

## Entscheide

### Interkantonaies Steuerrecht

#### Grundstückgewinnsteuer, Händlerpauschale

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD 2011.79 vom 4. Januar 2012

*Beim Verkauf von Geschäftsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern hat der Belegenheitskanton einen Anteil der allgemeinen Unkosten von in der Regel 5% des Verkaufspreises (sog. Händlerpauschale) zu übernehmen. Die Händlerpauschale steht einzig Liegenschaftenhändlern zu, nicht hingegen anderen Verkäufern von Liegenschaften. In casu Verneinung eines gewerbmässigen Liegenschaftenshandels durch die Steuerpflichtige und damit Ablehnung der Händlerpauschale.*

#### Sachverhalt:

Die X. AG mit Sitz in Y./OW erwarb am 31. Januar 2003 die Liegenschaft Z-Str. 62 und 64 in Basel und veräusserte sie am 28. Dezember 2007 wieder. Mangels Einreichung einer Steuererklärung hat die Steuerverwaltung zunächst eine Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer vorgenommen. Dagegen erhob die X. AG Einsprache, worauf die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 28. Oktober 2008 die Steuer neu berechnet hat. Dabei hat sie vom Verkaufspreis von CHF 3'330'000.– neben der Handänderungssteuer (CHF 49'950.–) die Notariatskosten (CHF 6'916.05) sowie die Rechnung der H. AG (CHF 107'492.40 = 3% des Verkaufspreises) abgezogen. Zudem hat sie wertvermehrnde Investitionen im Umfang von CHF 60'884.– sowie pauschale Kosten beim Kauf im Umfang von CHF 47'375.30 berücksichtigt. Daraus hat ein Grundstücksgewinn von CHF 307'482.25 resultiert. Nicht zum Abzug zugelassen hat die Steuerverwaltung – entgegen dem Antrag der X. AG – Aufwendungen in Höhe von CHF 35'830.80 für die Beratung im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft (Rechnung der P. AG vom 25. Oktober 2007), eine Vermittlungsprovision zu 2% des Verkaufspreises in Höhe von CHF 71'661.60 (Rechnung der P. AG vom 25. Oktober 2007) und Aufwand für die treuhänderische Erstellung der Grundstückgewinnsteuer sowie die Auswertung der Gesamtunterlagen für die Liegenschaftssteuer in Höhe von CHF 16'789.– (Rechnung P. AG vom 5. Dezember 2007).

Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung erhob die X. AG Rekurs an die Steuerrekurskommission. Darin beantragte sie neu, es sei dem Kanton Obwalden, wo sie ihren Sitz hatte, eine Verwaltungskostenentschädigung von 5% auf dem Bruttoverkaufserlös (von CHF 3'330'000.–) in der Höhe von CHF 166'500.– zuzuweisen und vom im Kanton Basel-Stadt steuerbaren Grundstückgewinn in Abzug zu bringen. Die Steuerverwaltung beantragte die Abweisung des Rekurses mit dem Hinweis darauf, dass es sich bei der X. AG nicht um eine gewerbmässige Liegenschaftshändlerin handle, sodass kein Abzug zu Gunsten des Wohnsitzkantons vorzunehmen sei. Die Steuerrekurskommission hat den Rekurs mit Entscheid vom 18. Juni 2009 abgewiesen.

Gegen diesen Entscheid, der am 10. Mai 2011 schriftlich begründet zugestellt worden ist, richtet sich der vorliegende, am 23. Mai 2011 erhobene und am 10. Juni 2011 begründete Rekurs der X. AG. Die Rekurrentin beantragt, der angefochtene Entscheid, die Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer 2007/001 vom 13. August 2008 sowie der Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2008 seien aufzuheben. Es sei vom im Einspracheentscheid errechneten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 307'482.25 zusätzlich eine dem Sitzkanton zuzuweisende Verwaltungskostenentschädigung von 5% des Bruttoverkaufserlöses (von CHF 3'330'000.–) in der Höhe von CHF 166'500.– in Abzug zu bringen, und die Veranlagung sei auf einem reduzierten Gewinn von CHF 140'982.– vorzunehmen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates. Die Steuerrekurskommission nahm mit Schreiben vom 13. Juli 2011, die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 15. Juli 2011 Stellung. Beide beantragen die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hält mit Replik vom 12. August 2011 an ihren Anträgen fest. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen. Die Tatsachen ergeben sich aus dem angefochtenen Entscheid und aus den nachfolgenden Erwägungen.

