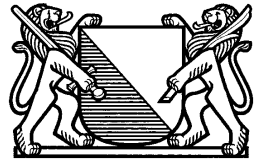


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2022.18

Entscheid

10. Januar 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A AG,

vertreten durch B ag,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch die Finanzkommission,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in D/ZG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die bzw. den Erwerb, Verkauf, Verwaltung und Überbauung von Liegenschaften im In- und Ausland, wobei sich die vollständige Zweckumschreibung aus den Statuten ergibt. Am ... 2019 veräusserte sie ihre am ... 2014 erworbene Liegenschaft GB Bl. ..., Kat. Nr. 1, und damit dinglich verbunden hälftiges Miteigentum an GB Bl. ..., Kat. Nr. 2, an der ...strasse 22 in C zum Preis von Fr. 1'720'000.-.

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 22. Februar 2021 deklarierte die Pflichtige einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 238'951.-. Mit Auflage vom 18. März 2021 forderte das Steueramt der Gemeinde C die Pflichtige auf, u.a. sämtliche Belege betreffend wertvermehrnde Aufwendungen, Maklerprovision, Insertionskosten und Handänderungsabgaben beim Kauf und Verkauf sowie sämtliche Belege zu den Aufwendungen, welche die Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin geltend macht, einzureichen. Nach einer telefonischen Besprechung am 2. Juni 2021 legte die Pflichtige am 4. Juni 2021 per E-Mail verschiedene Unterlagen vor.

Mit Entscheid vom 18. Januar 2022 veranlagte die Finanzkommission der Gemeinde C die Pflichtige mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 308'600.-. Dabei zog die Steuerbehörde die zwischen 2014 und 2017 getätigten Abschreibungen auf der Liegenschaft (auf dem um die wertvermehrnden Investitionen erhöhten Kaufpreis) im Betrag von Fr. 81'339.- vom Erwerbspreis steuererhöhend ab. Sie strich zudem die unter Abgaben beim Verkauf geltend gemachten Aufwendungen für juristische Beratung und die deklarierten Auslagen als Liegenschaftenhändlerin (Steuern sowie Verlustvortrag), rechnete dafür aber einen Betrag von Fr. 179'299.- als Geschäftsverluste steuermindernd an.

B. Mit Einsprache vom 27. Januar 2022 liess die Pflichtige vorbringen, dass die Aufrechnung der wiedereingebrachten Abschreibungen im Umfang von Fr. 81'339.- nicht korrekt sei, da diese der Gewinnbesteuerung 2019 unterlägen. Mit den restlichen Korrekturen erklärte sich die Pflichtige einverstanden, sofern die Gewinnsteuer diese entsprechend berücksichtige.

Die Finanzkommission der Gemeinde C wies die Einsprache mit Entscheid vom 17. Mai 2022 ab. Die Behörde hielt daran fest, dass die Anlagekosten um die getätigten Abschreibungen zu reduzieren seien.

C. Mit Rekurs vom 2. Juni 2022 liess die Pflichtige an der Veranlagung eines Grundstückgewinns in der deklarierten Höhe von Fr. 238'900.- festhalten. Von der Aufrechnung des Betrags von Fr. 81'339.- sei abzusehen. Mit Rekursantwort vom 27. Juni 2022 schloss die Finanzkommission der Gemeinde C auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Das Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) verpflichtet die Kantone, sämtliche Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben, zu besteuern (Art. 2 Abs. 1 lit. d und Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Kantone können dabei bestimmen, dass die Grundstückgewinnsteuer allein von den Gemeinden erhoben wird (Art. 2 Abs. 2 StHG). Fakultativ räumt das StHG den Kantonen sodann die Möglichkeit ein, nicht nur Gewinne auf Privatgrundstücken, sondern auch solche auf Geschäftsgrundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (Art. 12 Abs. 4 StHG).

In der konkreten Umsetzung dieses Harmonisierungsauftrags wird den Kantonen ein weiter Gestaltungsspielraum überlassen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, VB zu §§ 216-226a N 1). Die Kantone haben aber bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Entsprechend wird der Gestaltungsspielraum eingeschränkt, besonders mit Blick darauf, dass Grundstückgewinn- und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1, mit weiteren Hinweisen).

b) Der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe entsprechend wird im Kanton Zürich die Grundstückgewinnsteuer durch die Gemeinden von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§§ 205 und 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG). Steuerpflichtig ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Zu den Anlagekosten gehören der Erwerbspreis und weitere Aufwendungen (vgl. § 220 und § 221 StG). Ein Liegenschaftenhändler kann nebst den Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 StG zusätzlich besondere Aufwendungen geltend machen, soweit er auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichtet (vgl. § 221 Abs. 2 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 119 ff.). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG).

