



## Entscheid

6. November 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch B AG,

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch den Finanzausschuss,  
dieser vertreten durch RA Dr.iur. D,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. A AG (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte am ... Dezember 2011 das Grundstück Kat.Nr. ... (... m<sup>2</sup> Acker, Wiese, Weide) an der ...strasse in C für Fr. 1'415'000.- an E.

Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte der Finanzausschuss C der Pflichtigen mit Veranlagungsentscheid vom 23. April 2012 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 100'480.-.

B. Eine von der Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache, womit sie sinngemäss die Herabsetzung der Steuer auf Fr. 71'480.- beantragt hatte, wies der Finanzausschuss am 25. Juni 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 9. Juli 2012 liess die Pflichtige gegenüber dem Steuerrekursgericht den Einspracheantrag erneuern.

In seiner Rekursantwort vom 13. August 2012 liess der Finanzausschuss – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – Abweisung des Rekurses beantragen.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Dem Einspracheentscheid liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Die A AG (damals: A GmbH) führte ihren Betrieb bis Mitte 2011 in gemieteten Räumlichkeiten an der ...strasse 26. Am ... Dezember 2009 wurde die Pflichtige von Anteilsinhabern der A AG eigens zum Zweck gegründet, das Nachbargrundstück Kat.Nr. ... zu erwerben und dort neue Produktionsräume für sie erstellen zu lassen. Am ... Dezember 2009 kaufte

die Pflichtige dieses Grundstück für Fr. 860'000.-. Daraufhin arbeitete die Pflichtige mit der A AG ein Projekt aus, das auf drei Stockwerken Produktionsräumlichkeiten für letztgenannte enthielt. Im Januar 2011 erteilte die Baubehörde C hierfür die baurechtliche Bewilligung. Noch vor der Bauausführung erwarb die Pflichtige am ... Juni 2011 das ebenfalls benachbarte Grundstück Kat.Nr. ... (...strasse 25) für Fr. 6'000'000.-. Daraufhin vermietete sie einzelne Räumlichkeiten an die A AG; andere Räume wurden weiteren Mietern überlassen. In der Folge verkaufte die Pflichtige die Liegenschaft Kat.Nr. ... am ... Dezember 2011 für Fr. 1'415'000.-.

2. Im Streit liegt die Frage, ob die Pflichtige als Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren sei und deswegen aufgrund von § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die anfallende Grundstückgewinnsteuer als Aufwendung zu berücksichtigen sei.

a) Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 125 II 113 E. 3c und 6a, mit Hinweisen; BGr 22. März 2011, 2C.375/2010, [www.bger.ch](http://www.bger.ch), E. 4.2) ist Liegenschaftshandel anzunehmen, 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, wenn er also eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Gewinnerzielung aus Grundstücksgeschäften gerichtet ist. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob eine Händlertätigkeit in diesem Sinn vorliegt, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für Liegenschaftshandel kommen die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht.

b) Diese auf natürliche Personen zugeschnittene Begriffsbeschreibung gilt auch für juristische Personen, wobei die Abgrenzung hier insofern nicht von Bedeutung ist, als eine juristische Person Kapitalgewinne bei der Veräusserung von Grundstücken immer zu versteuern hat und nicht nur – wie bei natürlichen Personen –, wenn sie eine Händlertätigkeit ausübt und damit über Geschäftsvermögen verfügt (Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 156). Für das Bundesgericht ist dabei entscheidend, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen gehören (BGE 111 Ia 220). Als Anlagevermögen gelten Wirtschaftsgüter (u.a. Liegenschaften), die dem Unternehmen – sei es als Geldanlage oder als betriebsnotwendige Grundlage für die Ausübung der Tätigkeit – zu dauernder oder mehrmaliger Nutzung dienen. Demgegenüber bilden Liegenschaften, die laufend angeschafft und wieder veräussert werden, Umlaufvermögen (BGr, 16. September 2005, 2A.122/2005, www.bger.ch). Die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung von Grundstücken muss ein eigentlicher Geschäftszweck der juristischen Person sein. Dabei muss es sich aber nicht um den Hauptzweck handeln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 158). Die Gewinnerzielung durch Erwerb und Veräusserung von Grundstücken kann auch einen Nebenzweck bilden, der aber immerhin einige Bedeutung haben muss.

3. a) Im Einspracheentscheid erwog die Rekursgegnerin, dass von systematischen und planmässigen An- und Verkäufen von Liegenschaften hier nicht die Rede sein könne. Mit dem Erwerb und Weiterverkauf eines Grundstücks habe die Pflichtige nicht einen Gewinn erzielen, sondern eine geeignete Betriebsliegenschaft für die mit ihr verbundene A AG erwerben wollen. Eine Händlertätigkeit sei darin nicht zu erblicken. Ebenso wenig sei dem Eventualantrag stattzugeben, wonach der fragliche Verkauf als betriebliche Ersatzbeschaffung zu würdigen sei. Denn eine solche setze voraus, dass das veräusserte wie das erworbene Grundstück zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen eines Pflichtigen gehört habe bzw. gehöre, was vorliegend nicht zutrefte.

