

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00148 vom 11. November 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-11-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00148](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00148)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00148 du 11 novembre 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00148 del 11 novembre 2010

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer Juristische Personen, die mit Liegenschaften handeln, können gemäss § 221 Abs. 2 StG von der Grundstückgewinnsteuer weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, darunter auch die Grundstückgewinnsteuer selbst (E. 2.2). Für die Auslegung des Begriffs des Liegenschaftenhändlers ist auf die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 18 Abs. 1 DBG abzustellen (E. 2.3). Vorliegend hatte die Pflichtige eine Liegenschaft erworben, um darauf eine Betriebsstätte für eine ihr nahestehende Gesellschaft (gleiches Aktionariat) zu errichten. Als ihr ein noch vorteilhafteres Grundstück zum Kauf angeboten wurde, wurde die erste Liegenschaft schnellstmöglich veräussert, wobei das Vorgehen der Pflichtigen nicht als gewerbmässiger Liegenschaftshandel erscheint (E. 3). Ebenso liegt kein Ersatzbeschaffungstatbestand im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. g StG vor, da das Grundstück - aus Sicht der Pflichtigen - nicht betriebsnotwendiges Anlagevermögen einer Immobiliengesellschaft darstellte (E. 4.3). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2013.00148 Urteil der 2. Kammer vom 2. April 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A AG, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführerin, gegen Gemeinde C, vertreten durch den Finanzausschuss, dieser vertreten durch RA D, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. Die I AG (vormals I GmbH) bezweckt die Entwicklung, Lizenzierung, Produktion und den Vertrieb von Bauteilen. Ihre Geschäftstätigkeit führte die I AG bis Mitte November 2011 in gemieteten Räumlichkeiten an der E-Strasse 01 in C. Im Jahr 2009 gründeten die Gesellschafter der I GmbH die A AG (nachfolgend: die Pflichtige). Die Gründung der A AG hatte zum Ziel, das unbebaute Nachbargrundstück "F" (Kat.-Nr. 02) in C zu erwerben, um darauf eine geeignete Produktionsstätte für die I AG zu erstellen. Am ... 2009 konnte das gewünschte Objekt zum Preis von Fr. ... erworben werden. Dem Bauprojekt mit vorgesehenen Produktionsräumlichkeiten auf drei Stockwerken wurde Ende ... 2011 die Baubewilligung erteilt. Kurz nach Erteilung der Baubewilligung wurde der Pflichtigen die Gelegenheit zum Kauf des Nachbargrundstücks "E-Strasse 03" (Kat.-Nr. 04) zu einem Preis von Fr. ... geboten. Anstelle der Ausführung des projektierten Baus erwarb die Pflichtige am ... 2011 jenes Nachbargrundstück an der "E-Strasse 03". In der Folge wurde das Grundstück "F" (Kat.-Nr. 02) am ... 2011 für Fr. ... an einen privaten Käufer veräussert. Ausgehend von einem steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. ... auferlegte der Finanzausschuss der

Gemeinde C der Pflichtigen mit Veranlagungsentscheid vom 23. April 2012 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. .... Gegen diesen Entscheid erhob die Pflichtige Einsprache mit dem Antrag, sie sei als Liegenschaftenhändlerin im Sinn von § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zu qualifizieren und die Grundstückgewinnsteuer sei bei der Berechnung des Grundstückgewinns in Abzug zu bringen. Der Finanzausschuss der Gemeinde C wies die Einsprache am ... 2012 ab, da die Pflichtige die Kriterien für gewerbmässigen Liegenschaftenshandel nicht erfülle; auch der eventualiter beantragte Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung sei nicht erfüllt. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 6. November 2013 ebenfalls ab. III. Mit Beschwerde vom 29. November 2013 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, sie sei als gewerbmässige Liegenschaftenhändlerin im Sinn von § 221 Abs. 2 StG zu qualifizieren und der steuerpflichtige Grundstückgewinn sei von Fr. ... auf Fr. ... zu reduzieren. Eventualiter sei auf einen Ersatzbeschaffungstatbestand zu erkennen und die Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG aufzuschieben. Zudem beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Gemeinde C in ihrer Beschwerdeantwort vom 29. Januar 2014 auf Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 Satz 2 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten, d. h. den Erwerbspreis (§ 220 StG) und die Aufwendungen (§ 221 StG), übersteigt.

