

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00153 vom 22. Mai 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-05-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00153](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00153)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00153 du 22 mai 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00153 del 22 maggio 2017

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Schuldübernahme als weitere Leistung im Sinn von § 222 StG; Die Übernahme von Schulden des Veräusserers durch den Erwerber stellt eine weitere Kaufpreisleistung im Sinn von § 222 StG dar (E. 4.2). Abzugsfähigkeit von Investitionen in Mietereinbauten; Die Pflichtige hat die geltend gemachten Kosten für die behaupteten Mietereinbauten nicht belegt. Deshalb kann offenbleiben, ob sie gestützt auf § 221 Abs. 1 lit. a StG oder gestützt auf § 221 Abs. 2 StG abzugsfähig wären (E. 5.5). Abzugsfähigkeit der Mäklerprovision; Die Pflichtige hat den Mäklervertrag mit dem einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer und damit nicht mit einer Drittperson abgeschlossen. Die Mäklerprovision kann daher nicht zum Abzug zugelassen werden (E. 6). Es liegt keine interkantonale Konstellation vor, weshalb die Grundstückhändlerpauschale von vornherein nicht zu gewähren ist (E. 7). Die Pflichtige hat als juristische Person, die sich freiwillig aufgelöst hat und sich deswegen in Liquidation befindet, keinen bundesrechtlichen Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege (E. 9.1).

## Erwägungen

### E. 2

Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer nach § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Steuerpflichtig für diese kommunale Steuer (§ 205 StG) ist nach § 217 StG der Veräusserer. Steuerbarer Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG jener Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Während sich der Erlös aus dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen des Erwerbers zusammensetzt (§ 222 StG), umfassen die Anlagekosten den Erwerbspreis (§ 220 StG) sowie die anrechenbaren Aufwendungen (§ 221 StG).

### E. 3

Die Pflichtige macht als Anlagekosten im Sinn von § 219 Abs. 1 StG zunächst "Aktivierte Investitionen/Kaufkosten" in der Höhe von Fr. ... geltend. Die Vorinstanz ging ihrerseits von einem Erwerbspreis von Fr. ... und wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. ... aus. Dies ergibt insgesamt Fr. .... Was die Vorinstanz unter den Titeln Erwerbspreis einerseits sowie Kosten für wertvermehrnde Aufwendungen andererseits berücksichtigte, übersteigt somit den von der Pflichtigen unter dem Titel "Aktivierte Investitionen/Kaufkosten" geltend gemachten Betrag um rund Fr. .... Die Pflichtige beanstandet die fragliche Position weder in den Anträgen auf der ersten Seite ihrer Beschwerde noch in der darauffolgenden Begründung. Gleiches gilt in Bezug auf die "Verkaufskosten", welche die Pflichtige im Umfang von Fr. ... vom Grundstücksgewinn abgezogen haben will: Aus dem angefochtenen

Urteil ergibt sich, dass im vorinstanzlichen Verfahren "Abgaben beim Verkauf" in der Höhe von Fr. ... unbestritten waren, weshalb sie die Vorinstanz zum Abzug zuliess. Die fragliche Position beanstandet die Pflichtige weder in ihren Anträgen noch in der darauffolgenden Begründung. Sie figuriert allein in der Auflistung auf der letzten Seite der Beschwerde. In Bezug auf die beiden betreffenden Kostenpositionen ist folglich zu schliessen, dass die Pflichtige den vorinstanzlichen Entscheid gar nicht anfechten will. Ungeachtet dessen fehlte es ihr jedenfalls an der erforderlichen Beschwer. So könnte auf die Beschwerde im entsprechenden Umfang gar nicht eingetreten werden.

