



Entscheid

31. Mai 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

Rekurrentin,

gegen

Stadt C,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) ist eine interkantonale Immobiliengesellschaft mit Sitz im Kanton D. Sie war u.a. zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks Kat.Nr. ..., eines Ladengebäudes mit 3'339 m² Land an der ...str. ... in C. Zum Grundstück gehört ein subjektiv-dinglich verbundener Miteigentumsanteil an Kat.Nr. Die Pflichtige hatte das fragliche Grundstück am ... 1989 zum Preis von Fr. 10'080'000.- erworben. Am ... 2006 veräusserten die vormaligen Aktionäre der Pflichtigen sämtliche Aktien an die E AG, welches Rechtsgeschäft als wirtschaftliche Handänderung am erwähnten Gesellschaftsgrundstück gewürdigt wurde. Da die Vertragsparteien der Liegenschaft nur einen Wert von Fr. 6'200'000.- beimassen, resultierte aus dieser Übertragung kein steuerbarer Grundstücksgewinn.

Am ... 2009 veräusserte die Pflichtige die fragliche Liegenschaft zum Preis von Fr. 10'950'000.- (inkl. weiterer Leistung von Fr. 150'000.-) an F. Mit Veranlagungsbeschluss vom 26. August 2014 auferlegte die kommunale Grundsteuerbehörde C der Pflichtigen eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 1'721'120.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 4'329'343.-. Dabei stellte sie für die Bemessung des Gewinns und der Besitzesdauer auf die letzte (wirtschaftliche) Handänderung vom ... 2006 ab.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit die Pflichtige anstelle des Kaufpreises bei der wirtschaftlichen Handänderung den Erwerbspreis vom ... 1989 in Höhe von Fr. 10'080'000.- zuzüglich weiterer Anlagekosten geltend machte, wies die kommunale Grundsteuerbehörde am 17. November 2015 ab.

C. Mit Rekurs vom 16. Dezember 2015 liess die Pflichtige ihren Einspracheantrag erneuern und beantragte, den Grundstücksgewinn auf Fr. 385'304.- herabzusetzen. Weiter sei die bereits erhobene Gewinnsteuer durch den Kanton Zürich im Umfang von Fr. 386'177.55 anteilmässig für den Gewinn im Umfang von Fr. 385'304.- an die Grundstücksgewinnsteuer anzurechnen. Ferner beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 18. Februar 2016 schloss die kommunale Grundsteuerbehörde auf Abweisung des Rekurses und beantragte ebenfalls eine Parteient-schädigung.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisio-nen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Gewerbsmässige Liegenschaf-tenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2 StG).

2. a) Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (§ 219 Abs. 2 StG). Als Handänderung im Sinn des Grundsteuerrechts gilt jede Übertragung von Eigentum oder eigentumsähnlichen Befugnis-sen an einem Grundstück oder Anteil daran vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 6). Dazu gehören neben den sog. zivilrechtlichen u.a. auch die wirtschaftlichen Handänderungen (§ 216 Abs. 2 lit. a StG). Zu den Letzteren gehören hauptsächlich Kettengeschäfte und die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 78 ff.). Mit dem Begriff Handänderung im Sinn von 219 Abs. 2 StG sind alle

Arten von Handänderungen gemeint. Einzig Handänderungen, die zu einem Steuerzuschub im Sinn von § 216 Abs. 3 StG führen, fallen als massgebende letzte Handänderung ausser Betracht (§ 219 Abs. 3 und 4 StG).

b) Veräussert eine Immobiliengesellschaft ein Grundstück, das während der zivilrechtlichen Eigentumsdauer der Veräusserin Gegenstand einer steuerbaren wirtschaftlichen Handänderung in der Form der Übertragung einer beherrschenden Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft bildete, folgt aus dieser gesetzlichen Regelung, dass die veräussernde Gesellschaft bei der Grundstückgewinnsteuer nur für jenen Gewinnanteil besteuert werden kann, der in der Zeit zwischen der besteuerten wirtschaftlichen Handänderung und der tatsächlichen (grundbuchlichen) Veräusserung entstanden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 29: VGr TG 22. April 1998, TVR 1998 Nr. 19). Ein Gewinnanteil, der bis zum massgebenden Stichtag der wirtschaftlichen Handänderung entstanden ist, ist nicht der Gesellschaft, sondern den veräussernden Aktionären zuzurechnen. Diese werden bei der Grundstückgewinnsteuer, nicht aber bei der Einkommens- bzw. Vermögenssteuer, wie Liegenschafteneigentümer behandelt (BGE 108 Ia 252, 258 ff.). Daraus folgt, dass der veräussernden Gesellschaft (einzig) bei der Grundstückgewinnsteuer die Liegenschafteneigentümerstellung entgegen den grundbuchlichen Verhältnissen nur für die Zeit ab wirtschaftlicher Handänderung bis zur grundbuchlichen Veräusserung der Liegenschaft zukommt. Damit sind für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer gemäss der gesetzlichen Regelung einzig die Verhältnisse während dieser Zeit massgebend.