### **E. 2.2**

Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können gemäss § 221 Abs. 2 StG – über die in Abs. 1 dieser Bestimmung erwähnten Aufwendungen hinaus – weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Dazu gehört auch die von der Veräusserin erhobene Grundstückgewinnsteuer, sofern die Veräusserin eine juristische Person ist (RB 2004 Nr. 106; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 221 StG N. 140).

### **E. 2.3**

Mit Präjudiz vom 14. Dezember 2005 (SB.2005.00073, bestätigt in: VGr, 23. Juli 2013, SB.2012.00114, E. 2.4 und 10. Juli 2013, SB.2012.00139, E. 2.4) hat das Verwaltungsgericht erkannt, dass für die Auslegung des Begriffs des Liegenschaftenhändlers in § 221 Abs. 2 StG auf die bundesgerichtliche Praxis zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) abzustellen ist, welche ihrerseits auf die Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer zurückgreift. Massgebend ist somit die Auslegung von Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), welcher die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit regelt. Dies gilt, weil die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV gesetzesvertretender Natur ist. Daran ist das Verwaltungsgericht, das im Einkommenssteuerbereich eine abweichende Praxis zum gewerbmässigen Handel vertritt, gebunden. Um eine begriffliche Spaltung im Grundstückgewinnsteuerrecht zu vermeiden, legt das Verwaltungsgericht den Begriff des Liegenschaftenhändlers in § 221 Abs. 2 StG daher ebenfalls im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus (VGr, 23. Juli 2013, SB.2012.00114, E. 2.4; vgl. hierzu auch Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [Teil 2], in: zsis – Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, 2012, Aufsätze Nr. 2, IV. 6.7 h); Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, Teil 1, ZStP 2004, S. 182).

### **E. 2.4**

Nach der Praxis des Bundesgerichts (vgl. BGr, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010, E. 2.3; BGE 125 II 113 E. 3c und 6a mit Hinweisen) liegt Liegenschaftenshandel im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Erforderlich ist eine Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Als Indizien können etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung etc.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft und die erneute Investition des Erlöses in Liegenschaften in Betracht kommen.

### **E. 2.5**

Im Bereich des Immobilienhandels wird die Bewirtschaftung der Anlageobjekte vielfach auf längere Zeitdauer angelegt, sodass planmässiges und nachhaltiges Vorgehen auch bei einer geringeren Anzahl von Transaktionen vorliegen kann. Zur Annahme einer Tätigkeit als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler kann daher unter Umständen bereits eine einzige Transaktion genügen (vgl. BGr, 9. Juli 1999, E. 2a und E. 3c = ASA 69 [2000/20001], 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00025, E. 2.3.5.4). Liegt nur ein einziges Geschäft vor, so muss dieses erkennbar durch planmässige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zustande gekommen sein (vgl. VGr,

3. November 2010, SB.2010.00025, E. 2.3.5.5).

### **E. 3**

Fraglich ist, ob die Pflichtige zu jenen juristischen Person zählt, welche – im Sinn von § 221 Abs. 2 StG – "mit Liegenschaften handeln".