#### **E. 4.1**

Als weitere Leistungen im Sinn von § 222 StG qualifizierte die Beschwerdegegnerin den Betrag von Fr. ..., den die Pflichtige ihrem ehemaligen Mieter G geschuldet, diese Schuld im Zuge des Grundstückverkaufs jedoch an die Erwerberin abgetreten haben soll. Die Vorinstanz schützte die entsprechende Aufrechnung. Ihren Entscheid begründete sie damit, dass sich die Erwerberin in der Vereinbarung vom 7. März 2013 verpflichtet habe, G Aufwendungen für Bauarbeiten in der Höhe von Fr. ... abzugelten, die er als Mieter der streitbetroffenen Liegenschaft seinerzeit vorfinanziert hätte. Damit hätte er gegenüber der Erwerberin einen Anspruch auf Zahlung von Fr. ... erworben. Indem sich die Erwerberin verpflichtet hätte, die Schuld gegenüber dem Mieter G zu übernehmen, habe sie einer Schuldübernahme im Sinn von Art. 176 Abs. 1 OR zugestimmt und die Pflichtige dadurch von ihrer Zahlungspflicht gegenüber G befreit. Damit habe die Erwerberin eine weitere Kaufpreisleistung in der Höhe von Fr. ... erbracht. Die Pflichtige will ihrerseits den Kaufpreis auf Fr. ... festgesetzt wissen. Damit bestreitet sie implizit, dass die auf die Erwerberin übertragene Schuld von Fr. ... aufgerechnet werden könne.

#### **E. 4.2**

Der Erlös umfasst alle Leistungen, die in kausalem Verhältnis zur Handänderung standen (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.5; VGr, 20. April 2005, SB.2004.00066, E. 2.2). Massgebend ist der Preis für jene Leistungen, welche die Vertragsparteien zum Gegenstand des obligatorischen Vertrags als dem Rechtsgrund für die Übereignung des Grundstücks gemacht haben (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 222 N. 2 i. V. m. § 220 N. 2, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Dabei wird der Erlös nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern einzig nach wirtschaftlichen Merkmalen festgelegt. So bildet alles, was der Erwerber in einem wirtschaftlichen Sinn verstanden an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung leistet, den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N. 3). Eine weitere Kaufpreisleistung im Sinn von § 222 StG stellt insbesondere die Übernahme von Schulden des Veräusserers dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 220 N. 28, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Vorliegend ist unbestritten, dass die Erwerberin mit G vereinbart hatte, die diesem gegenüber im Betrag von Fr. ... bestehende Schuld der Pflichtigen zu übernehmen. Damit hat die Erwerberin eine weitere Kaufpreisleistung erbracht, die zum vereinbarten Kaufpreis von Fr. ... hinzuzurechnen ist (§ 222 StG), was die Vorinstanz zutreffend erkannt hat.

#### **E. 5.1**

Im Zusammenhang mit den behaupteten, vom Mieter vorfinanzierten Investitionen in der Höhe von Fr. ... bringt die Pflichtige sodann sinngemäss vor, sie sei als Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren. Aufgrund dessen sei der strittige Betrag von Fr. ... bei der Grundstückgewinnsteuer abzuziehen – eventuell seien die fraglichen Investitionen als wertvermehrnde Aufwendungen anzuerkennen. Die Vorinstanz hat die fraglichen Investitionen weder als mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendung im Sinn von § 221 Abs. 2 StG noch als Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG zum Abzug zugelassen.

### **E. 5.2**

Kosten für Mietereinbauten sind gemäss Praxis des Verwaltungsgerichts dann als Anlagekosten anrechenbar, wenn sie mit dem Kaufpreis abgegolten worden sind. Diesfalls müssen die Kosten unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse als Anlagekosten berücksichtigt werden. Wurden die Mietereinbauten hingegen nicht zusammen mit der Liegenschaft verkauft, sind sie nicht als Anlagekosten anrechenbar (VGr, 24. November 2004, SB.2004.00043, E. 2.4). Ob Mietereinbauten generell nur noch dann als Anlagekosten geltend gemacht werden können, wenn der Mieter dafür durch den Veräusserer entschädigt worden ist, hat das Verwaltungsgericht zuletzt offengelassen (vgl. VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.4 i.f.; im darauffolgenden, bundesgerichtlichen Verfahren 2C\_817/2014 war die entsprechende Praxis des Verwaltungsgerichts nicht umstritten). Diese Frage kann auch vorliegend offenbleiben. Denn so oder anders ist vorliegend zunächst zu prüfen, ob die fraglichen Investitionen hinreichend belegt sind. Erst wenn dies bejaht werden kann und die Investitionen im behaupteten Umfang als erstellt gelten, können sie gegebenenfalls gestützt auf § 221 Abs. 1 oder Abs. 2 StG an die Anlagekosten angerechnet werden.

