



**Entscheid**

20. Juni 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch Flückiger & Corvaglia AG,  
Industriestrasse 44, 8304 Wallisellen,

**Rekurrentin,**

gegen

**Stadt B,**

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Die A AG mit Sitz in C (nachfolgend die Pflichtige) erwarb im Jahr 2005 die Liegenschaft Kat.Nr. ... in B zum Preis von Fr. 4'750'000.-. Nach einem Umbau veräusserte sie die Liegenschaft im Jahr 2007 zum Preis von Fr. 7'500'000.- an die D AG mit Sitz in E. Mit Veranlagungsbeschluss vom 24. August 2010 auferlegte die kommunale Steuerbehörde der Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 510'000.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 1'301'530.-. Dabei berücksichtigte sie abweichend von der Steuererklärung nur wertvermehrnde Umbaukosten von Fr. 1'185'458.- (80% der Investitionen ohne Baukreditzinsen), die sie in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen schätzte. Ferner nahm sie hinsichtlich der deklarierten Handänderungskosten (beim Erwerb) und Mäklerprovisionen (für Erwerb und Veräusserung) verschiedene Aufrechnungen vor.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, worin sich die Pflichtige als interkantonale Liegenschaftenhändlerin bezeichnete und – neben den aufgerechneten Kosten – weitere Anlagekosten geltend machte und eine Herabsetzung der Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 190'920.- beantragte, wies die kommunale Steuerbehörde am 23. November 2010 ab.

C. Mit Rekurs vom 19. Januar 2011 liess die Pflichtige der Steuerrekurskommission III (heute Steuerrekursgericht) beantragen, den Einsprachebeschluss vom 23. November 2010 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 190'920.- herabzusetzen. Ferner verlangte sie eine Parteientschädigung.

Am 24. Februar 2011 reichte die Rekursgegnerin ihre Akten ein. Im Übrigen verzichtete sie auf eine Stellungnahme zum Rekurs.

Auf die Vorbringen der Pflichtigen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstücksgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 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 harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Liegenschaftenhändler 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). Ausserdem ist im interkantonalen Verhältnis gemäss der gesetzesvertretenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) der Liegenschaftskanton ungeachtet der Ausgestaltung seiner Grundstückgewinnbesteuerung verpflichtet, sämtliche Aufwendungen zu übernehmen, die mit der Veräusserung zusammenhängen, auch wenn das kantonale Recht dies nicht vorsieht (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, S. 525; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 152). Zu diesen Aufwendungen, die nicht bereits nach § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstücksgewinnsteuer berücksichtigt werden können, gehört namentlich ein Anteil an den allgemeinen Unkosten, die dem Liegenschaftenhändler am Hauptsitz entstehen (sog Händlerpauschale). Dieser Anteil bemisst sich in der Regel pauschal auf 5% des Erlöses (BGE 92 I 461; 111 Ia 220 E. 2d). Allerdings kann beim Vorliegen besonderer Gründe vom üblichen Pauschalabzug sowohl nach oben als auch nach unten abgewichen werden, wenn hinreichende Anhaltspunkte bestehen, dass die Pauschale den auf das betreffende Liegenschaftsgeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen falsch bemisst und das Ergebnis dem Gebot einer gerechten Ausscheidung der kantonalen Steuerhoheiten zuwiderläuft (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 168; StE 1993 B 45 Nr. 8 = ZStP 1993, 137). Ein niedriger Satz kann sich namentlich dann rechtfertigen, wenn ein Grossteil der normalerweise vom Liegenschaftenhändler selbst verrichteten Arbeiten durch Dritte erledigt wird (BGr, 4. April 2011, 2C\_689/2010, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

2. Streitig ist, ob die Pflichtige eine interkantonale Liegenschaftenhändlerin ist. Diese Frage ist vorweg zu klären, weil davon die Anrechenbarkeit der von der Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen (u.a. werterhaltende Umbaukosten, die Grundstücksgewinn- und die direkte Bundesteuer, Mäklerprovisionen über das übliche Mass hinaus und die Händlerpauschale) abhängt.

a) Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 125 II 113 E. 3c und 6a, mit Hinweisen; BGr 22. März 2011, 2C.375/2010, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), E. 4.2) liegt Liegenschaftenshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, wenn er also eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Gewinnerzielung aus Grundstücksgeschäften gerichtet ist. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob eine Händlertätigkeit in diesem Sinn vorliegt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für Liegenschaftenshandel kommen 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 oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht.

b) Diese auf natürliche Personen zugeschnittene Begriffsbeschreibung gilt auch für juristische Personen, wobei die Abgrenzung hier insofern schwieriger ist, als eine juristische Person Kapitalgewinne bei der Veräusserung von Grundstücken immer zu versteuern hat und nicht nur – wie bei natürlichen Personen –, wenn sie eine Händlertätigkeit ausübt und damit über Geschäftsvermögen verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 154). Für das Bundesgericht ist dabei entscheidend, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen gehören (BGE 111 Ia 220). Als Anlagevermögen gelten Wirtschaftsgüter (u.a. Liegenschaften), die dem Unternehmen – sei es als Geldanlage oder als betriebsnotwendige Grundlage für die Ausübung der Tätigkeit – zu dauernder oder mehrmaliger Nutzung dienen. Demgegenüber bilden Liegenschaften, die laufend angeschafft und wieder veräussert werden, Umlaufvermögen (BGr, 16. September 2005, 2A.122/2005, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung von Grundstücken muss ein eigentlicher Geschäftszweck der juristischen Person sein. Dabei muss es sich aber nicht um den Hauptzweck handeln

(Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 156). Die Gewinnerzielung durch Erwerb und Veräusserung von Grundstücken kann auch einen Nebenzweck bilden, der aber immerhin einige Bedeutung haben muss.

Die Qualifikation als interkantonaler Liegenschaftenhändler muss im Zeitpunkt der Handänderung gegeben sein (RB 2003 Nr. 107). Auf die Verhältnisse nach dem Verkauf kommt es bei der Beurteilung, ob eine (juristische) Person als Liegenschaftenhändler einzustufen sei, grundsätzlich nicht an. Ist der Beurteilungszeitraum kurz und nicht aussagekräftig, müssen auch spätere Ereignisse berücksichtigt werden, sofern sie Rückschlüsse auf die Ziele des Händlers bzw. der Gesellschaft erlauben. Die besonderen, aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fliessenden Liegenschaftenhändleraufwendungen kann der Liegenschaftenhändler zudem nur dann bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen, wenn er während der gesamten Besitzdauer einen ausserkantonalen (Wohn-)Sitz hatte und in der gleichen Zeitperiode auch als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler behandelt wurde resp. einzustufen ist (RB 2003 Nr. 107). Letztere Voraussetzung muss auch erfüllt sein, wenn der innerkantonal oder ausserkantonal ansässige Liegenschaftenhändler Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG geltend macht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 127).

3. a) Die Rekursgegnerin stützte sich bei ihrer Beurteilung ausschliesslich auf die Jahre 2005 bis 2007. Nach ihrer Auffassung kommt der Pflichtigen kein Liegenschaftenhändlerstatus zu, weil sie von 2005 bis 2007 nur sechs Grundstücke für insgesamt Fr. 26.5 Mio. erworben, jedoch bis zum Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft keine weiteren Liegenschaften verkauft habe. Bei allen sechs erworbenen Liegenschaften seien nicht unbedeutende Mieterträge erzielt worden (zuletzt im Jahr 2007 brutto Fr. 1'782'862.-). Unter Berücksichtigung des statutarischen Geschäftszwecks, der an erster Stelle die Beteiligung an Finanz- und Handelsgesellschaften im In- und Ausland vorsehe, und der tatsächlichen Verhältnisse seien die Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen Ausmass als Kapitalanlage und nicht als Handelsware erworben worden. Diese Einschätzung teilten auch die Steuerverwaltung des Kantons Zug und das kantonale Steueramt Zürich.