Mit dieser gesetzlichen Regelung werden alle Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterworfen, und zwar unabhängig davon, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört ("monistisches" System). Ausgenommen von der einheitlichen Besteuerung ist im monistischen System aber regelmässig der Buchgewinn, indem die sog. "wieder eingebrachten Abschreibungen" systemkonform der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen (vgl. § 18 Abs. 5 bzw. § 64 Abs. 3 StG). Während also die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens gesamthaft der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, werden diejenigen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens aufgespalten: Die Wertzuwachsquote (Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös) wird mit der Grundstückgewinnsteuer, die Abschreibungsquote (Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert) mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216–226a N 5 f.).

c) Für die erfolgreiche Geltendmachung von zusätzlichen Auslagen eines Liegenschaftenhändlers wird vorausgesetzt, dass er ausdrücklich darauf verzichtet hat, die entsprechenden Aufwendungen bei den ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuern zum Abzug zu bringen. Dieselbe steuerpflichtige Person kann dieselben Aufwendungen nicht doppelt zum Abzug bringen. Das Wahlrecht, ob sie den Aufwand bei den ordentlichen Steuern oder bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen will, steht dabei ihr selber zu. Der Nachweis, dass die Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nicht abgezogen worden sind, obliegt

der steuerpflichtigen Person. Die Anforderungen an diesen Verzicht dürfen nicht überspannt sein. Es muss der steuerpflichtigen Person gestattet sein, den Nachweis ihres Verzichts auf verschiedene Weise zu erbringen. Der Nachweis des Verzichts muss z.B. dann als erbracht betrachtet werden, wenn es an entsprechenden Einkünften mangelte, von denen die Aufwendungen in Abzug gebracht werden konnten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 149).

d) Gemäss § 224a Abs. 1 StG (in der Fassung vom 23. Oktober 2017, in Kraft seit 1. Januar 2019) können Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen verrechnet werden, wobei die Bestimmung auch Verlustvorträge aus der Geschäftstätigkeit umfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224a N 5).

2. a) Nicht strittig ist vorliegend, dass die Pflichtige vor dem Hintergrund ihres Geschäftszwecks und ihrer betrieblichen Tätigkeiten als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert. Im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer, welche die Gemeinde C auf dem Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft GB Bl. ..., Kat. Nr. 1 und damit dinglich verbunden GB Bl. ..., Kat. Nr. 2, an der ...strasse 22 in C zum Preis von Fr. 1'720'000.- erhebt, kann sie deshalb nebst den Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 StG zusätzlich besondere Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichtet hat (§ 221 Abs. 2 StG). Weiter kann sie Geschäftsverluste auf die Grundstückgewinnsteuer anrechnen lassen (§ 224a Abs. 1 StG). Unstreitig war bzw. ist die Pflichtige sodann als juristische Person berechtigt, Abschreibungen auf ihrem Anlagevermögen vorzunehmen (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 und Art. 959b Abs. 2 Ziff. 6 OR).

b) Die Pflichtige deklarierte in der Grundstückgewinnsteuererklärung folgende Eckwerte:

Verkaufserlös Liegenschaft	Fr. 1'720'000.-
Erwerbspreis gemäss Steuererklärung	Fr. 1'100'000.-
Wertvermehrende Aufwendungen	Fr. 166'609.-
Mäklerprovision	Fr. 37'048.-
Insertionskosten beim Verkauf	Fr. 5'088.-
Abgaben beim Ankauf	Fr. 2'795.-
Abgaben beim Verkauf	Fr. 31'798.-

Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG	Fr. 137'711.-
Gesamte Anlagekosten	Fr. 1'481'049.-
Grundstückgewinn	Fr. 238'951.-

c) Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022, welcher den Veranlagungsentscheid vom 18. Januar 2022 bestätigt, rechnete die Steuerbehörde demgegenüber dem Erwerbspreis der Liegenschaft von Fr. 1'100'000.- folgende Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 StG steuermindernd an:

- Wertvermehrnde Investitionen	Fr. 166'609.05
- Maklerprovision beim Verkauf	Fr. 37'048.80
- Insertionskosten beim Verkauf	Fr. 5'088.10
- Abgaben beim Ankauf	Fr. 2'795.00
- Abgaben beim Verkauf	Fr. 1'813.70

