

**BStP | 2020 | Nr. 7**

Betreff:	Grundstückgewinssteuer, Händlerpauschale
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	22. August 2019
Verfahrensnummer:	STRK.2019.33

*Der Liegenschaftskanton wird verpflichtet, einen Anteil an den Unkosten des Liegenschaftshändlers am Hauptsitz, die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft stehen, zu übernehmen. Der vom Liegenschaftskanton zu übernehmende Unkostenanteil hat sich unter den Kantonen auf einen pauschalen Satz von 5% des Verkaufspreises eingependelt. Als Indizien für eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerstätigkeit werden in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die systematische und planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften, spezielle Fachkenntnisse, die Besitzdauer und der Einsatz erheblicher Fremdmittel zur Finanzierung der Liegenschaftsgeschäfte genannt. Massgebend ist stets die Gesamtbetrachtung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalles, es müssen nicht alle Merkmale erfüllt sein. In casu keine Annahme gewerbsmässigen Liegenschaftshandels.*

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrentin, X. AG, verkaufte mit Kaufvertrag vom 16. Januar 2018 (Grundbucheintrag vom 30. Januar 2018) die Liegenschaft Y., Basel (Sektion P. / Parzellen-Nr. Q.), zu einem Preis von CHF 17'251'667.--.

In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte die Rekurrentin einen Grundstückgewinn in Höhe von CHF 3'368'774.--. Mit Veranlagungsverfügung vom 12. September 2018 rechnete die Steuerverwaltung den Pauschalabzug für Liegenschaftshändler, die direkte Bundessteuer sowie die Grundstückgewinnsteuer auf. Der Grundstückgewinn wurde auf CHF 5'467'704.-- festgesetzt. Nach Berücksichtigung des Besitzdauerabzugs resultierte eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von CHF 1'541'880.--.

B. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2018 erhob die Rekurrentin Einsprache gegen diesen Entscheid. Sie führte an, sie qualifiziere als interkantonale Liegenschaftshändlerin, weshalb die Steuerverwaltung die Abzüge zu Unrecht aufgerechnet habe.

Mit Entscheid vom 21. Februar 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Nach Ansicht der Steuerverwaltung qualifiziert die Rekurrentin als Immobilienanlagegesellschaft, weshalb die geltend gemachten Abzüge nicht statthaft seien. Was die Berücksichtigung der direkten Bundessteuer und der Grundstückgewinnsteuer angehe, seien diese grundsätzlich bei der ordentlichen Gewinnsteuer abzugsfähig. Eine Berücksichtigung allfälliger Betriebsverluste könne mangels Vorliegen des Geschäftsabschlusses pro 2018 derzeit nicht erfolgen, sollte sich allerdings ein solcher ergeben, könne er mittels Revisionsverfahren berücksichtigt werden.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 19. März 2019. Die Rekurrentin, vertreten durch Z., beantragt, die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 1'298'640.-- festzulegen.

Mit Vernehmlassung vom 14. Mai 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Auf einen zweiten Schriftenwechsel wurde verzichtet. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht angeordnet.

*Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2019 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018 / 001 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 1'298'640.-- festzulegen.

b) Es ist zu prüfen, ob es sich bei der Rekurrentin um eine Liegenschaftshändlerin handelt und diese daher eine Händlerpauschale in Höhe von CHF 862'583.-- vom Grundstückgewinn abziehen kann.

3. a) Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstückgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 2 StG).

b) Im interkantonalen Verhältnis stellt das Bundesgericht für gewerbsmässige Liegenschaftshändler spezielle Kollisionsregeln auf. Es erklärt dabei den Kanton der gelegenen Sache ausschliesslich zur Besteuerung der Liegenschaftsgewinne zuständig (vgl. BGE 79 I 142 E. 2). Allerdings verlangt es vom Liegenschaftskanton, dass dieser allen Aufwendungen Rechnung trägt, welche dem Händler im Hinblick auf die Erzielung des Gewinns erwachsen. Der Liegenschaftskanton wird verpflichtet, einen Anteil an den Unkosten des Liegenschaftshändlers am Hauptsitz, die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft stehen, zu übernehmen. Der vom Liegenschaftskanton zu übernehmende Unkostenanteil hat sich unter den Kantonen auf einen pauschalen Satz von 5% des Verkaufspreises eingependelt (vgl. Entscheid des Bundesgerichts 2C\_966/2016 vom 25. Juli 2017 E. 3.2 und E. 3.3; BGE 111 Ia 220 E. 2.d).

