



Entscheid

22. Januar 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch CREDIT SUISSE AG,
Bleicherweg 33, Postfach, 8070 Zürich,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde C,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A ist seit mehr als 20 Jahren Alleineigentümer des Grundstücks Kat.Nr. 1, einem Wohnhaus mit Werkstatt und 3'035 m² Land in der Gemeinde C. Dieses Grundstück diente ihm als Wohn- und Produktionsstätte für seinen Betrieb. Im Dezember 1992 erwarben er und seine Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtigen) als Miteigentümer je zur Hälfte die angrenzenden Grundstücke Kat.Nrn. 2 (Wohnhaus mit Scheune und 4'140 m² Land), 3 (2'129 m² Acker und Wiese) und 4 (3'067 m² Acker und Wiese) zum Preis von Fr. 860'000.-. Am 25. August 2010 traten die Pflichtigen von ihrem Grundstück alt Kat.Nr. 3 17 m² Trottoirgebiet (neu unter Kat.Nr. 5) zum Preis von Fr. 6'120.- an die Politische Gemeinde C ab. Weitere 36 m² (neu unter Kat.Nr. 6) traten sie für Fr. 12'960.- an den Kanton Zürich ab. Ferner wurde der Grenzverlauf der Grundstücke alt Kat.Nr. 3 (neu Kat.Nr. 7) und Kat.Nrn. 2 und 4 geringfügig geändert. Den verbleibenden im Miteigentum befindlichen Grundbesitz veräusserten die Pflichtigen danach wie folgt:

GR-Nr.	Datum Hand- änderung	Kat.Nr.	Erwerber	Erlös
2010/0062	23.12.2010	7 (2'088 m ²)	D AG	793'440.-
2011/0047	20.9.2011	2 (4'134 m ²)	D AG	1'421'186.-
2011/0051	17.11.2011	4 (3'061 m ²)	E	3'061.-

Ferner veräusserte der Pflichtige im Mai 2011 sein im Alleineigentum befindliches Grundstück Kat.Nr. 1 zum Preis von Fr. 1'400'000.- an F (GR-Nr. 2011/0019).

Mit Veranlagungsentscheiden vom 8. November 2010, 3. Oktober 2011 und 20. Februar 2012, die im Einsprache- bzw. Revisionsverfahren am 20. Februar 2012 korrigiert wurden, ermittelte die zuständige Grundsteuerbehörde der Gemeinde C hinsichtlich der gemeinsam veräusserten Grundstücke Teilgewinne von Fr. 11'460.- (GR-Nr. 2010/0038), Fr. 5'191.- (GR-Nr. 2010/0039), Fr. 725'171.- (GR-Nr. 2010/0062) und Fr. 651'463.- (GR-Nr. 2011/0047). Nach Verrechnung des Verlusts von Fr. 27'821.-, der aus der Veräusserung des Grundstücks Kat.Nr. 4 an E resultierte (GR Nr. 2011/0051), setzte die zuständige Grundsteuerbehörde der Gemeinde C mit Einspracheentscheid vom 20. Februar 2012 (GR-Nr. 2010/0038+39), Revisionsentscheid vom 20. Februar 2012 (GR-Nr. 2010/0062) und Veranlagungsentscheid vom 20. Februar 2012 (GR-Nr. 2011/0047) die steuerbaren Gewinne entsprechend herab und auf-

erlegte den Pflichtigen nach vollständiger Veräusserung ihres im Dezember 1992 gemeinsam erworbenen Grundbesitzes Grundstückgewinnsteuern von Fr. 954.80 (GR-Nr. 2010/0038), Fr. 341.- (GR-Nr. 2010/0039), Fr. 161'447.60 (GR-Nr. 2010/0062) und Fr. 144'408.40 (GR-Nr. 2011/0047). Hinsichtlich des vom Pflichtigen A allein veräusserten Grundstücks Kat.Nr. 1 ermittelte der Gemeinderat gemäss Veranlagungsentscheid vom 22. August 2011 einen Verlust von Fr. 394'997.- (GR-Nr. 2011/0019). Entgegen dem Antrag der Pflichtigen wurde dieser Verlust nicht mit den von den Pflichtigen A und B gemeinsam erzielten Grundstückgewinnen verrechnet.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprachen, womit die Pflichtigen die Verrechnung des Verlusts von Fr. 494'997.- mit den Teilgewinnen bezüglich der übrigen Teilveräusserungen beantragten, wies die zuständige Grundsteuerbehörde der Gemeinde C am 20. August 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 24. September 2012 liessen die Pflichtigen ihren im Einspracheverfahren gestellten Antrag erneuern und beantragen, den insgesamt steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 970'564.- festzusetzen. Ferner verlangten sie eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 22. November 2012 schloss die zuständige Grundsteuerbehörde der Gemeinde C auf Abweisung des Rekurses.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) 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. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und

