

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00051 vom 13. Januar 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-01-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2015.00051](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00051)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00051 du 13 janvier 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00051 del 13 gennaio 2016

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Steuerneutrale Ersatzbeschaffung; betriebsnotwendiges Anlagevermögen Es kann offengelassen werden, ob es sich bei der Pflichtigen um eine Immobilienverwaltungsgesellschaft, eine reine Betriebsgesellschaft oder gar um einen gemischten Betrieb handelt. So oder anders zählen die veräusserten Liegenschaften nicht zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen, weshalb keine steuerneutrale Ersatzbeschaffung vorliegen kann (E. 3.2.1). Ein Zwang zur Wiederbeschaffung von Wohnungen, wie bei einer echt betriebsnotwendigen Liegenschaft im Anlagevermögen, bestand für die Pflichtige nicht. Das Band zwischen den Ersatzobjekten und den zu ersetzenden Objekten ist offensichtlich weit weniger eng, als es bei einem echten Ersatzbeschaffungstatbestand zu sein hat. Hinzu kommt, dass die Pflichtige selbst ausführen lässt, dass die veräusserte Überbauung problematisches, dem Gesellschaftszweck nicht mehr optimal dienendes Aktivum darstelle (E. 3.2.2). Hinzu kommt weiter, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung aufgrund der Veräusserungsabsicht der Pflichtigen die streitbetroffene Überbauung ohnehin ins Umlaufvermögen wechselte (E. 3.2.3). Kriterien zur Bemessung der Gerichtsgebühr. Einhaltung des Äquivalenzprinzips (E. 4.2). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Dabei ist der Grundstücksgewinn gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Grundstückgewinnsteuer wird indessen 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 mit gleicher Funktion verwendet wird (§ 216 Abs. 3 lit. g StG; Art. 8 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]).

### E. 2.2

§ 216 Abs. 3 lit. g StG engt die steuerneutrale Ersatzbeschaffung auf den Bereich der zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücke ein, wobei es sich sowohl beim ausscheidenden als auch beim wiederbeschafften Vermögensgegenstand um ein betriebsnotwendiges Anlagegut handeln muss. Die Mittel aus dem Verkauf eines nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsguts können demnach nicht steuerneutral in

betriebsnotwendiges Anlagevermögen reinvestiert werden (vgl. Markus Reich/Marina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 30 DBG N. 5). Betriebsnotwendig sind Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigungen des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (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, auch zum Folgenden und mit Hinweisen; Reich/Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 30 DBG N. 6). Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substantziellen Veränderung des Betriebs führen. Beurteilungsgrundlage der Betriebsnotwendigkeit bilden immer die betrieblichen Verhältnisse des Unternehmens. Ausgeschlossen ist jedoch die Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen, die dem Unternehmen lediglich als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (vgl. § 28 Abs. 3 und § 68 Abs. 4 StG).

### **E. 2.3**

Im Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (KS Nr. 5) werden die Voraussetzungen eines Immobilienbetriebs im Rahmen des Umstrukturierungssteuerrechts zur Umsetzung des am 1. Juli 2004 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG) konkretisiert. Diese Voraussetzungen können indessen nicht direkt auf die Ersatzbeschaffung im kantonalen Grundsteuerrecht Anwendung finden. Die Steuerneutralität eines Betriebs im Rahmen einer Umstrukturierung setzt voraus, dass die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven), während im grundsteuerlichen Ersatzbeschaffungsrecht die objektive Verknüpfung der stillen Reserven mit dem betrieblichen Anlagegut gerade aufgehoben wird und die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden. Aus der Tatsache, dass ein Immobilienkomplex als Betrieb im Sinn des KS Nr. 5 (Ziff. 3.2.2.3) qualifiziert werden kann, kann daher nicht zwingend abgeleitet werden, die einzelnen Immobilien stellen betriebliches Anlagevermögen im Sinn des Ersatzbeschaffungsrechts dar (BGer, 2. April 2012, 2C\_107/2011, E. 5.1).

