

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.25 vom 28. Juni 2017**

ZH Steuerrekursgericht, 2017-06-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2016.25](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2016.25)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.25 du 28 juin 2017

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.25 del 28 giugno 2017

## **Regeste**

Eine Ersatzbeschaffung fällt mangels Selbstbewohnens ausser Betracht, wenn die betreffenden Räumlichkeiten gemäss Baubewilligung als Ausstellungsräume bewilligt worden sind und für die Umnutzung eine weitere Bewilligung erforderlich wäre. Ferner spricht die bauliche Ausgestaltung gegen eine beabsichtigte Wohnnutzung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

GR.2016.25 Entscheid 28. Juni 2017 Mitwirkend: Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid In Sachen A, Rekurrent, vertreten durch B AG, gegen Gemeinde C, Rekursgegnerin, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, dieser vertreten durch RA Dr.iur. D, betreffend Grundstückgewinnsteuer (Revision)

- 2 - hat sich ergeben: A. A (nachfolgend der Pflichtige) veräusserte am ... 2010 eine Eigentums- wohnung (59/1000 Miteigentum mit Sonderrecht an der Duplex-Wohnung "E") samt

### **E. 3**

Garagenplätzen und 2 Kellerabteilen (5/42 Miteigentum) sowie 80/1000 Miteigentum an der Unterniveaugarage, ...strasse 227, C, für Fr. 12'750'000.- an die F AG. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte ihm die Kommission für Grundsteuern C am 12. September 2012 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 2'866'160.-. Dieser Ent- scheid erwuchs in Rechtskraft. B. Bereits zusammen mit der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 26. März 2012 hatte der Pflichtige um Aufschub der Steuer wegen Ersatzbeschaf- fung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft ersucht. In der Folge erwarb der Pflichten- ge am ... 2015 insgesamt 819/1000 Stockwerkeigentum an der Liegenschaft ...strasse 9 und 11 (Wohnobjekt "G") sowie sechs Autoabstellplätze in der Tiefgarage in H/SZ. Daraufhin behandelte die Kommission für Grundsteuern das Begehren um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer als Revisionsgesuch und wies dieses am 20. April 2016 ab. C. Eine hiergegen erhobene Einsprache des Pflichtigen blieb am 13. Ju- ni 2016 erfolglos. D. Mit Rekurs vom 18. Juli 2016 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – beantragen: "Es sei der Einsprache- entscheid aufzuheben und die Revision zuzulassen, so dass sich die Grundstückge- winnsteuer auf Fr. Null reduziert." In ihrer Rekursantwort vom 18. August 2016 schloss die Kommission für Grundsteuern auf Abweisung des Rekurses. Ausserdem verlangte sie eine Parteient- schädigung. 2 GR.2016.25

- 3 - Mit Replik vom 12. Dezember 2016 und Duplik vom 16. Januar 2017 hielten die Parteien an ihren Anträgen fest. Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Gemäss § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom

## E. 8

Juni 1997 (StG) kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten des Pflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Ausgeschlossen ist die Revision, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG). Laut § 156 ist das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes (relative Frist), spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids (absolute Frist) zu stellen. Im Fall der Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung beginnt die relative Revisionsfrist von 90 Tagen zu laufen, sobald alle Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG erfüllt sind. Dies setzt grundsätzlich voraus, dass sowohl der Erwerb des Ersatzobjekts stattgefunden hat als auch die Nutzung am Erwerbsobjekt aufgenommen worden ist. Mit dem Eintritt derjenigen Voraussetzung, welche später erfüllt ist, beginnt die relative Revisionsfrist zu laufen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N 282). b) Vorliegend hat der Pflichtige das Begehren um Gewährung eines Steuerzuschubs wegen Ersatzbeschaffung eines Eigenheims schon vor dem am ... 2015 2 GR.2016.25