Aufwendungen) übersteigt. Wird ein Grundstück parzellenweise veräussert, ist nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung der Gewinn und die Steuer für jedes veräusserte Grundstück im Sinn von § 207 StG gesondert zu ermitteln (RB 1998 Nr. 167, 1981 Nr. 91; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 219 N 6 f.). Es werden grundsätzlich weder mehrere Grundstücksgewinne zusammengerechnet noch allfällige Verluste bei den gewinnbringenden Veräusserungen berücksichtigt (Richner/Frei/Kaufmann, § 219 N 7). Davon bestehen lediglich zwei Ausnahmen. Einerseits ist eine Zusammenrechnung der einzelnen Gewinne nach der Steuerpraxis dann möglich, wenn mehrere grundbuchlich selbständige Grundstücke als einheitliches Wirtschaftsgut in den Handel gebracht werden (RB 1981 Nr. 91, auch zum Folgenden). Umgekehrt können gemäss § 224 Abs. 3 StG Verluste aus Teilveräusserungen nach vollständiger Veräusserung des Grundstücks den Anlagekosten der mit Gewinn veräusserten Parzellen anteilmässig zugerechnet werden.

b) Der Gesetzgeber geht nach dem Wortlaut von § 224 Abs. 3 StG von der Vorstellung aus, dass der Veräusserer ein einziges Grundstück erworben, dieses parzelliert und die Teilparzellen vollständig veräussert hat (RB 2001 Nr. 106). Nach der Steuerpraxis ist die Verlustverrechnung jedoch auch bei der vollständigen Teilveräusserung eines Grundstückskomplexes möglich, sofern die verschiedenen Grundstücke ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 15). Massgebend ist jedoch, dass die teilveräusserten Grundstücke aus der Sicht des Veräusserers bereits im Zeitpunkt des Erwerbs ein einheitliches Wirtschaftsgut bildeten (RB 2001 Nr. 106). Dies ist dann der Fall, wenn der Veräusserer gleichzeitig oder aufgrund eines einheitlichen Rechtsgeschäfts mehrere Grundstücke, die aufgrund ihrer Lage oder Zweckbestimmung in einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, erwirbt und einer gemeinsamen Zweckbestimmung zuführt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 16; VGr, 1. November 2000, SB.2000.00011). Weiter setzt die Verlustverrechnung gemäss § 224 Abs. 3 StG voraus, dass alle Teilveräusserungen vom gleichen Verkäufer vorgenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 17). Letztere Voraussetzung ist einzig dann entbehrlich, wenn die Eigentumsverhältnisse aufgrund eines Steueraufschubtatbestandes i.S. von 216 Abs. 3 StG (z.B. Erbgang oder Schenkung) geändert haben.

2. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die beantragte Verlustverrechnung in mehrfacher Hinsicht nicht erfüllt. Einerseits fehlt es am Erfordernis der

Identität der Veräusserer, weil das verlustbringende Grundstück Kat.Nr. 1 im Alleineigentum des Pflichtigen A und die übrigen Parzellen im Miteigentum der Pflichtigen A und B standen. Andererseits sind die fraglichen Grundstücke zu verschiedenen, nicht naheliegenden Zeitpunkten erworben worden. Kat.Nr. 1 gehörte dem Pflichtigen A bereits vor dem 11. Mai 1991; Kat.Nrn. 2, 3 und 4 erwarben die Pflichtigen erst im Dezember 1992. Bei dieser Sachlage ist ein einheitlicher Kaufentschluss nicht gegeben und kommt es auf die Absicht der Pflichtigen, mit dem Zukauf der Grundstücke Kat.Nrn. 2, 3 und 4 den Standort des Betriebsgeländes zu sichern und eine Baulandreserve für eine künftige Betriebserweiterung zu schaffen, allein nicht an (VGr, 1. November 2000, SB.2000.00011 betreffend Erwerb mehrerer Grundstücke zu verschiedenen Zeiten zur Sicherung eines Filialstandorts). Entscheidend ist nach der Rechtsprechung vielmehr, ob die in Frage stehenden Grundstücke als einheitliches Wirtschaftsgut rechtsgeschäftlich in den Verkehr gebracht worden sind. Daran mangelt es hier, so dass die beantragte Verlustverrechnung zu verweigern und der Rekurs somit abzuweisen ist.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]