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz hat die Pflichtige zunächst als Immobilienverwaltungsgesellschaft qualifiziert, weswegen ihre Liegenschaften, welche sie vermietet, Kapitalanlageliegenschaften darstellten. Hernach hat die Vorinstanz im Sinn einer Eventualbegründung ausgeführt, der von der Pflichtigen gewünschte Tatbestand der Ersatzbeschaffung sei selbst dann nicht gegeben, wenn die Pflichtige als reine Betriebsgesellschaft qualifiziert werde, da die seitens der Pflichtigen veräusserten Liegenschaften mit der Ausschreibung zum Verkauf ohnehin zum Umlaufvermögen gewechselt hätten. Die Pflichtige vertritt demgegenüber die Auffassung, sie sei eine echte Betriebsgesellschaft und ihre Liegenschaften würden zu ihrem betrieblichen Anlagevermögen gehören, da sie nicht austauschbare Kapitalanlageobjekte darstellten, sondern eigens im Rahmen ihrer "städtebaulichen, gemeinnützigen und wohnbau- und sozialpolitischen Zweckerfüllung massgeschneidert" gehalten würden. Sie habe mit Ausnahme der Siedlung D noch nie Liegenschaften veräussert. Es habe sich im Laufe der Zeit herausgestellt, dass die Siedlung D der Zweckverfolgung der Pflichtigen nicht mehr

optimal gedient habe. Der Erlös aus dem Verkauf sei in zwei Siedlungen ("G" und "H") reinvestiert worden. Hinzu komme, dass die Pflichtige im gemeinnützigen Segment des Wohnungsbaus tätig sei.

### **E. 3.2.1**

Tatsächlich kann die Frage, ob die Pflichtige als Immobilienverwaltungsgesellschaft oder als reine Betriebsgesellschaft oder gar als gemischter Betrieb zu qualifizieren ist, vorliegend offengelassen werden. So oder anders zählen jedenfalls die veräusserten Liegenschaften und wohl auch die neu erworbenen Siedlungen "G" und "H" nicht zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen der Pflichtigen – nur unter dieser Voraussetzung käme eine Ersatzbeschaffung überhaupt in Betracht (vgl. E. 2.2).

### **E. 3.2.2**

Die Siedlung D mag zwar in einem landläufigen Sinn "betriebsnotwendig" für die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen gewesen sein, in dem die Pflichtige tatsächlich ihren statutarischen Zweck (die Zurverfügungstellung von Wohnungen) gänzlich ohne derartige Objekte bzw. Mehrfamilienhäuser nicht erfüllen könnte. Das bedeutet aber nicht, dass die streitbetroffenen Immobilien auch im Sinn des Ersatzbeschaffungsrechts betriebsnotwendig waren. Denn ein Zwang zur Wiederbeschaffung von Wohnungen wie bei einer echt betriebsnotwendigen Liegenschaft im Anlagevermögen bestand für die Pflichtige nicht: Sie hätte die flüssigen Mittel auch anderweitig investieren, ev. ausschütten können, verfügte sie doch gemäss ihrer eigenen Darstellung auch nach der Veräusserung der Siedlung D mit 31 Wohnungen im Sommer 2013 noch immer über 350 Wohnungen. Wenn die Pflichtige den Erlös aus dem Verkauf von der Siedlung D wieder in zwei Wohnüberbauungen ("G" und "H") investierte, erfüllen auch diese Objekte zwar wohl ihre Funktion im Betrieb der Pflichtigen. Diese Objekte sind jedoch nicht dermassen unmittelbar betriebsnotwendig, wie es für eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung unbedingt erforderlich ist. Die Veräusserung der Siedlung D hat damit nicht die Veräusserung eines unerlässlichen Bestandteils der betrieblichen Einheit bedeutet oder hätte gar zu einer substanziellen Veränderung des Betriebs geführt, wären aus dem Verkaufserlös nicht die neuen Wohnüberbauungen errichtet worden. Damit ist vorliegend das Band zwischen den Ersatzobjekten und den zu ersetzenden Objekten offensichtlich weit weniger eng als es bei einem echten Ersatzbeschaffungstatbestand zu sein hat. Hinzu kommt, dass die Pflichtige selbst ausführen lässt, der Veräusserungsentscheid für die Siedlung D sei deswegen gefallen, weil diese Überbauung nach Auffassung der Gesellschaftsorgane als problematisches, dem Gesellschaftszweck nicht mehr optimal dienendes Aktivum galt. Vor Vorinstanz hat die Pflichtige hierzu weiter ausgeführt, dass sie sehr erschwingliche und familienfreundliche Wohnungen halten wolle. Ihr durchschnittliches Preisband der monatlichen Mieten liege schwergewichtig zwischen Fr. ... und Fr. .... Demgegenüber habe das Preisband bei der Siedlung D mit Fr. ... bis Fr. ... deutlich höher gelegen. Dies erklärt die Darstellung der Pflichtigen, wonach die Siedlung D einfach nicht (mehr) in ihr Immobilienportefeuille gepasst habe. Damit ist aber gleichzeitig auch ausgeführt, dass die Siedlung D jedenfalls im relevanten Zeitpunkt der Veräusserung eben gerade nicht ein für die Pflichtige im Sinn des Ersatzbeschaffungsrechts betriebsnotwendiges Anlagevermögen dargestellt hat.