- 4 - erfolgten Erwerb des Ersatzobjekts gestellt. Die Nutzung an letzterem hat er unstreitig aufgenommen. Die Rekursgegnerin hat dieses Begehren daher zu Recht als Revisionsgesuch entgegengenommen (RB 1992 Nr. 42 = StE 1993 B 42.38 Nr. 11). 2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 und § 226a Abs. 1 StG i.V.m. § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Steuer aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz verwendet wird. b) Bei der Festlegung, welche Frist als "angemessen" zu betrachten ist, steht den Kantonen ein Freiraum offen (BGr, 7. Juni 2005 = StE 2005 A 23.1 Nr. 11; vgl. auch ZBJV 2005, 714). Entsprechend dieser Möglichkeit ist im Kanton Zürich keine genaue Zeitspanne festgesetzt worden, sondern wird unter "angemessener" Frist laut § 216 Abs. 3 lit. i StG eine solche von zwei Jahren im Sinn einer Unbedenklichkeitsfrist angesehen (vgl. auch Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 31. März 2014 [ZStB I Nr. 37/461]). Die Frist kann unter Umständen auch länger sein. Wesentlich ist, dass zwischen der Veräusserung und der

Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Dabei kommt der zeitlichen Abfolge der Handänderungen eine gewichtige Bedeutung zu, denn eine adäquate Kausalität ist regelmässig desto eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können (VGr, 19. November 1997 = ZStP 1998, 141; VGr, 28. August 1996, SR.96.00025; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 266 und N 280). c) Die Rekursgegnerin hat im Revisionsentscheid dargelegt, dass seit dem Verkauf der Liegenschaft ...strasse 227 ("E") am ... 2010 bis zum Abschluss des Kauf- 2 GR.2016.25

- 5 - vertrags über das Ersatzobjekt ...strasse 9 und 11 ("G") am ... 2012 mehr als zwei Jahre vergingen. Hinzu kommt, dass bis zur Eigentumsübertragung am ... 2015 nochmals weitere 2 ½ Jahre verstrichen. Gleichwohl hat die Vorinstanz aufgrund der besonderen Sachumstände – kontinuierliche Suche des Pflichtigen nach einem Ersatzobjekt, unerwartetes Scheitern eines ersten Kaufgeschäfts – zu Recht erkannt, dass hier noch von einer angemessenen Frist ausgegangen werden dürfe. 3. Der vorliegende Rechtsstreit dreht sich darum, ob die für die Gewährung eines Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung erforderliche weitere Voraussetzung, dass der Pflichtige die Ersatzliegenschaft selbst bewohne, erfüllt sei. a) Im Revisionsentscheid erwog die Kommission für Grundsteuern, dass sie anlässlich eines Delegationsaugenscheins festgestellt habe, dass nur die im Haus C (...strasse 11) im 1. und 2. Obergeschoss gelegene Maisonette-Wohnung vom Pflichtigen ausschliesslich selbst genutzt werde; demgegenüber dienten die übrigen Räume Ausstellungszwecken. Die Grundrisse, die mit Anschlüssen für separate Küchen und Badezimmer und weiteren Anlagen für separate Einheiten vorbereitet seien, wiesen auf den Ausbau von zahlreichen Wohnungen hin. Im Erdgeschoss befänden sich Gewerbestromzähler für projektierte Läden und ein Restaurant. Dies und die teilweise fehlenden direkten Zugänge zwischen den Geschossen sprächen gegen die Annahme, dass der Pflichtige die gesamte Fläche zu Wohnzwecken verwenden werde. Im Einspracheentscheid erwog sie, dass der Einwand des Pflichtigen, die gesamte Wohnfläche für seine I-Sammlung zu brauchen, nicht überzeuge. Denn das veräusserte Objekt mit einer Fläche von 372 m<sup>2</sup> habe offensichtlich dazu genügt, sodass er hierfür nicht mehr als das Siebenfache benötige. Ob eine Liegenschaft als selbstbewohnt gelte, richte sich nach den Vorschriften des Planungs- und Baurechts, die eine solche Nutzung erlauben müssten. Laut Baubewilligung sei allein die Maisonette-Wohnung im 1./2. Obergeschoss des Gebäudes C für die Wohnnutzung zugelassen, die übrigen Teile jedoch nur als Ausstellungsräume für eine I-Sammlung bzw. als Gewerberäume. Dementsprechend habe die Behörde eine andere Anzahl Parkplätze verlangt, als sie dies für eine Wohnnutzung hätte anordnen müssen. Ferner habe sie im baurechtlichen Entscheid darauf hingewiesen, dass eine spätere Umnutzung der Ausstellungs- und Gewerberäume in Wohnungen bewilligungspflichtig sei. Die Maisonette-Wohnung umfasse brutto rund 206 m<sup>2</sup>, was rund 7.13% der vom Pflichtigen erworbenen 16 Einheiten mit rund 2'888 m<sup>2</sup> ausmache. Mit Bezug auf die Gesamtinvestition von Fr. 13'600'000.- entspre- 2 GR.2016.25

