

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00072 vom 24. September 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-09-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2024.00072

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00072 du 24 septembre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00072 del 24 settembre 2025

Regeste

[Die gewinn- und kapitalsteuerbefreite Pflichtige hat ein Grundstück verkauft. Umstritten ist, ob die Pflichtige liegenschaftsfremde Betriebsverluste vom steuerbaren Grundstücksgewinn in Abzug bringen kann.] Mit wenigen Ausnahmen stimmt die Begründung der Beschwerdeschrift wörtlich mit jener der Rekurschrift überein. Auf die Beschwerde ist nur insoweit näher einzugehen, als sie sich substantiiert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt (E. 1). Beim Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit handelt es sich um ein unbestimmtes Konzept, bei dessen Umsetzung der Gesetzgeber über einen Spielraum verfügt. In diesen Spielraum fallen insbesondere Schematisierungen, die im Abgaberecht als Massenverwaltungsrecht unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig sind (E. 2.2.1). Wenn gewinn- und kapitalsteuerbefreiten juristischen Personen der Abzug von liegenschaftsfremden Betriebsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer generell verweigert wird, weil umgekehrt ihre Betriebsgewinne nicht der Gewinnsteuer unterliegen, bedeutet dies eine Schematisierung. Dass der gesetzgeberische Spielraum überschritten sei, wenn gewinnsteuerbefreiten Personen bei der Grundstückgewinnsteuer die Verrechnung von Betriebsverlusten schematisch verweigert wird, lässt sich unter diesen Umständen nicht sagen (E. 2.2.2). Die Besteuerung des Grundstückgewinnes ist auch nicht teilweise wegen Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Die möglicherweise betriebsnotwendige Funktion, welche die Pflichtige der Liegenschaft ursprünglich einmal zgedacht hatte, erlangte die Liegenschaft in der Realität zu keinem Zeitpunkt. Es fehlt an der Betriebsnotwendigkeit, weshalb ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ausscheidet (E. 3.4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist am Bundesgericht noch hängig. Rechtsgebiet: Steuerrecht Betreff: Grundstückgewinnsteuer [Die gewinn- und kapitalsteuerbefreite Pflichtige hat ein Grundstück verkauft. Umstritten ist, ob die Pflichtige liegenschaftsfremde Betriebsverluste vom steuerbaren Grundstücksgewinn in Abzug bringen kann.] Mit wenigen Ausnahmen stimmt die Begründung der Beschwerdeschrift wörtlich mit jener der Rekurschrift überein. Auf die Beschwerde ist nur insoweit näher einzugehen, als sie sich substantiiert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt (E. 1). Beim Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit handelt es sich um ein unbestimmtes Konzept, bei dessen Umsetzung der Gesetzgeber über einen Spielraum verfügt. In diesen Spielraum fallen insbesondere Schematisierungen, die im Abgaberecht als Massenverwaltungsrecht

unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig sind (E. 2.2.1). Wenn gewinn- und kapitalsteuerbefreiten juristischen Personen der Abzug von liegenschaftsfremden Betriebsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer generell verweigert wird, weil umgekehrt ihre Betriebsgewinne nicht der Gewinnsteuer unterliegen, bedeutet dies eine Schematisierung. Dass der gesetzgeberische Spielraum überschritten sei, wenn gewinnsteuerbefreiten Personen bei der Grundstückgewinnsteuer die Verrechnung von Betriebsverlusten schematisch verweigert wird, lässt sich unter diesen Umständen nicht sagen (E. 2.2.2). Die Besteuerung des Grundstückgewinnes ist auch nicht teilweise wegen Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Die möglicherweise betriebsnotwendige Funktion, welche die Pflichtige der Liegenschaft ursprünglich einmal zugeordnet hatte, erlangte die Liegenschaft in der Realität zu keinem Zeitpunkt. Es fehlt an der Betriebsnotwendigkeit, weshalb ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ausscheidet (E. 3.4). Abweisung der Beschwerde. Stichworte: - keine - Rechtsnormen: - keine - Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2024.00072 Urteil der 2. Kammer vom 24. September 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen G, vertreten durch RA A und RA B, Beschwerdeführerin, gegen Stadt F, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. G (nachfolgend: die Pflichtige) ist ein Verein mit Sitz in . Mit Verfügung vom 28. November 1969 befreite die Finanzdirektion des Kantons Zürich die Pflichtige für ihr im Kanton Zürich gelegenes Grundeigentum und ihre Betriebsstätte von den Staats- und Gemeindesteuern. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 12. November 2018 veräusserte die Pflichtige die Liegenschaft Kat.-Nr. 01, 6'369 m in C (nachfolgend: Liegenschaft D-Strasse) zum Preis von Fr. an die E AG. Die Pflichtige hatte die Liegenschaft D-Strasse am 25. August 2000 für Fr. erworben. Nach mehrfacher Aufforderung reichte sie am 12. April 2019 eine Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein. Mit Veranlagungsbeschluss vom 26. August 2021 berechnete die Kommission für Grundsteuern der Stadt F einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. Gestützt hierauf und unter Berücksichtigung der Haltedauer erhob sie von der Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. Gegen diesen Veranlagungsbeschluss erhob die Pflichtige am 30. September 2021 Einsprache. Sie beantragte, der Veranlagungsbeschluss vom 26. August 2021 sei aufzuheben und der Grundstückgewinn sei unter Berücksichtigung des handelsrechtlich ausgewiesenen betrieblichen Verlusts des Geschäftsjahrs 2018 (Fr.) auf Fr. festzusetzen. Die Kommission für Grundsteuern der Stadt F wies die Einsprache mit Einsprachebeschluss vom 22. August 2023 ab. II. Mit Rekurs vom 27. September 2023 gelangte die Pflichtige an das Steuerrekursgericht und beantragte diesem wiederum die Aufhebung des Einsprachebeschlusses und die Festsetzung des Grundstückgewinns auf Fr. , unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 28. Mai 2024 ab. III. Mit Beschwerde vom 5. Juli 2024 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 28. Mai 2024 und den Einsprachebeschluss vom 22. August 2023 aufzuheben und den Grundstückgewinn auf Fr. festzusetzen. Eventualiter beantragte sie die Rückweisung zur Neuurteilung an die Vorinstanz. Zudem sei ihr eine angemessene Parteientschädigung (zuzüglich Mehrwertsteuer) zuzusprechen. Das Steueramt der Stadt F beantragte mit Beschwerdeantwort vom 26. August 2024 die

Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Pflichtigen. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

1.2 Mit Ausnahme der Ausführungen über die Eintretensvoraussetzungen und die Ersatzbeschaffung sowie vereinzelter Bemerkungen zur vorinstanzlichen Würdigung stimmt die Begründung der Beschwerdeschrift vom 5. Juli 2024 wörtlich mit jener der Rekurschrift vom 27. September 2023 überein. Da das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte nicht gehalten ist, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen, ist auf die Beschwerde nachfolgend nur insoweit näher einzugehen, als sie sich substantiiert mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandersetzt (vgl. VGr, 26. Februar 2025, SB.2024.00058, E. 1.3; VGr, 18. Juli 2023, SB.2023.00036, SB.2023.00037, 1.4; VGr, 4. November 2020, SB.2020.00073, E. 1.2). Die betreffenden Anforderungen mussten den berufsmässigen Rechtsvertretern der Pflichtigen bekannt sein, weshalb die Ausführungen in der Beschwerdeschrift nachfolgend nur berücksichtigt werden, sofern sie nicht einer wortgenauen Übernahme der Rekurschrift entsprechen.

E. 2.1

Der Streit betrifft in erster Linie die Frage, ob die Pflichtige liegenschaftsfremde Betriebsverluste vom steuerbaren Grundstücksgewinn in Abzug bringen kann. Die Vorinstanz verneinte dies und stützte sich dabei insbesondere auf ein Urteil des Bundesgerichts (BGr, 28. Januar 2020, 2C_216/2019; vgl. ausserdem BGr, 5. Juli 2016, 2C_1080/2014). In diesem Urteil, das eine kollektive Kapitalanlage mit ausschliesslich steuerbefreiten inländischen Vorsorgeeinrichtungen als Anlegern betraf, stellte das Bundesgericht für die Gewährung des Verlustabzugs nach Art. 23 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 lit. c des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) darauf ab, in welcher Sparte der zur Verrechnung gebrachte Verlust angefallen war. Es unterschied zwischen einer steuerbaren Sparte (Wertzuwachsgerinne und Veräusserungsverluste) und einer steuerbefreiten Sparte (Betriebserträge und -verluste). Nur Verluste innerhalb der steuerbaren Sparte ■ d. h. Veräusserungsverluste ■ hielt das Bundesgericht für abziehbar; spartenübergreifende Verlustverrechnungen schloss es aus (BGr, 28. Januar 2020, 2C_216/2019, E. 8.1). Dieser Würdigung schloss sich die Vorinstanz an. In der Verweigerung des Abzugs von Betriebsverlusten erkannte die Vorinstanz sodann auch keine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), wobei sie sich für diesen Standpunkt namentlich auf eine Literaturstimme berief (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 9 N. 31).

E. 2.2

Soweit die Pflichtige mit ihren Ausführungen überhaupt zu hören ist (vgl. oben E. 1.2), beschränkt sie sich im Wesentlichen auf den Vorwurf, es sei "unzulässigerweise verkürzend und insgesamt auch unzutreffend", wenn die Vorinstanz annehme, dem verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei mit der Befreiung von der Gewinn- und Kapitalsteuer Genüge getan. Diese Kritik überzeugt nicht.