### **E. 5.3**

Gemäss § 206 i. V. m. § 132 Abs. 1 StG gilt im Grundsteuerverfahren der Untersuchungsgrundsatz. Die steuerpflichtige Person hat bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts jedoch mitzuwirken. Sie hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (§ 206 i. V. m. § 135 Abs. 1 StG). Nach der allgemeinen Beweislastregel muss die Einschätzungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen, die steuerpflichtige Person demgegenüber Bestand und Umfang jener Tatsachen nachweisen, die die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 2002 Nr. 110 f.; vgl. BGr, 21. April 2010, 2C\_574/2009, E. 4.2; BGr, 4. Dezember 2009, 2C\_452/2009, E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 221 N. 16, § 212 N. 10 ff. sowie § 132 N. 90). Bezüglich der Mitwirkungspflichten im Beschwerdeverfahren kann auf den vorinstanzlichen Entscheid verwiesen werden (vgl. dort E. 5a./bb. ff. sowie § 213 i.V. m. § 153 Abs. 4 StG). Rechtsgenügend nachgewiesen sind Aufwendungen im Sinn von § 221 StG erst, wenn mit Quittungen versehene Rechnungen oder andere Zahlungsbelege vorgelegt worden sind. Nicht quittierte Rechnungen stellen keinen genügenden Nachweis dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 221 N. 20, m. H.). Gleiches gilt für Auszüge aus der Geschäftsbuchhaltung. Selbst wenn angenommen wird, die Geschäftsbuchhaltung sei formell ordnungsgemäss und materiell richtig geführt worden, kann sie weder die substanziierte Sachdarstellung hinsichtlich der (wertvermehrnden) Aufwendungen ersetzen noch weist sie diese ausreichend nach (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 221 N. 22, m.H.).

#### **E. 5.4**

Die behaupteten Investitionen für die Mietereinbauten hat vorliegend demzufolge die Pflichtige nachzuweisen. In den Akten befindet sich eine vom Mieter ausgestellte Rechnung, die vom 1. Juli 2013 datiert. Darin wurden diverse Arbeiten aufgelistet und der Rechnungsbetrag wurde pauschal mit Fr. ... beziffert. Wann die einzelnen Arbeiten verrichtet worden waren, geht aus der Rechnung nicht hervor. Auch liegen keine Quittungen oder andere Zahlungsbelege bei, anhand welcher sich die aufgelisteten Arbeiten plausibilisieren bzw. nachvollziehen liessen. Die weiteren, bei den Akten liegenden Auflistungen und Rechnungen ("Investitionen/Verbesserungen ab Kauf Anhand der VHEV"; "Investitionen 2000–2012"; "Aufstellung Kosten 2003–2006 C-Strasse 03, B" vom 8. Februar 2007 sowie "Aufstellung Kosten 2011 C-Strasse 03, B" vom 28. August 2012; teilweise nicht unterzeichnete Rechnungen von H, dipl. Architekt FH; Rechnung von I vom 14. Dezember 2002), helfen ebenfalls nicht weiter, da in den Akten keine Quittungen oder andere Zahlungsbelege aufzufinden sind, die die entsprechenden Aufwendungen belegen würden. Die Pflichtige macht geltend, die Gemeinde B sei als Einheit zu betrachten, ihr lägen diverse Unterlagen vor und von ihr sei zu erwarten, dass sie diejenigen Faktoren mitberücksichtige, die ihr bekannt seien, ohne dass die Pflichtige dies noch nachzuweisen habe. Soweit die Pflichtige damit (sinngemäss) vorbringt, die Beschwerdegegnerin hätte ihre Untersuchungspflicht verletzt (§ 138 Abs. 1 StG), blendet sie aus, dass die Beschwerdegegnerin die Pflichtige aufgefordert hatte, weitere Unterlagen einzureichen. Die Pflichtige hätte daraufhin selber bei der Bauabteilung B Kopien ihrer seinerzeit eingereichten Unterlagen verlangen müssen. Die Pflichtige reichte jedoch keine tauglichen Zahlungsbelege ein, sondern teilte mit Schreiben vom 4. Dezember 2014 vielmehr mit, dass auch nach mehrmaligem und tagelangem Suchen keine Unterlagen mehr gefunden werden konnten. Beim Geschäftsführer der im Jahr 2008 im Handelsregister gelöschten J AG seien ebenfalls keine Unterlagen mehr vorhanden gewesen. Auch hätte letzterer die Zahlen der Rechnung an die Erwerberin nicht bestätigen können. Von einem Hauseigentümer darf erwartet werden, dass er Zahlungen so vornimmt, dass er in den Besitz von Belegen gelangt, und dass er diese in der Folge während zweier Jahrzehnte aufbewahrt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a. a. O., § 221 N. 21). Indem die Beschwerdegegnerin bei der Pflichtigen weitere Belege eingeforderte hatte, hat sie ihre Untersuchungspflichten jedenfalls erfüllt.