b) Dieser Beurteilung kann nicht beigespflichtet werden. Dem statutarischen Sitz kommt vorliegend keine entscheidende Bedeutung zu, weil die Pflichtige spätestens nach dem Einzug von F in den Verwaltungsrat im Juni 2005 ihren Gesellschafts-

zweck grundlegend geändert hat. Entgegen der Bezeichnung als Holdinggesellschaft ist sie seither ausschliesslich als Immobiliengesellschaft tätig. Der überwiegende Teil der Aktiven besteht aus Immobilien. Auch die Erträge stammen im überwiegenden Ausmass aus Mietzinseinnahmen und Verkaufserlösen von Liegenschaften. Die Pflichtige bemühte sich im Jahr 2010, den Gesellschaftszweck entsprechend zu ändern. Letztlich verzichtete die Pflichtige auf die Zweckänderung, da die Firma zur Vermeidung einer täuschenden Wirkung ebenfalls hätte abgeändert werden müssen.

c) Nicht entscheidend sind die Beurteilungen der kantonalen Steuerämter Zug und Zürich, weil deren Einschätzung die kommunale Steuerbehörde nicht zu binden vermag (BGr, 22. März 2011, 2C.375/2010, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), E. 4.3). Im Übrigen ist anzumerken, dass die Frage nach dem Liegenschaftenhändlerstatus für die genannten Steuerbehörden nur ausscheidungsrechtlich (insbesondere bezüglich Bemessung der Händlerpauschale beim Verkauf einer Liegenschaft) von Bedeutung ist, da juristische Personen Kapitalgewinne bei der Veräusserung von Grundstücken ohnehin zu versteuern haben.

d) Der von der Rekursgegnerin berücksichtigte Beurteilungszeitraum von drei Jahren (2005 bis 2007) erweist sich im vorliegenden Fall als zu kurz. Es können daraus keine Schlussfolgerungen gezogen werden, ob die Pflichtige die von Mitte 2005 bis 2007 erworbenen sechs Liegenschaften als Kapitalanlage oder teilweise als Handelsware erworben hat, zumal drei Käufe erst im Jahr 2007 erfolgten. Es sind deshalb auch die nachfolgenden Jahre in die Beurteilung mit einzubeziehen, weil Handelsobjekte nur für eine kurze Zeit (in der Regel zwischen zwei bis fünf Jahre) gehalten werden und diese für Liegenschaftenshandel typische Haltedauer Ende 2007 noch nicht abgelaufen ist. Anzumerken ist, dass selbst eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass während längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt werden, für sich allein betrachtet eine auf Liegenschaftenshandel gerichtete Tätigkeit nicht ausschliessen (BGE 125 II 113 E. 6c/cc, auch zum Folgenden). Im Liegenschaftenshandel kommt es nicht selten vor, dass ein Steuerpflichtiger Grundstücke aus ganz verschiedenen Gründen über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkauft, sei es zum Beispiel, weil er von Anfang an mit einem gewinnbringenden Verkauf erst in einer fernerer Zukunft rechnet, sei es, weil er die Grundstücke vorerst überbauen oder umbauen will oder weil eine geplante Überbauung auf unvorhergesehene Hindernisse stösst.

e) Die Pflichtige hat von 2005 bis 2008 folgende sieben Grundstücke erworben:

2005	Objekt B	Kaufpreis Fr. 4'750'000.-
2006	Objekt N	Kaufpreis Fr. 5'350'000.-
2006	Objekt H	Kaufpreis Fr. 8'000'000.-
2007	Objekt I	Kaufpreis Fr. 2'350'000.-
2007	Objekt J	Kaufpreis Fr. 2'050'000.-
2007	Objekt K	Kaufpreis Fr. 4'000'000.-
2008	Objekt L	Kaufpreis Fr. 7'400'000