c) Entsprechend dieser objektorientierten Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer spielt es im vorliegenden Fall für die Besteuerung des Grundstückgewinns zufolge der zivilrechtlichen Handänderung vom ... 2009 keine Rolle, dass die Pflichtige bei der wirtschaftlichen Handänderung im Jahr 2006 nicht beteiligt war. Ferner ist grundsätzlich nicht massgebend, welchen Gewinn die Pflichtige über die gesamte zivilrechtliche Eigentumsdauer tatsächlich erzielt hat, weil eine zwischenzeitlich erfolgte wirtschaftliche Handänderung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht ausgeblendet werden kann.

Aus dem von der Pflichtigen aufgeführten Präjudiz RB 1990 Nr. 53 ergibt sich nichts zu deren Gunsten. Im betreffenden Entscheid ging es um die Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung zufolge Veräusserung der Aktien einer Immobiliengesellschaft, die ein Grundstück hielt, welches der veräussernde Aktionär 1957 erworben

hat und 1977 als Sacheinlage in eine neue gegründete, von ihm beherrschte Immobiliengesellschaft einbrachte. In jenem Fall wurde für die Gewinnermittlung und die Berechnung der Besitzesdauer zufolge Verkaufs der Aktien im Jahr 1981 nicht auf die wirtschaftliche Sichtweise des Veräusserers abgestellt, der seit 1957 zunächst zivilrechtlicher und – nach Einbringung des Grundstücks in eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft – wirtschaftlicher Eigentümer des veräusserten Grundstücks war. Als letzte Handänderung wurde vielmehr auf den zivilrechtlichen Erwerb der Aktiengesellschaft abgestellt. Diese bildete die letzte massgebende steuerbare Handänderung. Auf den wirtschaftlichen Gehalt kommt es bei der Besteuerung von zivilrechtlichen Handänderungen grundsätzlich nicht an (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 25 und N 73 mit Hinweisen). Eine zivilrechtliche Handänderung fällt einzig dann als letzte Handänderung ausser Betracht, wenn sie zivilrechtlich den Herrschaftszustand sanktioniert, der durch eine vorangehend besteuerte wirtschaftliche Handänderung entstanden ist (RB 1958 Nr. 91).

d) Die dargelegten Auswirkungen bei der zivilrechtlichen Veräusserung eines Grundstücks, das während der Eigentumsdauer der Gesellschaft Gegenstand einer wirtschaftlichen Handänderung auf der Ebene der Aktionäre der Gesellschaft wurde, gelten nur für die Grundstückgewinnsteuer. Bei der zürcherischen Einkommens- resp. Gewinnsteuer hat die wirtschaftliche Handänderung keine Auswirkungen. Weder die veräussernden noch die erwerbenden Aktionäre werden bei der Einkommenssteuer wie Liegenschafteneigentümer behandelt. Die Pflichtige bleibt bei der Gewinnsteuer – ungeachtet der wirtschaftlichen Handänderung – Eigentümerin des Grundstücks. Der Kapitalgewinn- resp. -verlust aus der wirtschaftlichen Veräusserung der Aktien durch die Aktionäre findet in der Buchhaltung der Gesellschaft keinen Niederschlag. Infolgedessen findet aus Anlass der wirtschaftlichen Handänderung auf der Ebene der Gesellschaft auch keine steueramtliche Abrechnung über die wieder eingebrachten Abschreibungen im Sinn von § 64 Abs. 3 StG statt. Abgerechnet wird erst dann, wenn die in Frage stehende Liegenschaft von der Gesellschaft veräussert wird und sich der Verkaufserlös im ausgewiesenen Reingewinn der Gesellschaft niedergeschlagen hat.

e) Nach diesen Regeln wurde die Gewinnsteuer für die Steuerperiode 2009 im Kanton Zürich veranlagt. Der bei der interkantonalen Steuerauscheidung dem Kanton Zürich zur Besteuerung zugewiesene Kapitalgewinn von Fr. 3'445'833.-, der zur Hauptsache wieder eingebrachte Abschreibungen beinhaltet, wurde vollumfänglich mit

der Gewinnsteuer erfasst. Die zwischenzeitlich erfolgte wirtschaftliche Handänderung auf der Ebene der Aktionäre im Jahr 2006 spielte bei dieser Veranlagung keine Rolle.

f) Im zürcherischen Steuergesetz ist eine doppelte Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Liegenschaften bei der Einkommens-/ Gewinnsteuer und der Grundstückgewinnsteuer nicht vorgesehen. Der Kapitalgewinn wird aufgespalten in einen Buchgewinn und einen Wertzuwachsgeinn. Der Buchgewinn umfasst die wieder eingebrachten Abschreibungen, die einzig bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer steuerbar sind (§§ 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG). Demgegenüber ist der Wertzuwachsgeinn (Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) einzig bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbar (§ 219 StG).