c) Von einem gewerbsmässigen Handeln ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung auszugehen, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb ausgerichtet ist. Als Indizien für eine solche Tätigkeit werden die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Beständigkeit und der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte angeführt. Die vom Bundesgericht für natürliche Personen als Liegenschaftshändler entwickelten Kriterien sind für juristische Personen analog anwendbar (BGE 125 II 113 E. 6.a); Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt, VD.2011.79 vom 4. Januar 2012 E. 2.1.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zur Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 18 N 20 ff.).

d) Jedes der vorgenannten Indizien kann zusammen mit anderen oder im Einzelfall unter Umständen auch bereits alleine zur Annahme der Gewerbsmässigkeit im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts ausreichen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Liegenschaftshandel zeigt deutlich, dass es sich beim Begriff des gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers um einen Terminus mit keinen präzisen Konturen handelt. Im Einzelfall wird nach der „Gesamtheit der konkreten Umstände“ beurteilt, ob Gewerbsmässigkeit vorliegt oder nicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 28).

4. Die Steuerverwaltung verweigert der Rekurrentin die Anerkennung als Liegenschaftshändlerin. Die Rekurrentin wehrt sich dagegen. Sie macht geltend, ihr Zweck erlaube es, als Liegenschaftshändlerin tätig zu sein. Die lange Haltedauer von sieben Jahre erkläre sich damit, dass die fragliche Liegenschaft (zusammen mit weiteren, ebenfalls in Basel-Stadt gelegenen, im Paket verkauften Liegenschaften) als Sicherheit für Kredite der Rekurrentin und ihres wirtschaftlichen Eigentümers hafteten. Als die Rekurrentin wieder frei über die Liegenschaft(en) verfügen konnte, hätte sie sie innert kürzester Zeit veräussert. Es sei daher sachlich nicht gerechtfertigt, die Liegenschaft aufgrund der zwischenzeitlichen Vermietung als Kapitalanlage zu qualifizieren. Die Bilanzierung im Anlagevermögen erweise sich ebenfalls als sachgerecht, da die Liegenschaft(en) nur eingeschränkt verfügbar gewesen seien. Zudem habe sie unverzüglich nach Erwerb der Liegenschaft(en) mit der Projektierungsarbeit im Hinblick auf eine Renovation und die Wiederveräusserung begonnen.

5. a) Als Indizien für eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerstätigkeit werden in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die systematische und planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften, spezielle Fachkenntnisse, die Besitzdauer und der Einsatz erheblicher Fremdmittel zur Finanzierung der Liegenschaftsgeschäfte genannt. Massgebend ist stets die Gesamtbetrachtung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalles, es müssen nicht alle Merkmale erfüllt sein.

b) Wie die Rekurrentin zu Recht vorbringt, schliesst ihr Zweck den Liegenschaftshandel nicht aus. Gemäss dem Handelsregistereintrag bezweckt die Gesellschaft den Erwerb, die Verwaltung und den Verkauf von Immobilien im In- und Ausland. Sie kann im In- und Ausland Zweigniederlassungen errichten, Tochtergesellschaften gründen, sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie im In- und Ausland Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten.

c) Ferner ist die erhebliche Fremdmittelfinanzierung der Liegenschaften ein Indiz für die Qualifikation als Liegenschaftshändlerin. Diese Fremdmittelfinanzierung könnte allerdings ebenso gut dafür sprechen, dass es sich bei der Rekurrentin um eine Immobilienanlagegesellschaft handelt, wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt.

d) Die Durchsicht der Bilanzen der Rekurrentin der Jahre 2011 bis 2017 zeigt, dass die verkaufte Liegenschaft immer im Anlagevermögen bilanziert wurde. Dies spricht gegen einen aktiv betriebenen Liegenschaftshandel (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts VD.2014.147 vom 9. Juni 2015 E. 2.3.5). Die Zuordnung der Liegenschaft ins Anlagevermögen belegt gemäss der Rechtsprechung, dass die Immobilie der Vermögensanlage diene und damit nicht im Rahmen eines gewerbsmässigen Immobilienhandels erworben worden sei. Gleiches gilt für den Umstand, dass die Rekurrentin während der gesamten Besitzdauer von sieben Jahren Mieteinnahmen erzielte.