#### **E. 5.5**

Die geltend gemachten, vom Mieter vorfinanzierten Investitionen hat die Pflichtige nicht belegt. Sie können demzufolge nicht als steuermindernde Tatsache berücksichtigt werden. Daran ändert nichts, dass die Mietereinbauten vorliegend mittels Schuldübernahme abgegolten wurden (vgl. E. 2.3). Denn in den oben zitierten verwaltungsgerichtlichen Urteilen (vgl. E. 2.4.1), in welchen Aufwendungen für Mietereinbauten, die mit dem Kaufpreis abgegolten worden waren, an die Anlagekosten angerechnet wurden, waren die fraglichen Aufwendungen erstellt und betragsmässig unbestritten. Ob es sich bei den vorliegend umstrittenen Investitionen letztlich um wertvermehrnde Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. a StG oder um Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG handelt, kann bei dieser Sachlage offenbleiben. Auch muss nicht geprüft werden, ob die Pflichtige als Liegenschaftshändlerin im Sinn von § 221 Abs. 2 StG qualifiziert werden kann.

#### **E. 6**

Weiter liess die Vorinstanz die geltend gemachte Mäklerprovision nicht zum Abzug zu. Zur Begründung führte sie aus, die Beschwerdegegnerin habe richtig erkannt, dass G im Zeitpunkt der Handänderung bei der Mäklerin Geschäftsführer mit Einzelunterschrift war, sich der Sitz der Mäklerin an der C-Strasse 03 befunden habe und der neue Aktionär die Funktion des Geschäftsführers mit Einzelunterschrift erst am 17. Oktober 2013 übernommen hatte. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass G in der Funktion als Geschäftsführer der ausserordentlichen Genossenschafterversammlung vom 25. Mai 2013 vorsass, an welcher die Liquidation der Pflichtigen beschlossen wurde. Anlässlich dieser Versammlung wurde er auch gleich zum Liquidator ernannt. K war zwar auch anwesend, führte jedoch bloss das Protokoll. Es war auch G, der diesen Beschluss am 27. Mai 2013 dem Handelsregisteramt meldete. Was die Pflichtige dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Sie macht insbesondere nicht geltend, dass die von ihr behaupteten, abweichenden Verhältnisse hätten bekannt sein müssen, weshalb sich die Vorinstanz bzw. die Beschwerdegegnerin nicht auf die Eintragungen im Handelsregister hätten stützen dürfen (vgl. dazu Art. 933 OR). Die Pflichtige bringt auch sonst nichts vor und es ist auch nichts ersichtlich, aus dem sich ergeben könnte, dass der Mäklervertrag mit einer Drittperson abgeschlossen wurde. Die Vorinstanz hat die Mäklerprovision daher zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

#### **E. 7**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fliesst aus dem "Gebot der gerechten Steuerauscheidung" eine bereichsspezifische bundesstaatliche Treuepflicht unter den Kantonen (Art. 44 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; BGE 124 I 101 E. 4; BGE 118 Ia 195 E. 5a; BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.4.3). Diese haben aufgrund dessen die uneingeschränkte Untersuchungsmaxime anzuwenden. Der Belegenheitskanton hat mit anderen Worten von Amtes wegen zu prüfen, ob der Sachverhalt eines interkantonalen Grundstückhandels vorliegt und infolgedessen die Grundstückhändlerpauschale als Abzug zu gewähren ist. Das Institut der Grundstückhändlerpauschale dient jedoch ausschliesslich dem Interessenausgleich zwischen dem (Wohn-)Sitz- und dem Belegenheitskanton. Es zielt nicht darauf hin, die steuerpflichtige Person zu bevorteilen (zum Ganzen: BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.4.3). Eine interkantonale Konstellation liegt vor, wenn die Berechtigung zur Besteuerung des Gewinns (Belegenheitskanton) und die Pflicht zur Anerkennung eines Aufwandes (Wohnsitz- oder Sitzkanton) auseinanderfallen (vgl. (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 4.2.1). Vorliegend hat die Pflichtige ihren Sitz im Belegenheitskanton. Der Sitz- und der Belegenheitskanton sind also identisch. Eine interkantonale Konstellation liegt damit nicht vor. So kann der Pflichtigen auch nicht die Grundstückhändlerpauschale gewährt werden.