Nebst der Korrektur bei den "Abgaben beim Verkauf" (Reduktion von Fr. 31'798.- auf Fr. 1'813.70) zog die Finanzkommission der Gemeinde C zusätzlich einen Betrag von Fr. 81'339.- für in der Vergangenheit getätigte Abschreibungen steuererhöhend von den Anlagekosten ab. Als Begründung erwähnte die Steuerbehörde C zunächst, dass die Abschreibungen bereits bei den Staats- und Gemeindesteuern geltend gemacht wurden und daher nicht nochmals bei der Grundstückgewinnsteuer vorgebracht werden könnten. Im Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022 sowie im vorliegenden Verfahren beruft sie sich nun auf eine Kommentarstelle im Kommentar von Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, wonach es ausgeschlossen sei, dass "der Liegenschaftenhändler die vorgenommenen Abschreibungen über das Institut der wieder eingebrachten Abschreibungen wieder rückgängig" machen könne. Die Steuerpflichtige sei auf der einmal getroffenen Wahl zu behaften (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 149).

Wie eingangs ausgeführt, sind die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Gewinnsteuer und nicht mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (E. 1b). Dies entspricht § 64 Abs. 3 StG, welcher besagt, dass Gewinne auf Grundstücken in dem Umfang als Gewinn (bei der Gewinnsteuer und nicht bei der Grundstückgewinnsteuer) steuerbar seien, indem Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen den Gewinnsteuerwert übersteigen (Erfassen des Buchgewinns). Entsprechend ist umgekehrt der mit der Grundstückgewinnsteuer erfasste Gewinn(anteil) von der Gewinn-

steuer freizustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 275). Mit der Grundstücksgewinnsteuer ihrerseits wird nur der Wertzuwachs erfasst. Besteuert wird die Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös (§ 219 Abs. 1 StG). Die Anlagekosten setzen sich vorliegend aus dem Kaufpreis zuzüglich Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 und 2 StG zusammen.

Das Thema der wiedereingebrachten Abschreibungen stellt sich nur bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen, ist aber unabhängig von der Eigenschaft der juristischen Person als allfällige Liegenschaftenhändlerin. Wenn die Finanzkommission C dies anders sieht und sich als Begründung für die steuererhöhende Berücksichtigung der Abschreibungen auf eine Kommentarstelle betreffend zusätzliche Aufwendungen von Liegenschaftenhändlern bezieht, so kann ihr nicht gefolgt werden. Als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert die Pflichtige zwar. Die Abschreibungen, welche sie auf der Liegenschaft vornahm, stehen jedoch nicht damit im Zusammenhang.

Die Pflichtige aktivierte in ihrer Buchhaltung die 2014 vorgenommenen wertvermehrenden Investitionen, was per ... 2014 zu einem Buchwert der Liegenschaft von Fr. 1'220'939.- führte. Auf diesem Wert schrieb sie in der Folge jährlich linear 2% ab, d.h. im Jahr 2014 pro rata temporis einen Betrag von Fr. 8'139.- und von 2015 – 2017 jeweils Fr. 24'400.-, insgesamt Fr. 81'339.-.

Es findet wie erwähnt bei der Veräusserung von Liegenschaften im Geschäftsvermögen eine Zweiteilung der Gewinnbesteuerung – unabhängig von der Eigenschaft als Liegenschaftenhändlerin – statt. Der Ansicht der Gemeinde C zu folgen und die getätigten Abschreibungen bei der Grundstücksgewinnsteuer aufzurechnen, hiesse, bei Liegenschaftenhändlern auch den Buchgewinn mit der Grundstücksgewinnsteuer zu erfassen, wofür es im Gesetz keine Grundlage gibt. Eine Korrektur der deklarierten Anlagekosten im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen hat demnach zu unterbleiben.

d) Den von der Pflichtigen in der Steuererklärung geltend gemachten Betrag von Fr. 137'711.- für Steuern (Fr. 122'315.-) und Verlustvortrag (Fr. 15'396.-), welchen die Pflichtige als zusätzliche Aufwendungen in ihrer Eigenschaft als Liegenschaftenhändlerin deklarierte und sinngemäss nach wie vor geltend macht, berücksichtigte die Gemeinde C nicht. Die Gewinn- und Kapitalsteuern sowie die Grundstücksgewinnsteuer seien 2019 als Aufwand verbucht worden, weshalb sie bei der Grundstücksgewinnsteuer

er nicht nochmals geltend gemacht werden könnten. Zum Verlustvortrag äusserte sich die Gemeinde nicht. Stattdessen rechnete sie zusätzlich Geschäftsverluste im Umfang von Fr. 179'299.- nach § 224a StG an.

