

Ein solcher Entscheid muss und darf aber nur dann gefällt werden, wenn die kantonale Steuerhoheit als solche, d.h. der Bestand der subjektiven Steuerpflicht, in Frage steht. Ist das Bestehen einer subjektiven Steuerpflicht ohnehin zu bejahen und lediglich noch streitig, ob eine der Steuerhoheit eines Kantons unterworfen Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, so betrifft dies nicht den Bestand, sondern den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Ein Vorentscheid betreffend den Umfang der subjektiven Steuerpflicht ist somit weder bundes- noch kantonrechtlich geboten und, wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, auch gar nicht zulässig (ebenso bereits das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Urteil vom 31. Januar 1997 = StE 1997 B 11.3 Nr. 10; vgl. auch Urteil vom 18. Dezember 2002 = StE 2003 B 92.51 Nr. 9; ausserdem PETER LOCHER, Kommentar DBG, I. Teil, Therwil 2004, Einführung zu Art. 3 ff. N 10 sowie MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, S. 256 § 20 Rz 9). Zu Recht hat die Vorinstanz daher den Feststellungsentscheid der Steuerkommission Y., wonach der Beschwerdeführer in Y. lediglich der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, aufgehoben und damit den Rekurs implizit teilweise gutgeheissen.

#### **8      Liegenschaftsunterhaltskosten**

**Keine Gewährung einer Liegenschaftenhändlerpauschale für Gemeinkosten am Hauptsteuerdomizil im Nebensteuerdomizil, wenn keine Kosten nachgewiesen sind bzw. sämtliche Kosten bereits im Liegenschaftskanton berücksichtigt wurden**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 14. Juni 2018, in Sachen A. gegen KStA und Gemeinderat Z. (WBE.2018.110).

*Aus den Erwägungen*

## 1.

Der Streit dreht sich allein um die Gewährung der sog. Liegenschaftenhändlerpauschale, d.h. um die Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein solcher Abzug vom Gewinn aus dem Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten in Z., für den die Besteuerungszuständigkeit allein dem Kanton Aargau als Belegenheitskanton zusteht, zuzulassen ist.

## 1.1.

Den vom Liegenschaftenhändler erzielten Gewinn ganz dem Kanton der gelegenen Sache zuzuweisen, lässt sich sachlich nur rechtfertigen, wenn alle Aufwendungen, die dem Händler im Hinblick auf die Gewinnerzielung erwachsen, von diesem Kanton zum Abzug zugelassen werden müssen und deshalb vom Kanton, in dem der Händler zufolge Wohn- oder Geschäftssitz sein übriges Einkommen zu versteuern hat, nicht berücksichtigt zu werden brauchen (so schon BGE 92 I 461 E. 2a S. 467). Im Sinn eines interkantonalen Ausgleichs hat daher nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot der Liegenschaftskanton einen Anteil an den allgemeinen Unkosten (Umräume beim Ankauf, der Erschliessung und Überbauung sowie beim Verkauf in Form von Personal- und Sachauslagen, Reisespesen, Telefongebühren, Büromietkosten, Porti usw.) am steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Sitz des interkantonalen gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers zu übernehmen, der im entsprechenden Umfang dem Wohnsitz- bzw. Sitzkanton zusteht. Dabei handelt es sich nur um einen interkantonalen Ausgleich, d.h. im selben Ausmass, in dem der Liegenschaftskanton allgemeine Unkosten zu übernehmen hat, wird der Wohnsitz-/Sitzkanton von deren Berücksichtigung als Aufwand bei der allgemeinen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer entlastet (vgl. FELIX RICHER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 Rz 164; Urteil des Bundesgerichts vom 4. April 2011 [2C\_689/2010] Erw. 2.1).

## 1.2.

Die Liegenschaftenhändlerpauschale soll einerseits die "veränderlichen" d.h. auf das einzelne Rechtsgeschäft bezogenen Kosten und andererseits einen Anteil der "festen Kosten" (Gemeinkosten) berücksichtigen. Sie soll mithin einen Anteil an jenen Unkosten des Liegenschaftenhändlers am Hauptsitz übernehmen, die mit dem Verkauf von Liegenschaften zusammenhängen. Von dem als Faustregel aufzufassenden Satz von 5 % kann abgewichen werden, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass er zu tief oder zu hoch ist. Ein niedriger Satz kann sich etwa rechtfertigen, wenn Vermittlungsprovisionen und Dienstleistungshonorare an Dritte zum Abzug gebracht werden (Urteil des Bundesgerichts vom 4. April 2011 [2C\_689/2010] Erw. 2.1 mit Hinweisen).