#### **E. 8**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht von einem Verkaufserlös in der Höhe von Fr. ... ausgegangen ist. Die geltend gemachten Mietereinbauten im Betrag von Fr. ... und die Mäklerprovision im Betrag von Fr. ... hat sie zu Recht nicht zum Abzug zugelassen. Die Pflichtige hat ihre Vorbringen über weite Strecken nur rudimentär begründet und jedenfalls ungenügend substantiiert. Der steuerbare Grundstückgewinn beläuft sich damit auf den im vorinstanzlichen Entscheid festgesetzten Betrag von (gerundet) Fr. ..., was unter Berücksichtigung der Besitzesdauer von 11 Jahren einen Grundsteuerbetrag von Fr. ....- ergibt.

### **E. 9.1**

Die Pflichtige ersucht um Gewährung des Rechts zur unentgeltlichen Prozessführung. Sie begründet ihr Gesuch damit, dass sie über keinerlei liquide Mittel verfüge. Gemäss § 70 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) ist Privaten, welchen die nötigen Mittel fehlen und deren Begehren nicht als offensichtlich aussichtslos erscheinen, auf entsprechendes Ersuchen hin die Bezahlung von Verfahrenskosten zu erlassen. Juristischen Personen wird die unentgeltliche Rechtspflege gemäss § 16 Abs. 3 VRG nicht gewährt. Juristische Personen verfügen grundsätzlich auch über keinen bundesrechtlichen Anspruch auf unentgeltliche Prozessführung (BGE 131 II 306 E. 5.2.1; BGE 126 V 42 E. 4, je mit w. H.; vgl. auch BGr, 22. Mai 2017, 4A\_75/2017, E. 3.1, zur amtl. Publ. vorgesehen; BGr, 5. Oktober 2016, 6B\_920/2016, E. 6; BGr, 4. Dezember 2014, 6B\_261/2014, E. 4, nicht publ. in: BGE 141 IV 1; BGr, 19. April 2013, 5A\_446/2009, E. 3.2; BGr, 1. Februar 2007, 1A\_183/2006, E. 2.4). Ausnahmsweise können sie sich jedoch auf Art. 29 Abs. 3 BV berufen. Dies ist der Fall, wenn ihr einziges Aktivum im Streit liegt und neben ihr auch die wirtschaftlich Beteiligten mittellos sind (BGE 131 II 306 E. 5.2.2; BGr, 22. Mai 2017, 4A\_75/2017, E. 3.1, zur amtl. Publ. vorgesehen). Die unentgeltliche Rechtspflege ist aber jedenfalls dann zu verweigern, wenn das Verfahren, für das sie beansprucht wird, deren Weiterexistenz nicht sichert (BGr, 22. Mai 2017, 4A\_75/2017, E. 3.1, m. H., zur amtl. Publ. vorgesehen). Die Pflichtige hat sich freiwillig aufgelöst (vgl. vorne, E. 6). Auf den Auflösungsbeschluss kann sie gemäss bundesgerichtlicher Praxis nicht mehr zurückkommen (BGE 91 I 438 E. 6, m. H.; etwas zurückhaltender: BGr, 22. Mai 2017, 4A\_75/2017, E. 3.6, zur amtl. Publ. vorgesehen). Sie macht aber ohnehin nicht geltend, dass sie dies vorhätte. So ist undenkbar, dass sie die ihrem ursprünglichen Zweck entsprechende Tätigkeit wiederaufnehmen kann. Das könnte sie selbst dann nicht, wenn sie im vorliegenden Verfahren ganz oder teilweise obsiegen würde. Da das vorliegende Verfahren damit gar nicht geeignet ist, die Weiterexistenz der Pflichtigen zu sichern, kann ihr die unentgeltliche Rechtspflege schon aus diesem Grund nicht gewährt werden.

### **E. 9.2**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG).

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