#### **E. 3.1**

Die Pflichtige bringt vor, für den Kauf der Liegenschaft "F" sei erheblich Fremdkapital eingesetzt worden; der Kauf sei mit Fr. ... Eigenkapital und mit Fr. ... Fremdkapital finanziert worden. Indem das Grundstück zwei Jahre nach Erwerb wieder veräussert worden sei, habe sie es offensichtlich kurz gehalten. Der Verkaufserlös aus der Liegenschaft sei sogleich wieder in den Erwerb einer Liegenschaft investiert worden. Dabei habe sie – die Pflichtige – im Rahmen ihres Gesellschaftszwecks gehandelt, der gemäss den Statuten das Halten, Kaufen und Verkaufen von Immobilien beinhalte. Beim Kauf und Verkauf der Liegenschaft sei sie systematisch und planmässig vorgegangen: Infolge einer günstigen Gelegenheit habe sie ein unbebautes Grundstück erworben und aufgrund der positiven Markt- und Lageentwicklung auf weitere Aktivitäten gezielt verzichtet. In ihrer Eigenschaft als Liegenschaftenhändlerin habe sie bei ebenso günstigen Verhältnissen das Grundstück veräussert, um einen entsprechend hohen Verkaufsgewinn zu realisieren.

#### **E. 3.2**

Die Vorinstanz vertritt demgegenüber die Ansicht, bei der Pflichtigen handle es sich eindeutig nicht um eine Liegenschaftenhändlerin. Mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft sei nicht die Erzielung eines Gewinns, sondern die Bereitstellung einer geeigneten Betriebsliegenschaft für die mit ihr verbundene I AG bezweckt worden. Weitere Landgeschäfte seien nicht aktenkundig. Die kurze Besitzesdauer sei nicht auf eine beabsichtigte Handelstätigkeit zurückzuführen gewesen, sondern auf eine zufällige, günstige Gelegenheit. Aufgrund der Einmaligkeit des Kaufs bzw. Verkaufs spiele die Form der Finanzierung keine wesentliche Rolle. Schliesslich sei es der Pflichtigen nicht um die Wiederanlage von Kapital in Liegenschaften gegangen, sondern um Räumlichkeiten der I AG zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung zu stellen.

#### **E. 3.3**

Eine allfällige Händlertätigkeit ist vorliegend im Licht zweier Ankäufe von Liegenschaften ("F"/E-Strasse 03) und eines einzigen Liegenschaftensverkaufs zu beurteilen. Aufgrund des geringen quantitativen Ausmasses der Grundstücksgeschäfte liegt damit keine Häufung von Transaktionen vor. Im Immobilienbereich vermag indessen unter Umständen bereits ein einziges Geschäft genügen, um gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel zu bejahen, sofern es erkennbar durch planmässige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zustande gekommen ist (vgl. E. 2.5). Ein solches planmässiges Vorgehen ist bei der Pflichtigen jedoch nicht ersichtlich. Vielmehr deuten sämtliche Umstände des An- und Verkaufs der Liegenschaften darauf hin, dass die Pflichtige eine sich zufällig bietende Gelegenheit gewinnbringend genutzt hat (dazu sogleich unter E. 3.4).

#### **E. 3.4**

Das Grundstück "F" wurde mit dem Ziel erworben, darauf eine Betriebsstätte für die I AG, eine der Pflichtigen nahestehende Gesellschaft (gleiches Aktionariat), zu errichten. Die Liegenschaft wurde somit "indirekt" über die Pflichtige gehalten, sie sollte aber zukünftig als Grundlage für den Produktionsbetrieb der I AG dienen. Dabei wurde nicht eine