Zwei dieser Grundstücke, nämlich die Liegenschaften in B und in L, hat sie am 19. Dezember 2007 und 30. November 2009 nach kurzer Haltedauer von 2 ½ bzw. 1 ½ Jahren für Fr. 7'500'000.- und Fr. 8'200'000.- bereits wieder veräussert. Ferner ist aktenkundig, dass sie sich seit 2009 um den Verkauf der Liegenschaft in H bemüht. Daraus ergibt sich, dass die Pflichtige entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin keine Immobiliengesellschaft im engen Sinn ist, deren überwiegender Zweck darin besteht, Grundstücke als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage zu halten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 97). Vielmehr wird deutlich, dass die Pflichtige Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen Ausmass auch als Handelsware verwendet. Dieser Zweck muss die Kapitalanlagetätigkeit nicht überwiegen. Die Pflichtige ist bei der vorliegenden Sachlage auch dann als Liegenschaftenhändlerin einzustufen, wenn sie den Handel mit Grundstücken nur als Nebentätigkeit betreibt.

f) Die weiteren von der Rekursgegnerin angeführten Argumente ändern an dieser Beurteilung nichts. Zwar handelt es sich bei allen bisher erworbenen Grundstücken um Renditeobjekte (Mehrfamilienhäuser), die sich zur Kapitalanlage eignen. Bis 2008 hat die Pflichtige, bedingt durch hohe Schuldzinsen, Unterhaltskosten und Abschreibungen jedoch nur bescheidene Liegenschaftenerträge von netto Fr. 24'330.- (2005), Fr. 96'169 (2006), - Fr. 46'188.- (2007) und Fr. 40'145.- (2008) erzielt. Demgegenüber überstieg der im Jahr 2007 erzielte Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft B die Nettomietenerträge um ein Mehrfaches, weist doch die Pflichtige in ihrer im Einspracheverfahren berichtigten Steuererklärung einen Gewinn (ohne wieder eingebrachte Abschreibungen) von rund Fr. 500'000.- aus.

4. a) Da die Pflichtige nach dem Gesagten als Liegenschaftenhändlerin zu betrachten ist, hat sie grundsätzlich Anspruch auf Anrechnung der Liegenschaftenhändlerpauschale und weiterer mit der Liegenschaft zusammenhängender Aufwendungen (wie werterhaltende Aufwendungen, Zinsen, Finanzierungs- und Verkaufskosten, Grundstückgewinnsteuer und direkte Bundessteuer), soweit diese Kosten bei der Gewinnsteuer anrechenbar wären, jedoch dort nicht berücksichtigt worden sind. Da sich die Vorinstanz noch nicht mit diesen abzugsfähigen Kosten befasst hat, ist die Sache zwecks Wahrung des Instanzenzugs an die Vorinstanz zurückzuweisen.