b) Zur Rekursbegründung bringt die Pflichtige vor, dass schon ein einzelnes Kriterium, das die Rechtsprechung für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel entwickelt habe, genügen könne. Vorliegend seien mehrere dieser Kriterien erfüllt, nämlich ein systematisches und planmässiges Vorgehen durch die Pflichtige, eine kurze Besitzesdauer, ein enger Zusammenhang zwischen der Handänderung und dem Gesellschaftszweck, der Einsatz von Fremdkapital, die Wiederanlage des Verkaufserlöses in gleichartigem Vermögen und das Eingehen von besonderen Risiken. Die Rekursgegnerin übersehe, dass die von der Pflichtigen neu erworbene Liegenschaft nicht allein der A AG diene, sondern zum grösseren Teil an weitere Firmen vermietet worden sei. Der Anteil der A AG betrage nur 32% der gesamten Mieteinnahmen. Falls das Steuerrekursgericht der Argumentation der Pflichtigen folgen sollte,

wäre ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung zu gewähren. Im Übrigen habe die Vorinstanz der Pflichtigen das rechtliche Gehör verweigert. In der Einsprache habe diese um eine mündliche Begründung der Einsprache nachgesucht. Angesichts des einlässlich begründeten Einspracheentscheids werde nunmehr darauf verzichtet.

c) Die Rekursgegnerin hält dem entgegen, dass die Pflichtige nicht systematisch An- und Verkäufe von Liegenschaften habe tätigen, sondern der mit ihr verbundenen A AG eine geeignete Produktionsanlage habe verschaffen wollen. Die Pflichtige habe den streitbetroffenen Verkauf von Kat.Nr. ... nicht zum Zweck der Gewinnerzielung vorgenommen, sondern um nicht unnötig Kapital zu binden. Seit dem Erwerb des Grundstücks Kat.Nr. ... an der ...strasse 25 habe die Pflichtige keine Liegenschaften mehr erworben oder verkauft. Der Einwand, wonach der an Dritte vermietete Teil der neu erworbenen Liegenschaft wesentlich grösser sei als der von der A AG genutzte, tue nichts zur Sache; auch dieser Umstand lasse die Pflichtige nicht als Liegenschaftenhändlerin erscheinen.

4. a) Wie in E. 2a ausgeführt, ist die Qualifikation eines Pflichtigen als Liegenschaftenhändler aufgrund einer Gesamtbeurteilung vorzunehmen. Im Licht des in E. 1 skizzierten, unwidersprochenen Sachverhalts handelt es sich bei der Pflichtigen klarerweise nicht um eine Liegenschaftenhändlerin. Wie der Einspracheentscheid zutreffend festhält, beabsichtigte die Pflichtige mit dem Ankauf und Verkauf einer Liegenschaft nicht die Erzielung eines Gewinns, sondern die Bereitstellung einer für die mit ihr verbundene A AG geeigneten Betriebsliegenschaft. Weitere Landgeschäfte der Pflichtigen sind weder behauptet noch aktenkundig. In Anbetracht des einmaligen Vorgangs kann von einem systematischen und planmässigen Vorgehen nicht die Rede sein. Die kurze Besitzesdauer des veräusserten Grundstücks Kat.Nr. ... ist nicht auf eine beabsichtigte Handelstätigkeit, sondern auf eine zufällige günstige Gelegenheit zurückzuführen. Dem in den Statuten der Pflichtigen verankerten Gesellschaftszweck kommt höchstens eine geringe Bedeutung zu, weil sie wie gesagt bisher keine weiteren Landgeschäfte getätigt hat. Angesichts der Einmaligkeit von Kauf und Verkauf spielt auch die Form der Finanzierung, insbesondere das benötigte Fremdkapital, keine wesentliche Rolle. Inwiefern sie mit dem Erwerb des neuen Produktionsstandorts ein wesentliches Risiko eingegangen sei, substantiiert die Pflichtige nicht weiter. Insbesondere macht sie nicht geltend, dass die Vermietung der nicht von der A AG benötigten Räumlichkeiten besonderen Aufwand verursacht habe oder die Marktverhältnisse schwierig

gewesen seien. Schliesslich ging es der Pflichtigen nicht um die Wiederanlage von Kapital in Liegenschaften, sondern um die Bereitstellung von betrieblich genutzten Räumlichkeiten.

b) Der Tatbestand der Ersatzbeschaffung von Betriebsgrundstücken, die nach § 216 Abs. 3 lit. g StG zu einem Steueraufschub führt, setzt unter anderem voraus, dass sowohl das Veräusserungs- als auch das Ersatzobjekt betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen (Richner/Frei/Kaumann/Meuter, § 216 N 299). Wie die Rekursgegnerin in Übereinstimmung mit den Akten zutreffend festhält, haben sich die Aktivitäten der Pflichtigen im Erwerb und in der Veräusserung eines einzigen Grundstücks und in der Beauftragung eines Architekten zur Entwicklung eines Projekts erschöpft. Darin ist weder ein Betrieb in der Form einer Immobilienverwaltungsgesellschaft noch in der Form eines Liegenschaftenhandels zu erblicken (vgl. Richner/Frei/Kaumann/Meuter, § 67 N 215 ff.). Fehlt es nach dem Gesagten an einem Betrieb, so stellt der vorliegend zu beurteilende Verkauf eines Grundstücks im Anschluss an den Kauf eines anderen von vornherein keine betriebliche Ersatzbeschaffung dar.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§§ 151 Abs. 1 i.V.m. 212 StG). Die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung an die Rekursgegnerin sind erfüllt. Die Rekurschrift beschränkt sich weitgehend auf eine Wiederholung der im vorinstanzlichen Verfahren erhobenen Einwände, die im Einspracheentscheid schlüssig widerlegt worden sind. Das Rechtsmittel erweist sich daher als offensichtlich unbegründet (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 lit. b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). In Anbetracht des geringen Aufwands, welcher für die Beantwortung des Rekurses erforderlich war, erscheinen Fr. 1'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) als angemessen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]