### *Erwägungen:*

2. Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bildet allein die Frage, ob die Rekurrentin als «gewerbmässige Liegenschaftshändlerin» im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu qualifizieren und daher im Einklang damit eine «Händlerpauschale» von 5% des Bruttoverkaufserlöses abzuziehen ist oder nicht. Nicht angefochten hat die Rekurrentin im Verfahren vor der Steuerrekurskommission den von der Steuerverwaltung mit Hinweis auf die wirtschaftlichen respektive personellen Verbindungen zwischen der Rekurrentin und der P. AG abgelehnten Abzug der Beträge, welche Letztere Ersterer in Rechnung gestellt hat. Dementsprechend ist dies auch im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren als nicht strittig zu betrachten, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

2.1.1 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 46 Abs. 2 aBV) sind Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften ausschliesslich und in vollem

Umfang im Belegenheitskanton steuerbar (vgl. die Zusammenfassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in BGE 131 I 249; vgl. auch BGE 120 Ia 361 E. 4b S. 365; 111 Ia 318 E. 4a). Aus dem Doppelbesteuerungsverbot ergibt sich allerdings gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Pflicht des Belegenheitskantons, beim Verkauf von Geschäftsliegenschaften durch Liegenschaftshändler einen Anteil der allgemeinen Unkosten, in der Regel pauschal 5% des Verkaufspreises (sog. «Händlerpauschale»), im Sinne einer Gewinnschmälerung anzuerkennen (vgl. BGER 2C\_689/2010 vom 4. April 2011; ASA 80, S. 361 ff. mit verschiedenen Hinweisen auf die Literatur; BGE 120 Ia 361 E. 5b S. 366). Diese Händlerpauschale soll einerseits die «veränderlichen», d.h. auf das einzelne Rechtsgeschäft bezogenen Kosten, und andererseits einen Anteil der «festen Kosten» berücksichtigen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 22. Januar 1969 E. 3., publ. in: ASA 38, 416 S. 420). Sie soll mithin einen Anteil an jenen Unkosten des Liegenschaftshändlers am Hauptsitz übernehmen, die mit dem Verkauf von Liegenschaften zusammenhängen (BGE 111 Ia 220 E. 2d S. 226 f.). Diese «Händlerpauschale» steht anderen Verkäufern von Liegenschaften nicht zu. Dazu gehören gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch Immobiliengesellschaften, deren Geschäftszweck die Vermögensanlage und nicht in erster Linie der Immobilienhandel darstellt. Da bei solchen Gesellschaften Verkäufe vergleichsweise seltener vorkommen, sei es ihnen dann zumutbar, die anfallenden Verkaufsunkosten im Einzelfall zu belegen oder zumindest glaubhaft zu machen (BGE 111 Ia 220, 228).

Damit die Rekurrentin von der Händlerpauschale profitieren könnte, müsste sie somit aufzeigen, dass ihr Geschäftszweck im Handel mit Liegenschaften liegt und es deshalb angebracht wäre, einen Teil der Auslagen am Hauptsitz pauschal als Verkaufsunkosten anzunehmen.

2.1.2 Nach der Praxis des Bundesgerichts ist von einem gewerbsmässigen Liegenschaftshandel dann 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 gerichtet ist (vgl. BGER 2C\_403/2009 & 2C\_404/2009 vom 1. März 2010 E. 2.3). Im Entscheid BGER 2C\_375/2010 vom 22. März 2011 nennt das Bundesgericht als Indizien für eine solche Tätigkeit «die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 E. 6a S. 124).»

2.2 Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin in ihrem Rekurs an die Steuerrekurskommission zwar den Anspruch auf den Abzug der «Händlerpauschale» geltend gemacht, jedoch nicht vorgebracht, sie sei als Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren. Im Rekurs an das Verwaltungsgericht macht die Rekurrentin nun erstmals geltend, es seien «mehrere Kriterien für den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel vorwiegend erfüllt». Mit Verweis auf den Verkauf der Liegenschaft in Basel und den –

nachgängig des Entscheids der Steuerrekurskommission erfolgten – Verkauf einer Liegenschaft im Tessin bringt die Rekurrentin vor, sie betreibe «sinngemäss zu ihrem Gesellschaftszweck eigentlichen Liegenschaftshandel».