beliebige Liegenschaft erworben, sondern eine solche, die den speziellen Anforderungen der I AG gerecht wurde. So war die Pflichtige nach eigenen Angaben lange auf der Suche nach geeigneten Räumlichkeiten, wobei es sich gezeigt habe, dass praktisch keine geeigneten Räumlichkeiten vorhanden seien. Der Zufall habe es gewollt, dass das Grundstück "F" genau den Vorstellungen entsprochen habe, da es lang und schmal gewesen sei. Erwerbsmotiv war demnach, auf dem unbebauten Grundstück eine Gebäudekonstruktion zu errichten, die der I AG langfristig als Produktionsstätte dienen sollte. Dass das Grundstück, wie bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler üblich, im Umlaufvermögen gehalten worden wäre, um es bei günstiger Gelegenheit mit Gewinn weiterzuverkaufen, war gerade nicht der Fall. Hierfür sprechen insbesondere auch die tatsächlichen Aufwendungen im Betrag von Fr. ... bezüglich Planung des Bauprojekts "F". Das Bauprojekt wurde indessen nicht realisiert, da sich der Pflichtigen die günstige Gelegenheit bot, ein vorteilhafteres Grundstück an der E-Strasse 03 zu einem "signifikant tieferen Preis" zu erwerben. Da es "nicht Zweck der A AG [war], für den Betrieb der I AG nicht notwendige Immobilienwerte zu halten und so Kapital zu binden", war das Bauprojekt "F" obsolet geworden. Die Liegenschaft "F" wurde zeitnah im ... 2011 veräussert, ein halbes Jahr nach dem Kauf der Ersatzliegenschaft. Dabei wurde mit dem Verkauf nicht zugewartet, um einen möglichst hohen Verkaufserlös zu erzielen, sondern die Liegenschaft wurde "schnellstmöglich" verkauft. Bei dieser Sachlage ist die Pflichtige nicht systematisch und planmässig vorgegangen, vielmehr hatte sich die Verwendung der Liegenschaft "F" durch Kauf einer Ersatzliegenschaft erübrigt und das in der Liegenschaft gebundene Kapital sollte wieder liquide gemacht werden. Nach diesen Transaktionen wurden keine weiteren Liegenschaftengeschäfte getätigt, was ebenfalls gegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel spricht. Ferner wurde der Verkaufserlös zwar in den Erwerb einer Ersatzliegenschaft reinvestiert, diese Liegenschaft wurde aber ebenfalls nicht zum Zweck der gewinnbringenden Weiterveräusserung erworben, sondern zur Bereitstellung einer Produktionsstätte für die I AG. Vor dem Hintergrund des Gesagten vermögen weder der hohe Fremdfinanzierungsgrad von fast 90 %, noch die kurze Besitzesdauer oder der Gesellschaftszweck der Pflichtigen Gewerbsmässigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG zu begründen. Eine Qualifikation der Pflichtigen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin scheidet damit aus. Folglich kann sich die Pflichtige auch nicht erfolgreich auf § 221 Abs. 2 StG berufen und bei der Berechnung des Grundstückgewinns "weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen", wie die Grundstückgewinnsteuer, geltend machen.

#### **E. 4**

Zu prüfen bleibt, ob die Grundstückgewinnsteuer wegen Vorliegens eines Ersatzbeschaffungs- bzw. Vorausbeschaffungstatbestands aufzuschieben ist.

##### **E. 4.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines neuen oder zur Verbesserung eines eigenen Ersatzgrundstücks im Kanton verwendet wird (§ 216 Abs. 3 lit. g StG; Art. 12 Abs. 4 lit. a in Verbindung mit Art. 8 Abs. 4 und Art. 72h Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]).

##### **E. 4.2**

Der Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG ist Grundstücken vorbehalten, die dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen zuzuordnen sind. Demzufolge müssen sowohl Veräusserungsobjekt als auch Ersatzobjekt betriebsnotwendiges Anlagegut darstellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N. 299). Betriebsnotwendig sind Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigungen des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (BGr, 16. September 2005, 2A.122/2005, E. 2.2.2 = ZStP 2005, S. 378 ff.; Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 8 StHG N. 71; Markus Reich/Marina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 30 DBG N. 6). Ausgeschlossen ist die Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen, die dem Unternehmen lediglich als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (vgl. § 28 Abs. 3 und § 68 Abs. 4 StG). Wenn ein Wirtschaftsgut zwar unerlässlich ist für den Leistungserstellungsprozess eines anderen Unternehmens, dem betreffenden Unternehmer indes nur als Kapitalanlage dient, fehlt es am Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit (Reich/Züger in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Art. 30 DBG N. 6). Während Betriebsliegenschaften, wie beispielsweise selbstgenutzte Bürogebäude oder Produktionsstätten, dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, können Geschäftsliegenschaften eines Unternehmens auch im Umlaufvermögen gehalten werden. So führt etwa ein Liegenschaftenhändler häufig Liegenschaften im Handelsbestand, um sie dem Verkauf zuzuführen. Liegenschaften, die dem Unternehmen nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage dienen (sog. Kapitalanlageliegenschaften), werden ebenfalls im Anlagevermögen geführt (BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011, E. 3.2; 16. Mai 2011, 2C\_50/2011, E. 2.1 = StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8; Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [Teil 1 ], in: zsis ) – Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, 2012, Aufsätze Nr. 1 , II. 2; Mathias Oertli/Rainer Zigerlig in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 33 N. 1 ff. ) . Eine Liegenschaft vermag nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung niemals eine "Doppelfunktion" zu erfüllen: Sie ist entweder Kapitalanlageliegenschaft, Betriebsliegenschaft oder wird im Umlaufvermögen gehalten (vgl. BGE 131 I 402 E. 5.3).