Vorausgesetzt, dass der Erlös die Anlagekosten bei einer dazwischen erfolgten wirtschaftlichen Handänderung auf der Ebene der Aktionäre übersteigt, ergibt sich bei dieser Konstellation keine steuerliche Doppelbelastung zwischen Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer. Bei der Gewinnsteuer wird ohne Rücksicht auf zwischenzeitlich erfolgte wirtschaftliche Handänderungen einzig der Buchgewinn am Ende der zivilrechtlichen Eigentumsdauer der Gesellschaft besteuert. Bei der Grundstückgewinnsteuer wird in zwei Etappen, zunächst auf der Ebene der Aktionäre zufolge wirtschaftlicher Handänderung und am Ende auf der Ebene der Gesellschaft zufolge zivilrechtlicher Veräusserung, nicht mehr als der tatsächlich erzielte Wertzuwachsgeinn während der zivilrechtlichen Eigentumsdauer der Gesellschaft (Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) besteuert.

Anders sieht es aus, wenn während der Eigentumsdauer der Gesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung stattfindet, bei der auf der Ebene der Aktionäre ein Veräusserungsverlust resultiert. In diesem Fall werden bei der Gewinnsteuer beim Ausscheiden der Liegenschaft aus der Gesellschaft die wiedereingebrachten Abschreibungen während der gesamten massgebenden Haltedauer besteuert. Eine zwischenzeitlich erfolgte wirtschaftliche Handänderung auf der Ebene der Aktionäre hat keinen Einfluss auf die Bemessung der wieder eingebrachten Abschreibungen. Bei der Grundstückgewinnsteuer hat eine wirtschaftliche Handänderung für die Gesellschaft dagegen massive Auswirkungen, weil die wirtschaftliche Handänderung aufgrund der gesetzlichen Regelung zu einer von den zivilrechtlichen Verhältnissen abweichenden Gewinnbemessungsperiode führt. Wie erwähnt kann bei der Grundstückgewinnsteuer einzig noch der Gewinn zwischen der letzten (wirtschaftlichen) Handänderung und der

zivilrechtlichen Veräusserung des Grundstücks besteuert werden. Resultiert bei einer zwischenzeitlich erfolgten wirtschaftlichen Handänderung ein Veräusserungsverlust, d.h. liegt der Erlös unter den Anlagekosten, führt diese Konstellation bei der endgültigen Veräusserung der Liegenschaft durch die Gesellschaft zu einem Preis über den Anlagekosten zu einer steuerlich verpönten Doppelbelastung zwischen Gewinn- und Grundstücksgewinnsteuer, weil mit der Grundstücksgewinnsteuer auch die wieder eingebrachten Abschreibungen erfasst werden, die gemäss der gesetzlichen Regelung mit der Gewinnsteuer zu erfassen sind.