- 6 - che diese Quote einem Anteil von Fr. 969'680.- und liege damit wesentlich unter dem Anlagewert des veräusserten Objekts von Fr. 5'558'092.-. Daher falle ein Steueraufschub ausser Betracht. In der Rekursantwort hält die Rekursgegnerin daran fest, dass die

tatsächliche Selbstnutzung der gesamten Fläche des Ersatzobjekts aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse als zweifelhaft erscheine. Entscheidend sei allerdings, dass die umfassende Wohnnutzung den massgebenden baurechtlichen Vorschriften zuwiderlaufen würde. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen habe die Behörde ihre Begründung im Einspracheentscheid beibehalten und somit das rechtliche Gehör nicht verweigert. Als J-Fachmann habe der Pflichtige die Rechtslage gekannt; ein Missverständnis oder Rechtsirrtum könne daher ausgeschlossen werden. In der Duplik hält die Rekursgegnerin an ihrem Standpunkt fest. b) Der Pflichtige bringt zur Rekursbegründung vor, dass die Rekursgegnerin ihre Argumentation im Einspracheentscheid unzulässigerweise geändert habe. Während sie sich im Revisionsentscheid auf den Standpunkt gestellt habe, dass das Ersatzobjekt keine eigentliche Wohnung darstelle, führe sie nunmehr baurechtliche Gründe an. Das erste und zweite Obergeschoss sei ebenso intern verbunden wie das zweite und dritte. Der Pflichtige sammle I und habe das Bedürfnis, die I in seinem Wohnbereich anschauen zu können; es handle sich daher um Wohn- und nicht um Ausstellungsräume. Es verhalte sich gleich wie beim K, der einen Teil seiner I-Sammlung in der von ihm bewohnten Villa L, die nach seinem Tod als Museum für das Publikum zugänglich gemacht worden sei, aufbewahrt und darin gelebt habe. Erst mit dem Bezug des Ersatzobjekts habe der Pflichtige alle I in geeigneter Weise aufstellen können. Indem sich die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid neu darauf berufe, dass die Ersatzliegenschaft gar nicht zu Wohnzwecken genutzt werden dürfe und er zum baurechtlichen Entscheid nicht Stellung nehmen könne, habe sie dem Pflichtigen das rechtliche Gehör verweigert. Im Übrigen habe dieser das Grundstück schlüsselfertig gekauft und sei nicht in das Baubewilligungsverfahren einbezogen worden. Die Baubewilligung halte fest, dass in den Häusern C und D kein Ausbau zu Wohnungen erfolge, sondern die betreffenden Einheiten der Aufnahme einer I-Sammlung diene. Der Gemeinderat habe daraus irrtümlich auf eine gewerbliche Nutzung geschlossen. Weil sich das Baugrundstück in einer Kernzone befinde und keine Wohn- oder Gewerbeanteile verlangt würden, spiele die Nutzungsart keine Rolle; der einzige Unterschied liege in der abweichenden Anzahl der erforderlichen Parkfel-