#### **E. 4.3.1**

Zur Begründung ihres Eventualantrags macht die Pflichtige geltend, ihr tatsächlicher und statutarischer Hauptzweck bestehe in der Vermietung und im Verkauf von Liegenschaften. Kaufmotiv für die von ihr erworbenen Liegenschaften sei die Überbauung mit anschliessender Vermietung bzw. die Vermietung der bereits überbauten Liegenschaft gewesen. Die Liegenschaften stellten demzufolge betriebsnotwendiges Anlagevermögen der Immobiliengesellschaft dar.

#### **E. 4.3.2**

Ob Immobiliengesellschaften überhaupt berechtigt sind, sich auf einen Ersatzbeschaffungstatbestand zu berufen, wird in der Lehre und Rechtsprechung kontrovers diskutiert (Julia von Ah, Ersatzbeschaffung bei Immobiliengesellschaften – unmöglich?, in: Peter Mäusli-Allenspach/Michael Beusch [Hrsg.], Steuern und Recht – Steuerrecht!, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, S. 101 ff. mit Hinweisen sowie zum Folgenden). Einigkeit besteht darüber, dass eine Immobilienhandels-gesellschaft für die von ihr benutzte

Büroliegenschaft einen Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung geltend machen kann, nicht aber für Liegenschaften ihres Handelsbestands. Umstritten ist hingegen die Frage, ob sich eine reine Immobilienverwaltungsgesellschaft, deren Zweck sich allein auf das Halten von Grundstücken als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage beschränkt, auf einen Ersatzbeschaffungstatbestand zu berufen vermag. Dies wird von einem Teil der Lehre bejaht, sofern es sich bei Letzterer um eine professionelle Immobilienverwaltung handelt, die das Betriebserfordernis im Sinn von Ziff. 3.2.2.3 des Kreisschreibens Nr. 5 der EStV betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004 erfüllt (Julia von Ah in: Mäusli-Allenspach/Beusch [Hrsg.], S. 110 und 114; Reich/Züger in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Art. 30 DBG N. 6; anderer Ansicht: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 68 N. 24). Danach stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien einen Betrieb dar, wenn ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung betragen. Das Verwaltungsgericht lehnt es indessen ab, aus der Tatsache des Vorliegens eines Immobilienbetriebs im Sinn des Kreisschreibens Nr. 5 (Ziff. 3.2.2.3) zwingend abzuleiten, dass die einzelnen Immobilien betriebliches Anlagevermögen im Sinn des Ersatzbeschaffungsrechts darstellen (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00047, E. 3.1).

