



Entscheid

29. April 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A-Stiftung,

vertreten durch B GmbH,

Rekurrentin,

gegen

Stadt C,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A-Stiftung (im Folgenden Stiftung) bezweckt laut Art. 2 der Stiftungsurkunde vom ... 1946 die Ausübung des D und der E im Gebiet von F sowie den G dieses Gebiets die Erfüllung ihrer H. Wegen Verfolgung von Kultuszwecken ist die Stiftung gestützt auf Art. 56 lit. h des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 61 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von der Steuerpflicht befreit.

Am ... 2010 tauschte die Stiftung das Grundstück Kat.Nr. ... (Mehrfamilienhaus ...strasse 66) gegen das Grundstück Kat.Nr. ... (Mehrfamilienhaus ...strasse 35) der I AG. Der Tauschwert für die veräusserte Liegenschaft der Stiftung wurde auf Fr. 2'400'000.- festgelegt. Die Erwerberin übernahm zusätzlich die von der Stiftung geschuldete Grundstückgewinnsteuer sowie deren Handänderungskosten.

Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt C der Stiftung am 26. Februar 2013 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 269'900.-.

B. Eine von der Stiftung hiergegen erhobene Einsprache, womit sie – unter Hinweis darauf, dass das Tauschgeschäft als Ersatzbeschaffung zu würdigen sei – einen Aufschub der Besteuerung verlangt hatte, wies die Kommission für Grundsteuern am 22. August 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 30. September 2013 liess die Stiftung dem Steuerrekursgericht – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – beantragen:

- "1. Es sei eine Ersatzbeschaffung anzuerkennen und die Besteuerung aufzuschieben.
2. Eventualiter sei 1/5 der Liegenschaft mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern und es sei auf der restlichen Liegenschaft die Besteuerung aufzuschieben infolge Ersatzbeschaffung.

3. Subeventualiter sei die Angelegenheit zur genauen Festlegung der Grundstücksgewinnsteuer auf dem Ladenlokal und zur Vornahme weiterer Abklärungen an das Steueramt der Stadt C zurückzuweisen."

Namens der Stadt C beantragte die Kommission für Grundsteuern am 4. November 2013 Abweisung des Rekurses und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung.

Auf den Einspracheentscheid und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstücksgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. g StG fallen Handänderungen bei "vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös in- nert angemessener Frist zum Erwerb eines neuen oder zur Verbesserung eines eigenen Ersatzgrundstücks im Kanton mit gleicher Funktion verwendet wird", für die Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer ausser Betracht. Der – bei der im Kanton Zürich monistisch ausgestalteten Grundstücksgewinnsteuer aufgrund von Art. 8 Abs. 4 i.V.m. Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) zu gewährende – Steueraufschub infolge betrieblicher Ersatzbeschaffung setzt voraus, dass

- der Veräusserer auch die Ersatzbeschaffung vornimmt (Subjektidentität);
- sowohl das Veräusserungs- als auch das Ersatzobjekt betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen
- Funktionsgleichheit;
- die Frist zwischen Veräusserung und Ersatzbeschaffung noch angemessen ist.

Die grundsteuerrechtlich in § 216 Abs. 3 lit. g StG geregelte Ersatzbeschaffung von Betriebsgrundstücken ist ein Spezialtatbestand der betrieblichen Ersatzbe-

schaffungen von natürlichen (Art. 30 DBG und § 28 StG) und juristischen Personen (Art. 64 DBG und § 68 StG). Betriebsnotwendig sind solche Güter, die im Licht der konkreten Verhältnisse nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 64 N 11; dies., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 68 N 14).

b) Vorliegend sind die Erfordernisse der Subjektidentität sowie des zeitnahe vorgenommenen Ersatzerwerbs klarerweise erfüllt. Umstritten ist hingegen die weitere Voraussetzung, ob das Veräusserungs- und das Ersatzobjekt betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen. Dabei fragt es sich zunächst, ob die Stiftung als Betrieb zu qualifizieren ist. Im Weiteren stellt sich die Frage, ob das streitbetreffende abgetauschte Grundstück ...strasse 66 zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gezählt werden kann. Zudem gehen die Auffassungen der Parteien darüber auseinander, ob das eingetauschte Objekt ...strasse 35 mit dem abgetauschten funktionsgleich ist.

2. a) Die Kommission für Grundsteuern erwog im Einspracheentscheid, dass es sich bei der abgetauschten Liegenschaft um ein vierstöckiges Mehrfamilienhaus mit einer Ladenfläche von 70 m² im Erdgeschoss, je einer 4-Zimmer-Wohnung von 85 m² im 1. - 3. Obergeschoss sowie einer 2 ½-Zimmer-Wohnung von 69 m² und einer 1 ½-Zimmer-Wohnung von 19 m² im 4. Obergeschoss handle. Die Stiftung habe das Grundstück im Jahr 1972 geerbt und in der Folge beschlossen, die Wohnungen an sozial benachteiligte Personen zu vermieten; die Ladenfläche im Erdgeschoss werde zu üblichen Konditionen abgegeben. Die Vermietung von preisgünstigem Wohnraum an finanzschwache und sozial benachteiligte Personen könne als Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken anerkannt werden, während die Pflege und Verfolgung des gemeinsamen J unter den Kultuszweck falle. Dabei handle es sich um verschiedene Zielsetzungen, für welche juristische Personen kraft Art. 56 lit. g und h DBG bzw. § 61 lit. f und h (recte: lit. g und i) StG Steuerbefreiung beantragen könnten. Die Stiftung sei wegen Verfolgung von Kultuszwecken steuerbefreit, weshalb sich die Steuerbefreiung auf dasjenige Vermögen beziehe, welches ausschliesslich und unwiderruflich dem Kultuszweck gewidmet sei. Die Vermietung von preisgünstigem Wohnraum falle nicht darunter; ferner sei die Vermietung der gewerblich genutzten Ladenfläche im Erdgeschoss auch nicht gemeinnützig. Demnach fehle es an der für einen Steueraufschub zwingen-