GR.2016.25

- 7 - der. Die Bedeutung des baurechtlichen Entscheids erschöpfe sich darin, dass eine allfällige spätere Nutzungsänderung einer weiteren Bewilligung bedürfte. Somit habe der Pflichtige eine Wohnung als Ersatzobjekt erworben. Ergänzend wird in der Replik ausgeführt, dass die Geschosse intern durch Treppen verbunden seien. Zur Zeit des Augenscheins hätten vier oder fünf Ausstellungsräume leer gestanden, weil die I-Sammlung noch im Wachstum gewesen sei. Wie der Kaufvertrag vom ... 2012 zeige, habe der Pflichtige das Objekt "G" als Wohnung erworben. Die Absicht, die Liegenschaft insgesamt für sich selbst zu nutzen, gehe schon aus den beurkundeten Plänen hervor. Dass der Architekt eine Nutzungsänderung veranlasst habe, sei dem Pflichtigen nicht bekannt gewesen. 4. a) Der Begriff "ausschliesslich selbstgenutzt" wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft nur dann als "ausschliesslich selbstgenutzt", wenn sie von der steuerpflichtigen Person als (zivilrechtlichen) Eigentümerin, eventuell zusammen mit seinen Familienangehörigen tatsächlich selbst bewohnt wird (Zwahlen/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 12 StHG N 75). Die Selbstnutzung muss zudem dauernd sein. Ein bloss vorübergehender Unterbruch der Selbstnutzung ist nicht schädlich, wenn der Unterbruch durch äussere, von der steuerpflichtigen Person nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist

(RB 1998 Nr. 164). Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das ersatzweise erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person selbstbewohnt wird. Wie das veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 333). Sodann setzt ein Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG voraus, dass das Ersatzobjekt den massgebenden planungs- und baurechtlichen Normen entspricht (RB 2007 Nr. 84 [Leitsatz] = StE 2008 B 42.38 Nr. 32).

b) Im Revisionsentscheid hat die Rekursgegnerin das umstrittene Tatbestandselement der Selbstnutzung mit der Begründung verneint, dass der Pflichtige das Ersatzobjekt "G" nur zu einem untergeordneten Teil bewohne, während die weitaus grössere Fläche als Ausstellungsräume für seine I-Sammlung diene. Im Einsprache-

- 8 - entscheid hat die Behörde zusätzlich ausgeführt, dass eine Wohnnutzung aus baurechtlichen Gründen gar nicht in Frage komme. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen hat die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid die Begründung des fehlenden Selbstbewohnens nicht fallengelassen, sondern mit dem hierfür bestehenden rechtlichen Hindernis ergänzt. Das zusätzliche Argument bezieht sich ebenfalls auf das Selbstbewohnen. Daher kann nicht gesagt werden, dass die Kommission für Grundsteuern den Pflichtigen vor Erlass des Einspracheentscheids nochmals hätte anhören müssen. Sodann erscheint die zusätzliche Motivierung nicht als unvorhersehbar (vgl. BGE 131 V 9 E. 5.4.1; Marco Donatsch, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 20a N 21). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt daher nicht vor. Selbst wenn dies zugetragen hätte, wäre der Mangel im Rekursverfahren, in dem der Pflichtige seinen Standpunkt in einem doppelten Schriftenwechsel darlegen konnte und dem Steuerrekursgericht volle Kognition zukommt, geheilt worden (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 16 und § 124 N 13a; Donatsch, § 20 N 19).

