschwerdeführerin ist nämlich der Ansicht, dass für diese Frage allein der Zeitraum von 2005 bis 2007 massgebend sein könne, da der Verkauf des streitbetroffenen Grundstücks am 19. Dezember 2007 erfolgt sei. Die Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich als unbegründet: Gerade im Bereich des Liegenschaftenshandels kann vielfach ohne Einbezug späterer Jahre gar nicht beurteilt werden, ob der Erwerb von Liegenschaften mit Blick auf deren spätere gewerbsmässige Wiederveräusserung erfolgt ist bzw. auf welchen Zeitpunkt die Aufnahme der Tätigkeit als Liegenschaftenhändler angesetzt werden muss. Mit anderen Worten dienen nach der Handänderung eingetretene Tatsachen insoweit richtig gesehen nur der Erhellung des Sachverhalts und damit der rechtlichen Würdigung im Zeitpunkt der Handänderung. Die Grundsteuerbehörde geht somit von einem zeitlich zu engen Beurteilungszeitraum aus. Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Gebäudegrundfläche und Umgelände, zum Preis von Fr. 4'750'000.-. Nach einem Umbau veräusserte sie die Liegenschaft am 19. Dezember 2007 um Fr. 7'500'000.- an die E AG mit Sitz in Frauenfeld. Aus diesem Anlass auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich der Veräusserin am 24. August 2010 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 510'000.-. Eine hiergegen gerichtete Einsprache wies die Grundsteuerbehörde am 23. November 2010 ab. B. Den Rekurs der Pflichtigen hiess das Steuerrekursgericht am 20. Juni 2011 teilweise gut und wies die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich zurück. Das Gericht erwog, die Pflichtige sei als Liegenschaftenhändlerin zu betrachten. Sie habe Anspruch auf Anrechnung der Liegenschaftenhändlerpauschale und weiterer mit der Liegenschaft zusammenhängender Aufwendungen, soweit diese Kosten bei der Gewinnsteuer anrechenbar wären, jedoch dort nicht berücksichtigt worden seien. Da sich die kommunale Veranlagungsbehörde noch nicht mit diesen Kosten befasst habe, habe sie dies nachzuholen. C. Mit Entscheid vom 28. März 2012 hiess das Verwaltungsgericht die dagegen erhobene Beschwerde der Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich teilweise gut, hob den Rückweisungsentscheid des Steuerrekursgerichts auf und wies das

Steuerrekursgericht an, nach einer allfälligen weiteren Untersuchung im Neuentscheid selber über die streitbetroffene Grundstückgewinnsteuer zu befinden (SB.2011.00077). II. Im zweiten Rechtsgang hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 21. August 2012 den Rekurs der Pflichtigen gegen den Einsprachebeschluss der Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich vom 23. November 2010 teilweise gut und setzte die der Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 510'000.- auf Fr. 261'080.- herab. III. A. Die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich beantragte dem Verwaltungsgericht mit Beschwerde vom 1. Oktober 2012, es sei der Rekursentscheid vom 21. August 2012 aufzuheben und der Einsprachebeschluss vom 23. November 2010 wiederherzustellen. Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. B. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Pflichtige auf Abweisung der Beschwerde und forderte ihrerseits eine Parteientschädigung. Der Beschwerdeantwort beigelegt waren zwei Kaufverträge über das Grundstück an der D-Strasse 02 in F und dasjenige an der G-Strasse 03 in H. 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 angerufen 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/Frei/Kaufmann/Meuter, 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 vom 18. April 1999 [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] 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. 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] 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 Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren ist.

#### **E. 3.1**

Das Steuerrekursgericht hat erwogen, die Pflichtige habe im Zeitraum zwischen 2005 und 2008 sieben Grundstücke erworben, unter anderem das streitbetroffene Grundstück. Diese Liegenschaft und ein weiteres Grundstück in Pratteln habe sie am 19. Dezember 2007 beziehungsweise am 30. November 2009 nach kurzer Haltedauer von 2.5 beziehungsweise 1.5 Jahren bereits wieder veräussert. Aktenkundig sei zudem auch, dass sie sich seit 2009 um den Verkauf der Liegenschaft in Regensdorf bemühe. Die Pflichtige sei daher keine Immobiliengesellschaft, deren überwiegender Zweck darin bestehe, Grundstücke als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage zu halten. Vielmehr werde deutlich, dass die Pflichtige Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen Ausmass auch als Handelsware verwende. Sie sei daher als Liegenschaftenhändlerin zu betrachten, selbst wenn sie den Handel mit Grundstücken nur als Nebentätigkeit betreibe.