### **E. 3.2.3**

Selbst wenn die Kriterien des KS Nr. 5 erfüllt wären, würde dies der Pflichtigen ebenso wenig helfen: Wie bereits die Vorinstanzen zutreffend festgestellt haben und auf welche

Ausführungen zu verweisen ist, sind diese Kriterien nicht direkt auf die Ersatzbeschaffung im Grundsteuerrecht anwendbar (vgl. E. 2.3 vorstehend). Hinzu kommt weiter, dass gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aufgrund der Veräusserungsabsicht der Pflichtigen die streitbetroffene Überbauung ohnehin ins Umlaufvermögen wechselte (BGer, 2. April 2012, 2C\_107/2011, E. 4.3). Damit erübrigt es sich auch, die von der Pflichtigen verlangten zusätzlichen Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen oder die angebotenen Zeugen einzuvernehmen.

#### **E. 3.2.4**

Die Pflichtige ist eine rein privatrechtlich organisierte Aktiengesellschaft und als solche unbestrittenermassen auch nicht steuerbefreit. Inwieweit Exponenten der Stadt C in der Verwaltung der Gesellschaft mitwirken und inwieweit die Pflichtige selbst sich an Vorgaben des gemeinnützigen Wohnungsbaus hält, ist für den vorliegenden Entscheid nicht von Bedeutung. Weder aus Bestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 noch aus Art. 110 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 oder aus anderen gesetzlichen Vorschriften lässt sich ableiten, dass die Besteuerung des Grundstückgewinns der Pflichtigen aufgrund dieser Umstände aufzuschieben wäre. Ergänzend ist hierzu auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz zu verweisen.

#### **E. 4.1**

Die Pflichtige kritisiert sodann die Höhe der von der Vorinstanz verlangten Gerichtsgebühr von Fr. 40'000.-, da der angefochtene Entscheid kurz begründet sei und sie als Trägerin des verfassungsmässig geschützten bzw. geförderten gemeinnützigen Wohnungsbaus Kostenbefreiung oder mindestens eine bedeutende Herabsetzung der Gerichtsgebühr erwartet habe.

#### **E. 4.2**

Gemäss § 150b Abs. 1 StG bemisst sich die Gerichtsgebühr im Rekursverfahren grundsätzlich nach dem Zeitaufwand des Steuerrekursgerichts, nach der Schwierigkeit des Falls und – bei Verfahren mit einem bestimmtem Streitwert – nach dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse. Gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung beträgt die Gerichtsgebühr in der Regel Fr. 500.- bis Fr. 50'000.-. Näheres über die Gebührenhöhe im Verfahren vor Steuerrekursgericht regelt die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr), welche für Verfahren mit einem Streitwert von über Fr. 1'000'000.- einen Gebührenrahmen von Fr. 20'000.- bis Fr. 50'000.- vorsieht. Die vorinstanzliche Gebührensatzung liegt beim hier gegebenen Streitwert von knapp Fr. ... jedenfalls innerhalb des von der GebV VGr vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Entscheid enthält die gesetzlichen Grundlagen und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den hier interessierenden Fragen und beurteilt das Begehren der Pflichtigen materiell. Eine Herabsetzung der Gerichtsgebühr wegen bloss formeller Verfahrenserledigung oder summarischer Begründung war daher nicht angezeigt. Ebenso wenig gilt die Pflichtige als gemeinnützige Institution – womit offenbleiben kann, ob derartige Institutionen eine Gebührenbefreiung geltend machen könnten. Die Höhe der vorinstanzlichen Gerichtsgebühr ist damit nicht zu beanstanden und entspricht im Übrigen dem Äquivalenzprinzip (vgl. BGer, 13. Dezember 2015, 2C\_717/2015, E. 7.3).

#### **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) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Da die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG). Die Verweigerung der Entschädigung im Rekursverfahren hätte die Beschwerdegegnerin mit einer eigenen Beschwerde geltend machen müssen, da das Zürcher Recht die Möglichkeit der Anschlussbeschwerde nicht vorsieht (RB 2001 Nr. 94).

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