c) Der Gemeinderat M hatte der N AG am ... 2012 eine Baubewilligung für den Abbruch der Wohn- und Gewerbebauten an der ...strasse 9, 11, 13, 15 und 19 sowie den Neubau von Wohn- und Geschäftshäusern an der ...strasse 9, 11, 13 und an der ...strasse 1 in H erteilt. Am ... 2014 stimmte der Gemeinderat einer Projektänderung zu und hielt in den Erwägungen dazu fest: "Im Haus C (...strasse 11) und im Haus D (...strasse 9) werden die Räumlichkeiten im Erdgeschoss sowie in den drei Obergeschossen zugunsten von Ausstellungsräumen für eine I-Sammlung nicht zu Wohnungen ausgebaut. Dennoch zeigen die Räumlichkeiten in den Obergeschossen und teilweise im Erdgeschoss bewusst weiterhin einen Wohnungsgrundriss auf, damit die Wohnungen jederzeit noch zu solchen ausgebaut werden können. Ausnahme bildet die neu geplante Maisonettewohnung (1./2. Obergeschoss) im Haus C. In der Kernzone besteht bezüglich des Wohnanteils keine Beschränkung, weshalb nichts gegen die Verringerung der Wohnflächen zugunsten der gewerblichen Nutzung spricht. ... Diese Gesamtanzahl von 123 Parkplätzen genügt für das vorliegende wie auch für das spätere Verhältnis zwischen dem Wohn- und Gewerbeanteil. Die (Rück-) Umnutzung von Gewerberäumen in Wohnungen ist zum gegebenen Zeitpunkt wiederum bewilligen zu lassen. Dies gilt auch für eine Umnutzung der Ausstellungsräume in eine publikumsintensivere Nutzung. ..." 2 GR.2016.25

- 9 - Die Projektänderungsbewilligung betraf die N AG als Baugesuchstellerin und frühere Grundeigentümerin. Nachdem der Pflichtige Stockwerkeigentum an den Grundstücken ...strasse 9 und 11 erworben hat, ist er in die Rechtsstellung der Veräusserin eingetreten. Denn die Baubewilligung ist sachbezogen und grundsätzlich nicht an eine bestimmte

Person gebunden. Sie haftet am Grundstück und ist mit diesem übertragbar. Sie gilt mit den in ihr enthaltenen Nebenbestimmungen für den jeweiligen Eigentümer des Baugrundstücks. Beim Rechtsnachfolger entsteht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und Lehre originär eine eigene bauordnungsrechtliche Zustandsverantwortlichkeit; selbst wenn der Rechtsnachfolger im damaligen Zeitpunkt nicht Adressat der Baubewilligung war, ist ihm als neuer Eigentümer ein allfälliger rechtswidriger Zustand grundsätzlich zuzurechnen (RB 2006 Nr. 74 [Leitsatz] = BEZ 2007 Nr. 7; BGr, 4. März 2005, 1P.519/2004, E. 4). Unter diesen Umständen muss sich der Pflichtige dabei behaften lassen, dass die streitbetroffenen Räumlichkeiten nicht dem Wohnen, sondern der Ausstellung von I dienen. Der Bewilligung vom ... 2014 lässt sich entnehmen, dass eine spätere Umnutzung der Ausstellungsräume in Wohnungen unter dem Gesichtswinkel der Zonenkonformität zulässig ist. Dass andere Gründe dem entgegenstehen, ist im Licht der (Stamm-)Baubewilligung vom ... 2012 nicht anzunehmen. Indessen hat der Gemeinderat – aufgrund von § 75 des Planungs- und Baugesetzes des Kantons Schwyz vom 14. Mai 1987 (PBG SZ) zutreffend – darauf hingewiesen, dass eine Umwandlung der Ausstellungs- in Wohnräume in einem baurechtlichen Verfahren geprüft werden müsste. Nach dem Gesagten kann der Pflichtige die gegenwärtig als Ausstellungsräume dienenden Teile der Liegenschaft nicht als Wohnräume nutzen, sondern nur nach Massgabe einer zusätzlichen Baubewilligung, die erst nach den erforderlichen Anpassungen an die Wohnnutzung erteilt werden dürfte. Eine eigenmächtige Nutzungsänderung wäre formell baurechtswidrig und würde kraft § 92 PBG SZ mit Busse bis Fr. 50'000.- bestraft (Abs. 1); ausserdem würde der dadurch erlangte Gewinn eingezogen (Abs. 4). Wenn der Gemeinderat in der Projektänderungsbewilligung vom ... 2014 eine Umnutzung in Wohnräume grundsätzlich als zulässig bezeichnet hat, bezieht sich diese Erwägung auf die damalige Rechtslage. Sollte der Pflichtige tatsächlich darum ersuchen, wäre der Prüfung des Baugesuchs indessen die künftige Sach- und Rechtslage zugrunde zu legen (vgl. VGr, 7. Mai 2015, VB.2014.00627, E. 5.1.1; www.vgrzh.ch). Es ist denkbar, dass eine zwischenzeitlich eintretende Rechtsänderung die spätere Umwandlung der Ausstellungs- in Wohnräume verunmöglicht oder erschwert. Nach dem Gesagten ist es dem Pflichtigen bis zur Erteilung einer rechtskräftigen