2.

2.1.

Der Beschwerdeführer hat mit der Steuererklärung 2011 Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 191'511.00 sowie unter Ziff. 120 des Steuerklärungsformulars "andere Entschädigungen" von Fr. 297'000.00 deklariert. Für die zuletzt genannten Einkünfte lag der Steuererklärung ein Beiblatt bei, in dem erläuternd ausgeführt wurde:

**"Position 120, Verwaltungskosten zu Gunsten Sitzkanton**

- **A.Strasse yy, Z.**

Fr. 220'000.- zugunsten Sitzkanton (5% Verwaltungskosten wurden nicht voll ausgeschöpft)

- **B.Strasse, W.**

Fr. 77'500.- zugunsten Sitzkanton (5% Verwaltungskosten)

Total Verwaltungskosten zu Gunsten Sitzkanton Fr. 297'000.-"

Der Kanton Q. hat, wie sich aus der in den Akten liegenden Interkantonalen Steuerauscheidung ergibt, einen Betrag von insgesamt (Fr. 191'511.00 + Fr. 297'000.00 =) Fr. 488'511.00 als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst und in den Kanton Q. allokiert.

Eine Buchhaltung für die Einkünfte aus Liegenschaftenhandel wurde nicht eingereicht. In den Akten findet sich hingegen die Baukostenabrechnung der Architektur A. AG für die Stockwerkeigentumseinheiten in Z., aus der sich Gesamtbaukosten von Fr. 5'407'939.45 ergeben. Gemäss einer ebenfalls in den Akten liegenden Berechnung betrug der Preis für das Grundstück Fr. 1'525'000.00, so dass Gesamtkosten im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Überbauung der Liegenschaft von (Fr. 5'407'939.45 + Fr. 1'525'000.00 =) Fr. 6'932'939.45 bzw. – nach Abzug der (bloss) kalkulatorischen Position Eigenmittelverzinsung von Fr. 200'000.00 – Fr. 6'732'939.45 resultieren. Diesen Gesamtkosten für das Bauprojekt stehen Verkaufserlöse von insgesamt Fr. 6'950'231.40 gegenüber, so dass sich ein Gewinn von Fr. 217'291.45 aus dem Bauprojekt ergibt.

## 2.2.

Der – pauschale (mittels Liegenschaftenhändlerpauschale) oder effektive – Abzug von auf den Wohnsitzkanton des Liegenschaftenhändlers entfallenden Kosten kommt nur dann infrage, wenn am Wohnsitz auch entsprechende Kosten entstanden sind. Da es vor allem für nicht einem individuellen Bauprojekt zuordenbare Kosten schwerfällt exakt zu quantifizieren, in welchem Ausmass sie die Liegenschaft betreffen, welche veräussert wurde (und hinsichtlich des dabei erzielten Gewinns der Belegenheitskanton ein Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen kann), drängt es sich insbesondere für diese "festen" oder Gemeinkosten auf, den auf den Liegenschaftskanton entfallenden Anteil zu schätzen und mittels einer Pauschale zu berücksichtigen. Auch insoweit ist indessen Voraussetzung für die Gewährung eines Abzugs im Liegenschaftskanton – welcher umgekehrt im Wohnsitzkanton die steuerliche Nichtberücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen nach sich zieht –, dass entsprechende Kosten tatsächlich angefallen sind.

### 2.2.1.

Die Zielsetzung der Liegenschaftenhändlerpauschale besteht darin, Kosten, welche im Zusammenhang mit einem Gewinn aus Liegenschaftenhandel entstehen, angemessen zwischen dem Liegenschaftskanton und dem Hauptsteuerdomizil zu verteilen: Soweit im

Zusammenhang mit der Erzielung eines solchen Gewinns entstandene Kosten – seien es nun das konkrete Projekt betreffende "veränderliche" Kosten oder Gemeinkosten des Liegenschaftenhändlers – in der Buchhaltung eines Liegenschaftenhändlers auftauchen, drängt es sich auf, den Liegenschaftskanton ganz oder teilweise mit diesen Kosten zu belasten.