E. 2.2.1

Beim Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit handelt es sich um ein unbestimmtes Konzept (BGE 145 II 206 E. 2.4.2), bei dessen Umsetzung der Gesetzgeber über einen Spielraum verfügt (BGE 141 II 338 E. 3.2). In diesen Spielraum fallen insbesondere Schematisierungen und Pauschalisierungen, die im Abgaberecht als Massenverwaltungsrecht unvermeidlich und in einem gewissen Ausmass zulässig sind, auch wenn dabei die rechtsgleiche Behandlung nicht durchwegs gewährleistet ist (BGE 148 I 210 E. 4.4.4; 140 II 167 E. 5.5.2; 131 I 291 E. 3.2.2).

E. 2.2.2

Wenn gewinn- und kapitalsteuerbefreiten juristischen Personen der Abzug von liegenschaftsfremden Betriebsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer generell verweigert wird, weil umgekehrt ihre Betriebsgewinne nicht der Gewinnsteuer unterliegen, bedeutet dies eine Schematisierung. Es liegt in der Natur dieser Schematisierung, dass sie auch gewinnsteuerbefreite, aber grundstückgewinnsteuerpflichtige Personen erfasst, denen nicht vorgeworfen werden kann, Betriebsverluste gezielt für die Verrechnung mit Spekulationsgewinnen einzusetzen. Werden sodann bei defizitären gemeinnützigen Institutionen wie der Pflichtigen Grundstückgewinne steuerlich abgeschöpft, resultieren unter Umständen Fehlbeträge, für die schliesslich wiederum die öffentliche Hand einstehen muss. Wie jedoch bereits die Vorinstanz hervorhob, nahm der Harmonisierungsgesetzgeber derartige Konsequenzen bewusst in Kauf, um eine volle Harmonisierung zu erreichen und jedes Missbrauchspotenzial auszuschliessen, wobei im Nationalrat darauf hingewiesen worden war, dass das Instrument der Ersatzbeschaffung ohnehin in vielen Fällen Abhilfe schaffen werde (vgl. Votum Reichling, AB 1989 N 74). Hinzu kommt, dass die Aussagekraft des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei Personen, die lediglich einer Spezialeinkommenssteuer wie der Grundstückgewinnsteuer (vgl. zur Natur der Grundstückgewinnsteuer BGE 148 II 378 E. 4.3; BGr, 11. April 2025, 9C_199/2024, E. 3.1) unterstehen und deren Leistungsfähigkeit steuerlich daher nur einen begrenzten Niederschlag findet, von vornherein herabgesetzt ist. Ihre Situation lässt sich jedenfalls nicht ohne Weiteres mit der Situation umfassend steuerpflichtiger Personen vergleichen. Dass der gesetzgeberische Spielraum überschritten sei, wenn gewinnsteuerbefreiten Personen bei der Grundstückgewinnsteuer die Verrechnung von Betriebsverlusten schematisch verweigert wird, lässt sich unter diesen Umständen nicht sagen. Abgesehen davon wäre eine vom Bundesgesetzgeber gewollte Schematisierung für das Verwaltungsgericht selbst dann verbindlich, wenn es der Meinung wäre, dass das verfassungsmässige Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dadurch verletzt sei (Art. 190 BV).

E. 3.1

In Anlehnung an den Minderheitsantrag, der dem angefochtenen Entscheid beiliegt, macht die Pflichtige in ihrer Beschwerde vor Verwaltungsgericht eventualiter geltend, die Besteuerung des Grundstückgewinnes sei teilweise wegen Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Weil die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt pflichtwidrig nicht vollständig abgeklärt habe, sei das Verfahren an die Vorinstanz bzw. an die Vorinstanzen zurückzuweisen.

E. 3.2

Gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG gilt die Bestimmung über Ersatzbeschaffungen (Art. 8 Abs. 4 StHG) sinngemäss für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bei juristischen Personen, die nach Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG von der Gewinn- und der Kapitalsteuer befreit sind. Nach § 216 Abs. 3 lit. g StG, der Art. 8 Abs. 4 StHG für die Zürcher Grundstückgewinnsteuer umsetzt, wird die Besteuerung aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zur Verbesserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Ersatzgrundstücks im Kanton verwendet wird.