Dazu ist zunächst zu bemerken, dass die Rekurrentin sowohl im Rekurs an die Steuerrekurskommission als auch im vorliegenden Rekurs an das Verwaltungsgericht mehrfach die Gelegenheit gehabt hätte, aufzuzeigen, dass ihr Gesellschaftszweck im Wesentlichen auf den Handel mit Liegenschaften gerichtet sein soll. Sie hätte aufzeigen können, dass das Fachwissen der Organe respektive der Mitarbeitenden in diesem Bereich liegen und sich die Aktivitäten auf den Liegenschaftshandel konzentrieren würden. Solche Angaben sind aber weder dem Rekurs an die Steuerrekurskommission noch demjenigen an das Verwaltungsgericht zu entnehmen. Als Argument für gewerbmässigen Liegenschaftshandel bringt die Rekurrentin lediglich vor, dass sie in Basel und im Tessin je eine Liegenschaft mit der Absicht des Wiederverkaufs gekauft und daher nur während kurzer Dauer (Basel: 4 Jahre, Tessin 6 ½ Jahre) gehalten habe.

Mit diesen Angaben lässt sich aber eine Qualifizierung der Rekurrentin als Liegenschaftshändlerin resp. des Verkaufs der Liegenschaft in Basel als Teil eines gewerbmässigen Liegenschaftshandels nicht begründen, zumal verschiedene Indizien gegen eine solche Qualifizierung sprechen:

2.3.1 Gegen die Qualifizierung der Rekurrentin als Liegenschaftshändlerin spricht zunächst einmal ihr statutarischer Zweck, welcher gemäss Eintrag im Handelsregister wie folgt lautet: «Investitionen, Finanzierungen und Leasing im Bau- und Baunebengewerbe.» Der Erwerb und die Veräusserung von Liegenschaften werden lediglich bei den Handlungsmöglichkeiten der Gesellschaft genannt. Auch andere Angaben zur Rekurrentin lassen nicht auf einen gewerbmässigen Liegenschaftshandel schliessen. So lässt sich aus der Liste der anderen Gesellschaften, bei welchen der einzige Verwaltungsrat der Rekurrentin ebenfalls im Verwaltungsrat tätig ist (Verwaltungsratspräsidium u.a. ...) keinerlei Spezialisierung im Bereich des Liegenschaftshandels ableiten.

2.3.2 Gegen die Annahme gewerbmässigen Liegenschaftshandels spricht auch, dass die Rekurrentin für den Verkauf der Liegenschaft in Basel die H. AG beigezogen hat, welche gemäss ihrer Rechnung die Verkaufsbroschüren erstellt hat und auch für die Insertionen verantwortlich war und welche für ihren Vermittlungs- und Verkaufsauftrag einen Honoraranspruch in der Höhe von 3% des Kaufpreises in Rechnung gestellt hat. Die Rekurrentin macht denn im Hinblick auf den Verkauf der Liegenschaft auch keinerlei eigene Tätigkeiten geltend, wie es bei einer Liegenschaftshändlerin typischerweise zu erwarten wäre. Die Rekurrentin verweist lediglich auf die Rechnungen der P. AG (Vermittlungsprovision: 2%; Beratung beim Verkauf: CHF 35'830.80; treuhänderische Erstellung Grundstückgewinnsteuer/Auswertung der Gesamtunterlagen für Liegenschaftssteuer: CHF 16'789.-). Die Rekurrentin hat aber die Beratungs- und Vermittlungstätigkeit der P. AG weder gegenüber der Steuerverwaltung noch gegenüber der Steuerrekurskommission noch im verwaltungsge-

richtlichen Verfahren substantiiert dargelegt, geschweige denn belegt, obwohl die Steuerverwaltung dies bereits im Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2008 moniert hat. Zusammenfassend liegt nahe, dass der Rekurrentin und ihren Organen die für den Liegenschaftshandel erforderlichen Fachkompetenzen abgehen, zumal sie ihren eigenen Angaben gemäss für die einschlägigen Aktivitäten Dritte beigezogen hat respektive haben will, sei dies nun von der Steuerverwaltung anerkannt worden (H. AG) oder nicht (P. AG).