- 10 - gen Baubewilligung (§ 85 Abs. 1 PBG SZ) verwehrt, eine entsprechende Nutzungsänderung vorzunehmen. Weil eine solche daher im heutigen Zeitpunkt formell baurechtswidrig wäre, fehlt es an einer nach der Rechtsprechung massgebenden Voraussetzung für die Annahme einer Ersatzbeschaffung (RB 2007 Nr. 84 [Leitsatz] = StE 2008 B. 42.38 Nr. 32). d) Neben dem baurechtlichen Hindernis kommt hinzu, dass die bauliche Ausgestaltung der dem Pflichtigen gehörenden Stockwerkeinheiten es sehr zweifelhaft erscheinen lässt, ob hier eine tatsächliche Wohnnutzung mit Bezug auf die Ausstellungsräume angenommen werden kann. Im Unterschied zu einem privaten I-Sammler, der seine Exponate im Eigenheim so platziert, dass er sie jederzeit betrachten kann, ist vorliegend die Sammlung in zahlreiche kleinere Wohneinheiten auf mehreren Stockwerken in zwei Häusern aufgeteilt. Gemäss den Ausführungen des Pflichtigen kann davon ausgegangen werden, dass zwischen den meisten Geschossen innere Verbindungen bestehen, auch wenn sich dies den Plänen nicht schlüssig entnehmen lässt. Wesentlich mehr als die innere Erschliessung der verschiedenen Stockwerkeinheiten fällt aber der Umstand ins Gewicht, dass die ursprünglichen Grundrisse und die für separate Wohnungen erforderliche Infrastruktur weitgehend beibehalten worden sind. Dies legt den Schluss nahe, dass der gegenwärtige Zustand der streitbetroffenen Wohneinheiten entweder – etwa im Hinblick auf einen Weiterverkauf – eine Zwischenlösung darstellt oder dass der Pflichtige

diese Flächen weiterhin als Ausstellungs- und Lagerraum nutzt. Hingegen hat er seit dem Erwerb des Grundstücks keine Anstrengungen unternommen, neben der Maisonette-Wohnung weitere der insgesamt 16 Stockwerkeigentumseinheiten zu Wohnzwecken dienstbar zu machen. e) Wie die Vorinstanz unwidersprochen und zutreffend ausgeführt hat, beläuft sich der in die Maisonette-Wohnung reinvestierte Anteil auf (7.13% von Fr. 13'600'000.- =) Fr. 969'680.- und liegt somit unter den Anlagekosten des veräußerten Objekts von Fr. 5'558'092.-. Nach der gemäss Rechtsprechung massgebenden sog. absoluten Methode (BGE 130 II 202 = StE 2004 B 42.38 Nr. 24 = ZStP 2004, 135 = StR 2004, 467) wird daher der gesamte Gewinn besteuert. Davon ist die Kommission für Grundsteuern im Veranlagungsentscheid vom 12. September 2012 zutreffend ausgegangen. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. 2 GR.2016.25

- 11 - 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und muss ihm eine Parteientschädigung von vornherein versagt bleiben. Vielmehr sind die Voraussetzungen von § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987 für die Zusprechung einer solchen Vergütung an die Rekursgegnerin im angemessenen Betrag von Fr. 10'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) erfüllt.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.