b) Die bezahlte Mäklerprovision beim Verkauf ist von der Rekursgegnerin zu Recht auf Fr. 121'050.-, entsprechend 1.5% des Verkaufspreises (zuzüglich MwSt.), gekürzt worden, da das Steuergesetz nur übliche Mäklerprovisionen bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zulässt (§ 221 Abs. 1 lit. c StG). Ohne aussergewöhnliche Verkaufsanstrengungen, die vorliegend nicht geltend gemacht wurden, ist eine Provision von 1.5% bei einem Verkaufspreis von Fr. 7'500'000.- marktüblich (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 100). Für interkantonale Liegenschaftenhändler gelten diesbezüglich keine bundesrechtlichen Ausnahmen (BGr, 9. Februar 1994, 2P.58/1993; RB 1989 Nr. 52). Der das übliche Mass übersteigende Teil der Provision kann auch nicht gestützt auf § 221 Abs. 2 StG angerechnet werden, weil Mäklerprovisionen nicht zu den bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer anrechenbaren Aufwendungen gehören, die wahlweise bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden können. Hingegen hat die Kürzung der Provision Einfluss auf die Bemessung der Händlerpauschale, weil die Pflichtige als Ausgangspunkt eine Händlerpauschale von 5% des Erlöses geltend macht und davon die beim Erwerb und beim Verkauf bezahlten Vermittlungsprovisionen abzieht. Dies heisst jedoch nicht, dass der Differenzbetrag zwischen der Händlerpauschale und den Provisionen ungeprüft bei den Anlagekosten zu berücksichtigen ist. Zur Bemessung der Händlerpauschale ist vielmehr eine Untersuchung geboten, weil die Pflichtige an ihrem Geschäftssitz dem Anschein nach keine geschäftliche Infrastruktur mit eigenem Personal und eigenen Geschäftsräumlichkeiten unterhält. Darauf weist bereits die Adresse der Firma, "c/o M" hin. Zudem hat die Pflichtige für zahlreiche Tätigkeiten, die normalerweise vom Liegenschaftenhändler selbst erbracht werden, die Dienste aussenstehender und nahestehender Dritter in Anspruch genommen, deren Honorare sie bei den Anlagekosten geltend macht. Bei dieser Sachlage kann es sich aufgrund eines neueren Bundesgerichtsentscheids vom 4. April 2011 (2C\_689/2010, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)) rechtfertigen, über die Honorare der beauftragten Dritten hinaus gar keine Händlerpauschale anzurechnen.

Folgedessen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückzuweisen.

5. Da die Pflichtige mit ihrem Antrag auf Anrechnung von Liegenschaftenhändleraufwendungen obsiegt und der Ausgang des Verfahrens lediglich noch in Bezug auf die Höhe der zu berücksichtigenden Anlagekosten unentschieden ist, wobei aber die Pflichtige am Ende allein schon wegen der zu berücksichtigenden Grundstückgewinnsteuer und der direkten Bundesteuer überwiegend obsiegen wird, rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten zu einem Viertel der Pflichtigen und zu drei Vierteln der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Infolge des überwiegenden Obsiegens ist der Pflichtigen eine angemessene reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Pflichtige hinsichtlich der Liegenschaftenhändlerqualifikation weitgehend das im Einspracheverfahren Vorgebrachte wiederholt hat. Die Eventualvorbringen zur Anfechtung der Ermesseneinschätzung bezüglich der wertvermehrenden Aufwendungen wären nicht von Erfolg gekrönt gewesen wären, weil detaillierte Angaben zum Zustand vor und nach dem Umbau fehlten. Diesbezüglich durfte das Steueramt auf Schriftlichkeit der Auflageantwort bestehen und eine mündliche Besprechung ablehnen. Die zur Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen unentbehrlichen detaillierten Angaben zu Lieferungen und Leistungen und zum Zustand und zur Ausstattung der Liegenschaft vor und nach dem Umbau erfordern einen bedeutenden zeitlichen Aufwand. Dieser Aufwand kann im Rahmen einer mündlichen Besprechung von üblicher Länge in der Regel nicht erbracht werden. Liegen die erforderlichen Fakten zur steuerlichen Beurteilung von baulichen Aufwendungen nicht vor, verbietet sich ausserdem die Anordnung eines Gutachtens (RB 1980 Nr. 69). Dieses Beweismittel dient nicht der Beschaffung von Schätzungsgrundlagen, die eine Beurteilung erst ermöglichen, sondern bezweckt vielmehr die Klärung einer streitigen steuerlichen Beurteilung bestimmter, rechtsgenügend dargelegter baulicher Aufwendungen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einsprachebeschluss der kommunalen Steuerbehörde B vom 23. November 2010 wird teilweise gutgeheissen. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.

[...]