Den Akten kann entnommen werden, dass sich die Gemeinde betreffend den behaupteten Verlustvortrag von Fr. 179'299.- auf Auskünfte des kantonalen Steueramts stützte. Aktuelle Abklärungen beim kantonalen Steueramt haben hingegen ergeben, dass sich ein Verlustvortrag von Fr. 179'299.- aus den bei der Gewinnsteuer vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehen lässt. Damit fehlt es in den Akten an einer Grundlage für die Anrechnung von Geschäftsverlusten im Umfang von Fr. 179'299.-. Vielmehr gibt es keinen Grund, den gemäss Deklaration und Steuerausscheidung der Pflichtigen auf die Grundstückgewinnsteuer anzurechnenden Anteil von Fr. 15'395.- am auf den Kanton Zürich entfallenden Verlustvortrag von insgesamt Fr. 31'974.- steuerlich zu korrigieren. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass dieser Betrag die wieder eingebrachten Abschreibungen von Fr. 81'339.- enthält. Er ist nach § 224a Abs. 1 StG bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar.

Aufgerechnet hat die Finanzkommission C wie erwähnt auch den Steueraufwand von Fr. 122'315.-. Aus der eingereichten Aufstellung der Pflichtigen im Rahmen der Steuerausscheidung ergibt sich, dass sie auf die Geltendmachung des Steueraufwands bei der Gewinnsteuer verzichtet bzw. dass der Steueraufwand (ebenso wie der verbleibende Verlustvortrag von Fr. 15'395.-) mangels Erträgen im Sitzkanton bei der Gewinnsteuer nicht geltend gemacht werden kann. Hinzu kommt, dass wenn andernfalls davon ausgegangen würde, dass die Pflichtige den Steueraufwand (sowie den Verlustvortrag) bei der Gewinnsteuer anrechnen lassen würde, der Betriebsverlust sich entsprechend erhöhen würde, welcher wiederum nach § 224 a Abs. 1 StG bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen wäre. Der Aufwand als Liegenschaftenhändlerin im Umfang von Fr. 122'315.- ist daher in diesem Sinne zu bestätigen. Die Pflichtige muss sich allerdings auf ihrer Deklaration und die Geltendmachung dieser Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer behaften lassen.

e) Die Kommission kürzte sodann die Position "Handänderungsabgaben beim Verkauf" von Fr. 31'798.- auf Fr. 1'813.-. Im Umfang von Fr. 29'951.- betraf letztere Position ein Anwaltshonorar für "juristische Beratungsleistungen" im Zusammenhang mit dem "Verkauf C". Richtigerweise fällt dieser Aufwand nicht unter die Handänderungsabgaben. Die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin kann aber diesen Aufwand

als weitere Kosten im Sinne von § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer-
veranlagung anrechnen lassen.

f) Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass Kat. Nr. 3 zwar Bestandteil
des Kaufgegenstands beim Kauf war, nicht aber beim Verkauf. Entsprechend wäre der
Verkehrswert von Kat. Nr. 3 aus dem Anlagewert von gesamthaft Fr. 1'100'000.- her-
auszurechnen. Gemäss Vertreter der Pflichtigen sind diese 28 m² "wertlos". Zuzufolge
Geringfügigkeit und mangels abweichender Auffassung der Gemeinde C ist darüber
keine Untersuchung zu führen.

3. a) Diese Erwägungen führen zu folgender Berechnung des Grundstück-
gewinns:

Verkaufspreis Liegenschaft	Fr. 1'720'000.-
Anlagekosten gemäss Steuererklärung	Fr. 1'100'000.-
Wertvermehrnde Aufwendungen	Fr. 166'609.-
Mäklerprovision	Fr. 37'048.-
Insertionskosten beim Verkauf	Fr. 5'088.-
Abgaben beim Ankauf	Fr. 2'795.-
Abgaben beim Verkauf	Fr. 31'798.-
Aufw. gem. § 221 Abs. 2 bzw. § 224a Abs. 1 StG	Fr. 137'711.-
Gesamte Anlagekosten	Fr. 1'481'049.-
Grundstückgewinn	Fr. 238'951.-

b) Dies führt zur Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kos-
ten des vorliegenden Verfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).
Der Rekurrentin ist zudem eine Parteientschädigung von Fr. 1'800.- (MWST inkl.) zu-
zusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom
24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Finanzkommission der Gemeinde C vom 17. Mai 2022 wird gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 107'198.- auf Fr. 80'712.- herabgesetzt.

[...]