#### **E. 4.3.3**

Dass die Pflichtige nicht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin bzw. Immobilienhandelsgesellschaft qualifiziert werden kann, wurde bereits festgestellt (vgl. E. 3.4). Ungeklärt ist, ob die Pflichtige als Immobilienverwaltungsgesellschaft zu erachten und ihre Liegenschaft gegebenenfalls dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen zuzuordnen ist. Beide Liegenschaften ("F" und E-Strasse 03) wurden von der Pflichtigen in der Absicht erworben, die zu erstellenden bzw. bestehenden Räumlichkeiten an die I AG zu vermieten. Diesem Verwendungszweck wurden die Räumlichkeiten an der E-Strasse 03 denn auch zugeführt, indem sie heute einerseits an die I AG, andererseits an weitere Gesellschaften vermietet werden. Demzufolge dienen beide Liegenschaften mit ihren Mieterträgen der Kapitalanlage und sind als Kapitalanlageliegenschaften der Pflichtigen zu qualifizieren. Indessen erschöpft sich der Liegenschaftenbesitz der Pflichtigen seit dem Verkauf des Grundstücks "F" auf eine einzige Liegenschaft. Ob die Pflichtige bei Halten einer einzigen Liegenschaft bereits als Immobilienverwaltungsgesellschaft gelten kann, ist fraglich, kann vorliegend aber offengelassen werden, da von der Pflichtigen weder behauptet noch nachgewiesen wurde, dass sie die strengen Voraussetzungen an eine professionelle Immobilienbewirtschaftung (vgl. E. 4.3.2), die gegebenenfalls zu einer Ersatzbeschaffung berechtigen würden, erfüllt.

#### **E. 4.4**

Die Pflichtige beruft sich weiter auf Ziff. 45 der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008), wonach unüberbaute und überbaute Grundstücke einer Immobiliengesellschaft, die von einer Schwestergesellschaft betrieblich genutzt werden, als betriebliches Anlagevermögen gelten. Damit macht die Pflichtige keine eigene betriebliche Nutzung der Grundstücke geltend, sondern verlangt sinngemäss, dass ihr die betriebliche Nutzung durch die ihr nahestehende Gesellschaft

(gleiches Aktionariat), der I AG, als betriebsnotwendiges Anlagevermögen angerechnet werde. Aus Sicht der I AG stellt das Grundstück "E-Strasse 03" eine "Betriebsstätteliegenschaft" dar. Zivilrechtliche Eigentümerin ist indessen die ihr nahestehende, aber rechtlich unabhängige A AG, die das Grundstück der I AG lediglich zur Miete anbietet. Bei dieser Sachlage scheidet ein Ersatzbeschaffungstatbestand aber aus, da es am Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit fehlt, wenn ein Wirtschaftsgut zwar unerlässlich ist für den Leistungserstellungsprozess eines Drittunternehmens, dem betreffenden Unternehmer indes nur als Kapitalanlage dient (vgl. E. 4.2). Diese Unternehmenskonstruktion – Schaffung eines unabhängigen Unternehmens, das diese Liegenschaft hält – wurde von den Gründungsgesellschaftern denn auch bewusst so gewählt. Diese rechtliche Ausgestaltung muss sich die Pflichtige nun entgegenhalten lassen, indem die Liegenschaft mangels eigener betrieblicher Nutzung durch die Pflichtige kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellt, die betriebliche Nutzung durch die I AG aber mangels zivilrechtlicher Eigentümerstellung derselben unbeachtlich ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) . Gemäss § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, namentlich wenn die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte. Ein Gemeinwesen besitzt in der Regel keinen Anspruch auf Parteientschädigung. Vor allem grössere und leistungsfähigere Gemeinwesen haben sich so zu organisieren, dass sie Verwaltungsstreitsachen selber durchfechten können (RB 1981 Nr. 5) . Entschädigungsberechtigt ist aber auch ein grösseres Gemeinwesen, sobald nur wegen eines besonderen Einsatzes auf die im betreffenden Verfahren übliche anwaltliche Vertretung hätte verzichtet werden können ( VGr, 11. November 2010, VB.2010.00311, E. 5; Alfred Kölz/ Jürg Bosshart/ Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, § 17 N. 20). Vorliegend galt es nicht ganz einfache Rechtsfragen zu klären , die besonderes Fachwissen der Gemeinde vorausgesetzt hätte . Vor diesem Hintergrund erscheint die Zusprechung an einer Parteientschädigung an die Beschwerdegegnerin ausnahmsweise gerechtfertigt .

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