E. 3.3

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Vermögenswerte betriebsnotwendig, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substanziellen Veränderung des Betriebs führen. Ausgeschlossen ist somit die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (BGr, 8. Dezember 2016, 2C_176/2016, E. 3.1; vgl. zum alten Recht BGE 108 Ib 325 E. 5a). Betriebsnotwendig im Sinne des Ersatzbeschaffungsrechts sind Liegenschaften nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur, wenn ein Zwang zur Wiederbeschaffung besteht und die Steuerpflichtige die gelösten Mittel nicht anderweitig investieren oder an ihre Kapitalgeber zurückführen kann. Daran fehlt es namentlich bei Immobilienverwaltungsbetrieben, die Grundstücke aus ihrem Portfolio veräussern. Daran ändert nichts, dass die Grundstücke dem statutarischen Zweck des Immobilienverwaltungsbetriebs regelmässig mehr als bloss mittelbar dienen (vgl. BGr, 8. Dezember 2016, 2C_176/2016, E. 3.4; BGr, 2. April 2012, 2C_107/2011, E. 5.1; BGr, 1. Februar 2012, 2C_340/2011, E. 2.5; VGr, 21. August 2018, SB.2017.00150, E. 5.2; vgl. auch Peter Locher/Ernst Giger/Andrea Pedroli, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, 2. A., Basel 2022, Art. 64 N. 6; a. M. Markus Reich/Julia von Ah in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., Basel 2022, Art. 8 N. 71).

E. 3.4

Nach der übereinstimmenden Darstellung der Parteien und den Verfahrensakten hatte die Pflichtige ursprünglich geplant, auf der Liegenschaft D-Strasse ein Betriebsgebäude für zu erstellen. Bis 2008 verfolgte die Pflichtige entsprechende Projekte, die sie schliesslich aber aufgab. Tatsächlich wurde die Liegenschaft D-Strasse bis 2015 lediglich als Abstellplatz für Betriebsfahrzeuge sowie als Parkplatz benutzt. Ab 2015 diente die Liegenschaft D-Strasse zudem als Baustelleninstallationsplatz für die Bauarbeiten auf dem Stammareal der Pflichtigen, während die auf der Liegenschaft D-Strasse weiterhin vorhandenen Parkplätze Dritten ■ insbesondere Handwerkern für Bautätigkeiten auf dem Stammareal ■ zur Verfügung gestellt oder vermietet wurden.

E. 3.5

Die möglicherweise betriebsnotwendige Funktion, welche die Pflichtige der Liegenschaft D-Strasse ursprünglich einmal zugeordnet hatte und die schliesslich durch den Ausbau vom

Stammareal übernommen wurde, erlangte die Liegenschaft D-Strasse in der Realität zu keinem Zeitpunkt. Ab 2008 bestanden noch nicht einmal mehr Pläne, die Liegenschaft D-Strasse so auszubauen, dass sie der betrieblichen Leistungserbringung unmittelbar hätte dienen können. Effektiv diente die Liegenschaft D-Strasse der Pflichtigen vorerst nur als Park- und Abstellplatz sowie später als Baustelleninstallationsplatz und damit stets bestenfalls mittelbar dazu, Leistungen im Rahmen der statutarischen Zwecksetzung (vgl. oben Sachverhalt I.) zu erbringen. Eine substantielle Veränderung des Betriebs der Pflichtigen war mit der Veräußerung dieser Liegenschaft offensichtlich nicht verbunden. Es fehlt also an der Betriebsnotwendigkeit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ausscheidet.

E. 4.1

Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Besteuerung des Grundstückgewinns zu keinem Teil aufgeschoben hat. Fehlt es an der Betriebsnotwendigkeit des Grundstücks, erübrigt sich auch eine Rückweisung zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung. Entgegen den Ausführungen der Pflichtigen lässt sich der Vorinstanz oder der Veranlagungsbehörde ohnehin kein Verfahrensmangel vorwerfen. Wie sich aus den Akten ergibt, hatte sich die Veranlagungsbehörde im Rahmen von Korrespondenz und einer Besprechung mit der Pflichtigen respektive ihren damaligen Vertretern einlässlich mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Besteuerung des Grundstückgewinns infolge Ersatzbeschaffung teilweise aufzuschieben war. Sie kam zum Schluss, dass die Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung nicht erfüllt seien, weil die Liegenschaft D-Strasse nicht unmittelbar dem Betrieb der Pflichtigen gedient habe. Ungeachtet der Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren wäre es unter diesen besonderen Umständen nach Treu und Glauben an der Pflichtigen gewesen, die Frage der Betriebsnotwendigkeit erneut aufzuwerfen, wenn sie mit der Würdigung der Veranlagungsbehörde nicht einverstanden war. Das tat sie nicht respektive erst vor Verwaltungsgericht.

E. 4.2

Unter diesen Umständen kann offenbleiben, ob die Pflichtige die Ersatzbeschaffung vor Verwaltungsgericht überhaupt noch zum Prozessthema machen konnte oder sie dieses Vorbringen schon vor der Vorinstanz hätte geltend machen müssen (vgl. zum Novenverbot BGE 131 II 548).

E. 5

Soweit die Pflichtige mit ihren Vorbringen zu hören ist, erweist sich ihre Beschwerde als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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