e) Die Besitzdauer der als Paket im Jahr 2018 verkauften, im Kanton Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften, betrug jeweils sieben Jahre und spricht daher auch nicht für einen Liegenschaftshandel. Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist eine durchschnittliche Haltedauer von sieben Jahren ein Anhaltspunkt für das Vorliegen einer mittelfristigen Anlagestrategie (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt VD.2011.79 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.3). Diesem Ergebnis liegt der Gedanke zugrunde, dass selbst wenn Liegenschaften nach dem Kauf saniert, umgebaut oder umgenutzt werden, diese Arbeiten im Durchschnitt kaum sieben Jahren in Anspruch nehmen. Dem kann auch aus ökonomischen Gründen gefolgt werden. Das in der Liegenschaft gebundene Kapital wird in der Regel durch Bewirtschaftung der Liegenschaft, bspw. mittels Vermietung, zur Renditeerzielung genutzt. Die Rekurrentin macht zwar geltend, sie habe unmittelbar nach dem Erwerb der Liegenschaften mit Projektierungsarbeiten begonnen. Tatsächlich wurden im Jahr 2012 eine Dachsanierung mit Kosten von rund CHF 60'000.-- sowie Projektierungsarbeiten in Höhe von CHF 624.-- und im Jahr 2013 Wohnungssanierungen zu Kosten von rund CHF 35'000.-- vorgenommen. Allerdings erfolgten die wertmässig grösseren baulichen Massnahmen erst im Jahr 2018 (Werkvertrag mit Baubeginn per 1. April 2018 über ein Gesamtvolumen von CHF 3'520'074.00). Dieser Umstand spricht nicht dafür, dass die Rekurrentin die Liegenschaften zeitnah nach dem Kauf wieder verkaufen wollte. Soweit die Rekurrentin vorbringt,

sie hätte die Liegenschaften aufgrund von Verfügungsbeschränkungen nicht früher veräussern können, fehlt es in den Akten an entsprechenden Belegen. Die Rekursbeilagen 1 bis 3 enthalten keine Hinweise auf Veräusserungsbeschränkungen, sondern belegen einzig eine rechtliche Auseinandersetzung bezüglich der Frage, an wen die Mietzinszahlungen zu leisten sind.

f) Auch das Kriterium der Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften ist nicht erfüllt, handelt es sich vorliegend doch um die einzigen Verkäufe seit dem Jahr 2011. Im Übrigen hielt die Rekurrentin gemäss ihren Bilanzen abgesehen von den im Paket verkauften Liegenschaften lediglich eine weitere Liegenschaft, welche im Kanton St. Gallen gelegen ist und wiederum im Anlagevermögen bilanziert wurde.

g) Spezielle Fachkenntnisse erscheinen im vorliegenden Fall mit Blick auf die geltend gemachten hohen Kosten, welche mit dem Kauf zusammenhängen, eher fraglich. Vor diesem Hintergrund erscheint das Kriterium des systematischen und planmässigen Vorgehens der Rekurrentin unwahrscheinlich.

h) Dieses Ergebnis widerspricht auch nicht dem von der Rekurrentin eingereichten Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen vom 3. Oktober 2018. Dieses bildet keinen Nachweis für die Tätigkeit als Liegenschaftshändlerin. Die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen hält einzig fest, dass es sich bei der Rekurrentin um eine Liegenschaftshändlerin zu handeln scheine. Aus dieser äusserst vagen Formulierung kann die Rekurrentin nichts ableiten.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles nicht als Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren ist. Der Zweck der Rekurrentin schliesst zwar die Tätigkeit des Liegenschaftshandels nicht aus und die Finanzierung der Liegenschaft erfolgte unter Einsatz erheblicher Fremdmittel. Jedoch fehlt es an der systematischen und planmässigen Art und Weise des Vorgehens und an speziellen Fachkenntnissen. Auch die geringe Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften sowie die relativ lange Besitzdauer sprechen gegen die Qualifikation als Liegenschaftshändlerin. Entsprechend hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin zu Recht die Liegenschaftshändlerpauschale in Höhe von 5 % verweigert. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

7. [...]

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. [...]

3. [...]