Bereits vor Vorinstanz wie nun auch mit der Beschwerde ans Verwaltungsgericht hat der Beschwerdeführer zwar geltend gemacht, es seien entsprechende Kosten im Wohnsitzkanton angefallen. Diese Kosten hat er indessen in keiner Weise substantiiert. Vor allem hat er nicht einmal behauptet – und darauf wäre es angesichts der Zielsetzung der Liegenschaftenhändlerpauschale angekommen –, dass direkte Kosten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten in Z. oder Gemeinkosten aus der Liegenschaftenhändlerstätigkeit des Beschwerdeführers im Kanton Q. als Aufwand verbucht und steuerlich geltend gemacht worden seien, der Kanton Q. diesen Aufwand jedoch im Hinblick auf die Gewährung einer Liegenschaftenhändlerpauschale im Zusammenhang mit dem Gewinn aus dem Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten in Z. gekürzt hätte.

### 2.2.2.

Nach Lage der Dinge ist im vorliegenden Fall auszuschliessen bzw. mindestens nicht einmal ansatzweise nachgewiesen, dass es mit Bezug auf die verkauften Stockwerkeigentumseinheiten in Z. solche Kosten gab, welche dem Kanton Aargau zu belasten wären. Aus der Baukostenabrechnung der Architektur A. AG ergibt sich vielmehr, dass der Baukostenabrechnung sämtliche im Zusammenhang mit der Erstellung der Stockwerkeigentumseinheiten in Z. verbundenen Kosten belastet wurden (z.B. Architektenhonorar [BKP 291], Kosten für Bewilligungen, Baugespann [BKP 511], Kosten für Vervielfältigungen, Plankopien [BKP 524]; Kosten für Inserate [BKP 527], Versicherungsprämien [BKP 534], Kosten für Telefon und Porto [BKP 535], Verkaufsprovisionen [BKP 597]). Darauf hat bereits das KStA im Rekursverfahren hingewiesen und die Vorinstanz hat dies im angefochtenen Entscheid ebenfalls zutreffend erkannt. Damit sind diese Kosten steuermindernd in die Berechnung des im Kanton Aar-

gau als Belegenheitskanton steuerbaren Gewinns eingeflossen und es fällt ausser Betracht, sie unter dem Titel der Liegenschaftenhändlerpauschale (nochmals) geltend zu machen.

Nichts anderes kann für Gemeinkosten des Beschwerdeführers gelten. Er hat – auch im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren – keine seine Liegenschaftenhändlerstätigkeit betreffende Erfolgsrechnung vorgelegt, welche allgemeine Aufwandpositionen enthalten würde, welche im Kanton Q. steuerlich als Aufwand geltend gemacht worden wären bzw. dort wegen des im Kanton Aargau erzielten Liegenschaftsgewinns teilweise nicht als Aufwand anerkannt worden wären und deshalb im Kanton Aargau im Rahmen der Gewährung einer Liegenschaftenhändlerpauschale steuermindernd zu berücksichtigen wären.

### 2.2.3.

Der Beschwerdeführer bzw. sein Rechtsvertreter unterliegt einem grundlegenden Missverständnis, wenn er davon ausgeht, allein weil der Kanton des Hauptsteuerdomizils (zu Unrecht) im Ergebnis eine Liegenschaftenhändlerpauschale der Besteuerung unterwirft (und nicht etwa ansonsten steuerlich zu berücksichtigenden Aufwand infolge Gewährung einer Liegenschaftenhändlerpauschale im Liegenschaftskanton nicht berücksichtigt), müsse der Liegenschaftskanton im gleichen Umfang eine Liegenschaftenhändlerpauschale gewähren d.h. den bei ihm zu steuernden Gewinn um diesen Betrag reduzieren. Der Sinn der Liegenschaftenhändlerpauschale besteht darin, Kosten im Zusammenhang mit einem Liegenschaftsgewinn angemessen zwischen dem Hauptsteuerdomizil und dem Liegenschaftskanton zu verteilen. Sind jedoch im Kanton des Hauptsteuerdomizils steuerlich gesehen gar keine solchen Kosten entstanden, sondern sind die entsprechenden Kosten wie hier sämtlich direkt bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns im Liegenschaftskanton berücksichtigt worden, indem sie als Aufwand dem Verkaufserlös gegenüber gestellt wurden, so kann die Gewährung einer Liegenschaftenhändlerpauschale nicht infrage kommen, hat doch der Liegenschaftskanton damit die tatsächlich angefallenen Kosten bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinn bereits voll berücksichtigt.