g) Letztere Konstellation liegt hier vor. Weil die Aktionäre die streitbetroffene Liegenschaft im Jahr 2006 via Übertragung der Aktien sozusagen zum Buchwert von Fr. 6'200'000.-, d.h. wesentlich unter den Anlagekosten von über 10 Mio. Franken, in die neu gegründete E AG eingebracht haben, führte dieser Vorgang beim Verkauf vom ... 2009 aufgrund des tiefen Einstandspreises zu einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 4'329'343.-, der im erheblichen Umfang auch die bereits mit der Gewinnsteuer erfassten wieder eingebrachten Abschreibungen erfasst. Eine solche Doppelbelastung kann nicht geschützt werden (vgl. auch BGE 93 I 659). Die Rekursparteien sind sich darüber einig, dass dieser Konflikt zu beheben ist. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin ist dieser Konflikt aber nicht durch Revision der Gewinnsteuer, sondern bei der Grundstücksgewinnsteuer zu beheben. Dafür sprechen mehrere Gründe. Einerseits geht es um die Besteuerung der Pflichtigen, die während der gesamten zivilrechtlichen Haltedauer nur einen Wertzuwachsgeinn von Fr. 385'304.- erzielt hat. Mehr als der tatsächlich erzielte Gewinn kann vernünftigerweise nicht steuerbar sein. Andererseits sind im besteuerten Grundstücksgewinn von Fr. 4'329'343.- auch wieder eingebrachte Abschreibungen von ca. Fr. 3'944'039 (Fr. 4'329'343.- - Fr. 385'304.-) enthalten, welche nicht der Grundstücksgewinnsteuer, sondern der Gewinnsteuer unterliegen. Letzteres ist darauf zurückzuführen, dass die Beteiligung bzw. wirtschaftlich betrachtet die Liegenschaft bei der wirtschaftlichen Handänderung im Jahre 2006 als Sacheinlage zum Buchwert an die E AG übertragen wurde. Diesem Wert kam aber offenkundig keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zu, weil einerseits ein offensichtliches Missverhältnis von über 25% zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem Verkehrswert bestand, wie der drei Jahre später erzielte Kaufpreis nahelegt. Andererseits standen sich bei der wirtschaftlichen Handänderung offenkundig nahestehende Personen gegenüber. Bei dieser Sachlage hätte die Rekursgegnerin den bei der wirtschaftlichen Handänderung vereinbarten Kaufpreis von Fr. 6'200'000.- nicht einfach ungeprüft übernehmen dürfen. Vielmehr hätte sie den Verkehrswert des streitbetroffenen Grund-

stücks per ... 2006 ermitteln und diesen Ersatzwert bei den Grundstückgewinnsteuer-
veranlagungen bezüglich der Handänderungen vom ... 2006 und ... 2009 heranziehen
müssen. Hätte sie dies getan, wäre die steuerliche Doppelbelastung schon
weitestgehend eliminiert worden. Damit die steuerliche Doppelbelastung endgültig
vermieden werden kann, ist somit vom ursprünglichen Erwerbspreis von
Fr. 10'080'000.- auszugehen, den die Pflichtige beim Erwerb der Liegenschaft am
... 1989 bezahlte. An der für die Steuerbemessung massgebenden Besitzesdauer än-
dert sich nichts. Diese beträgt aufgrund der letzten Handänderung vom ... 2006 drei
Jahre.

h) Basierend auf der im Kanton D eingereichten Gewinnsteuererklärung samt
interkantonaler Steuerauscheidung wurde bei der zürcherischen Gewinnsteuer auch
der Wertzuwachsgegninn von Fr. 385'304.- mitbesteuert. Die Pflichtige beantragt, die
bereits erhobene Gewinnsteuer durch den Kanton Zürich im Umfang von 386'177.55
anteilmässig für den Gewinn im Umfang von Fr. 385'304.- an die Grundstückgewinn-
steuer anzurechnen. Diesem Antrag kann jedoch nicht entsprochen werden, da es Sa-
che der Pflichtigen gewesen wäre, den der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden
Wertzuwachsgegninn von dem der Gewinnsteuer unterliegenden Buchgegninn auszu-
scheiden bzw. gegen die Schlussrechnung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 Ein-
sprache zu erheben.

3. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die
Grundstückgewinnsteuer wie folgt neu festzusetzen:

Erwerbspreis	10'080'000
Mäklerprovision beim Verkauf	176'733
wertvermehrnde Aufwendungen	204190
Eigenverbrauch MWSt.	8'215
Handänderungskosten beim Erwerb	64'040
Handänderungskosten beim Verkauf	31'518
Total Anlagekosten	<u>10'564'696</u>
Verkaufspreis	10'950'000
Steuerbarer Gewinn	<u>385'304</u>
Steuerbarer Gewinn abgerundet	385'300

Grundstückgewinnsteuer gemäss § 225 Abs. 1 StG	143'520
Weder Zuschlag noch Ermässigung (Besitzesdauer 3 Jahre)	0
Zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer	<u>143'520</u>

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der nahezu vollständig unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu. Der weitgehend obsiegenden Rekurrentin ist für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung im angemessenen Umfang von Fr. 6'000.- (einschliesslich Mehrwertsteuer) zuzusprechen. Bei der Bemessung ist zu berücksichtigen, dass sich der Aufwand der Rekurrentin im Rekursverfahren weitgehend auf Wiederholungen von bereits im Einspracheverfahren gemachten Vorbringen beschränkte.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einsprachebeschluss der kommunalen Grundsteuerbehörde C vom 17. November 2015 betreffend Grundstückgewinnsteuer (...) wird teilweise gutgeheissen. Die der Rekurrentin auferlegte Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. 1'721'120.- auf Fr. 143'520.- herabgesetzt.

[...]