#### **E. 3.2**

Die beschwerdeführende kommunale Grundsteuerbehörde beanstandet vorab den Umstand, dass das Steuerrekursgericht für die Frage, ob die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu würdigen sei, als massgebenden Beurteilungszeitraum die Jahre 2005 bis 2009 herangezogen und damit auch zwei Jahre nach der in Frage stehenden Handänderung berücksichtigt habe. Die Beschwerdeführerin ist nämlich der Ansicht, dass für diese Frage allein der Zeitraum von 2005 bis 2007 massgebend sein könne, da der Verkauf des streitbetroffenen Grundstücks am 19. Dezember 2007 erfolgt sei.

#### **E. 3.3**

Die Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich als unbegründet: Gerade im Bereich des Liegenschaftenshandels kann vielfach ohne Einbezug späterer Jahre gar nicht beurteilt werden, ob der Erwerb von Liegenschaften mit Blick auf deren spätere gewerbsmässige Wiederveräusserung erfolgt ist bzw. auf welchen Zeitpunkt die Aufnahme der Tätigkeit als Liegenschaftenhändler angesetzt werden muss. Mit anderen Worten dienen nach der Handänderung eingetretene Tatsachen insoweit richtig gesehen nur der Erhellung des Sachverhalts und damit der rechtlichen Würdigung im Zeitpunkt der Handänderung. Die Grundsteuerbehörde geht somit von einem zeitlich zu engen Beurteilungszeitraum aus. Auch irrt die Grundsteuerbehörde, wenn sie glaubt, aus der Bilanzierung der Grundstücke als Anlagevermögen etwas für sich herleiten zu können. Zwar ist es richtig, dass nach Auffassung des Bundesgerichts bei Liegenschaftenhändlern Immobilien in aller Regel Umlaufvermögen darstellen, doch bedeutet dies nicht im Umkehrschluss, dass ein Liegenschaftenhändler in seinem Anlagevermögen keine Liegenschaften halten kann (BGr, 16. Mai 2011, 2C\_50/2011 E. 2.1). Nach Ansicht des Bundesgerichts ist es durchaus möglich, dass gleichartige Güter Umlauf- oder Anlagevermögen bilden. Für die Zuordnung

sei allein der Verwendungszweck massgebend und zwar nicht zu Beginn der Haltezeit, sondern erst im Zeitpunkt der Veräusserung (vgl. BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011 E. 4.3). Ebenso wenig vermag der Umstand, dass es sich bei den Grundstücken um Renditeobjekte (Mehrfamilienhäuser), die sich zur Kapitalanlage eignen, handelt, etwas an der Qualifizierung der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin zu ändern. Jedenfalls spricht der aus dem Verkauf der Liegenschaft an der Schaffhauserstrasse 453 in Zürich erzielte Kapitalgewinn von über Fr. 500'000.-, der die Nettomieteträge um ein Mehrfaches übersteigt, für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Auch die mit der Beschwerdeantwort nachgereichten Kaufverträge, die belegen, dass die Pflichtige im August und September 2012 und damit nach Entscheid der Vorinstanz noch zwei weitere Liegenschaften veräussert hat, deuten darauf hin, dass die Pflichtige gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel betreibt. Ohne Belang sind schliesslich die Einschätzungen der Steuerämter der Kantone Zug und Zürich, weil sie, wie es die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, für die kommunale Steuerbehörde nicht bindend sind. Nach all dem Gesagten ist die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu würdigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 4**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu. Vielmehr hat sie die Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren angemessen zu entschädigen (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Die Entschädigung wird aufgrund des Streitwerts durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) festgesetzt. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Besondere Umstände liegen keine vor, sodass die Parteientschädigung bei Fr. 6'000.-, Mehrwertsteuer eingeschlossen, anzusetzen ist.

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