2.3.3 Gegen die Qualifizierung der Rekurrentin als Liegenschaftshändlerin spricht weiter die Zuordnung der Liegenschaften zum Anlagevermögen in ihrer Bilanz per 31. Dezember 2004. Die Zuordnung der Liegenschaft zum Anlagevermögen in der Bilanz der Rekurrentin belegt, dass diese Immobilie der Vermögensanlage diene, also nicht im Rahmen eines gewerbsmässigen Immobilienhandels erworben worden ist. Aus der Jahresrechnung 2003/2004 wird zudem ersichtlich, dass die Erträge aus der Vermietung dieser Liegenschaften die einzige Einnahmequelle der Rekurrentin dargestellt haben, woraus folgt, dass die Liegenschaften offenbar zu Anlagezwecken erworben worden sind. Wenn das im Jahr 2003 erworbene Anlagevermögen der Rekurrentin nun zu einem Teil im Jahr 2007 (Immobilie in Basel) respektive im Jahr 2010 (Immobilie im Tessin) verkauft worden ist, kann dies aus verschiedensten Gründen erfolgt sein; jedenfalls spricht die geringe Anzahl von Immobilien – die Rede ist gerade einmal von zwei Stück im Zeitraum von immerhin ca. 7 Jahren – ebenfalls nicht für planmässigen Immobilienhandel, sondern im Gegenteil ebenfalls für eine – mittelfristige – Anlagestrategie. Die Rekurrentin macht denn auch nicht geltend, dass die Gewinne aus den Verkäufen im Jahr 2007 und 2010 wiederum in den Erwerb von anderen Liegenschaften investiert worden wären und allfällig neu erworbene Liegenschaften nun, anders als vorher, nicht mehr dem Anlagevermögen zugeordnet würden. Auch den Eingaben vom 10. Juni 2011 resp. 12. August 2011 lassen sich keinerlei Hinweise oder Belege für einen fortdauernden, planmässigen und gewinnorientierten Handel mit Immobilien entnehmen.

2.4 Entgegen der Auffassung der Rekurrentin lässt sich auch aus dem Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons Obwalden vom 8. Mai 2009, welches sowohl der Steuerverwaltung als auch der Steuerrekurskommission vorlag, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Darin wird zwar die zuvor erteilte Auskunft, wonach nach Ansicht der Steuerverwaltung des Kantons Obwalden im vorliegenden Fall kein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliege (E-Mail der Steuerverwaltung des Kantons Obwalden vom 3. Februar 2009) mit dem Hinweis relativiert, es handle sich dabei nicht um einen «rekurswürdigen Beweis». Allerdings ist die genannte E-Mail weder von der Steuerbehörde Basel-Stadt noch von der Steuerrekurskommission als «Beweis» verwendet worden. Die Einschätzung der Tätigkeit der Rekurrentin durch die Steuerverwaltung des Kantons Obwalden ist für die Steuerbehörden des Kantons Basel-Stadt zudem in keiner Weise verbindlich. Die Steuerrekurskommission hat zu Recht festgehalten, dass die Meinungsäusserung der Steuerverwaltung des Kantons Obwalden sowohl in der E-Mail vom 3. Februar 2009 als auch im Schreiben vom 8. Mai 2009 keine Änderung der Einschätzung bewirken, dass hier kein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorliegt.

2.5 Nach dem Gesagten hat die Steuerrekurskommission den Rekurs zu Recht abgewiesen. Die Rekurrentin vermag auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine neuen Indizien beizubringen, welche zu einer Qualifizierung des Verkaufes ihrer Liegenschaft in Basel im Jahr 2007 als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel führen würde. Der vorliegende Verwaltungsrekurs ist daher abzuweisen.

2.6 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass auch im Falle der Qualifizierung der Rekurrentin als Liegenschaftshändlerin kaum eine Händlerpauschale im Umfang von 5% abzuziehen wäre, da die Steuerverwaltung auf Antrag der Rekurrentin hin bereits Drittkosten im Umfang von 3% des Kaufpreises (Honorar H. AG gemäss Vermittlungs- und Verkaufsvertrag) abgezogen hat. Ein allfälliger weiterer (pauschaler) Abzug wäre somit entsprechend zu begrenzen, selbst wenn ein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliegen würde (vgl. zum Verhältnis zwischen Händlerpauschale und den abgezogenen nachgewiesenen Kosten: BGer 2C\_689/2010 vom 4. April 2011 E. 2.1).

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.