den "Betriebsnotwendigkeit" des veräusserten Anlagevermögens. Die eingetauschte Liegenschaft ...strasse 35 diene ausschliesslich der Wohnnutzung. Die Mietzinse lägen zwar im unteren Bereich, doch könne nicht mehr im gleichen Mass wie bisher von der Abgabe besonders preisgünstigen Wohnraums an Benachteiligte gesprochen werden. Demnach sei auch fraglich, ob das Erfordernis der Funktionsgleichheit zwischen veräussertes und Ersatzliegenschaft erfüllt wäre. An diesem Standpunkt hält die Kommission für Grundsteuern in der Rekursantwort fest.

b) Die Stiftung bringt zur Rekursbegründung vor, es komme häufig vor, dass eine steuerbefreite Körperschaft zugleich Kultus- und gemeinnützige Zwecke verfolge. Ob vorliegend neben dem Kultuszweck auch die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erfüllt seien, könne offenbleiben. Das abgetauschte Grundstück habe überwiegend finanzschwachen und sozial benachteiligten Personen zu preisgünstigem Wohnraum verholfen; auch das Ladenlokal sei unter dem marktüblichen Ansatz vermietet worden. Damit habe das Grundstück dem umfassenden, auch die Gemeinnützigkeit einschliessenden Stiftungszweck gedient. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin handle es sich bei der Liegenschaft ...strasse 66 sehr wohl um betriebsnotwendiges Anlagevermögen. Das eingetauschte Objekt ...strasse 35 sei mit dem abgetauschten funktionsgleich; angesichts der besseren Lage und der reinen Wohnnutzung erfülle sie den Stiftungszweck noch besser. Nach dem Tauschgeschäft habe die Stiftung in einer ersten Etappe fünf Wohnungen an der ...strasse 35 renoviert und diese im ... bzw. ... 2011 einer bisherigen Mieterin und vier Bewohnern der ...strasse 66 überlassen. In einer zweiten Etappe seien zwei 5 ½-Zimmer-Wohnungen geschaffen worden. Vergabekriterien seien neben dem Vorrecht der bisherigen Mieter ein geringes Einkommen gewesen. Dementsprechend seien die letztgenannten Wohnungen weit unterhalb des Preisbandes für Marktmieten abgegeben worden. Wegen seiner Beschaffenheit habe sie den Laden im Erdgeschoss der Liegenschaft ...strasse 66 nicht als Wohnraum anbieten können. Eventuell sei die Ersatzbeschaffung daher auf die Wohnräume zu beschränken.

3. a) Ein Betrieb ist ein organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, der für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, S. 471 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 19 N 57 ff. DBG und § 19 N 44 ff. StG). Indem die Stiftung ein Mehrfamilienhaus unterhält und vermietet, erfüllt sie diese Anforderungen.

b) Im Weiteren ist zu prüfen, ob das abgetauschte Grundstück ...strasse 66 zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gezählt werden kann. Zunächst ist festzuhalten, dass die Stiftung mit der Vermietung von preisgünstigem Wohnraum an finanzschwache und sozial benachteiligte Personen im Rahmen ihres Zwecks handelt. Ob es sich dabei um eine gemeinnützige Tätigkeit handelt oder um eine Kultusaufgabe, spielt keine Rolle. Im Übrigen ist der Rekurrentin beizupflichten, dass bei K oft Kultus- und gemeinnützige Zwecke nebeneinander verfolgt werden, was zu einer zweigeteilten Steuerbefreiung führt (RB 1985 Nr. 30). Vorliegend hat die von der Stiftung vorgenommene Überlassung von kostengünstigem Wohnraum an sozial Benachteiligte sowohl diakonischen, weil damit Armenfürsorge praktiziert wird, als auch gemeinnützigen Charakter, weil sie die staatlich gewährleistete Sozialhilfe entlastet. Der Einwand der Rekursgegnerin, dass Armenfürsorge auch in anderer Weise praktiziert werden könne, trifft zwar zu, ändert jedoch nichts daran, dass es sich bei der abgetauschten Liegenschaft ...strasse 66 um betriebsnotwendiges Anlagevermögen gehandelt hat.

c) Schliesslich stellt die Rekursgegnerin die Funktionsgleichheit der eingetauschten Liegenschaft in Frage.

aa) Mit Bezug auf das abgetauschte Objekt ...strasse 66 ergibt sich aus dem Mieterspiegel per ... 2009, dass die fünf Wohnungen für ein ausgesprochen bescheidenes Entgelt vermietet worden sind. Auch für das Ladenlokal im Erdgeschoss hat die Stiftung eine unter den marktüblichen Ansätzen liegende Miete vereinnahmt. Allerdings behauptet sie nicht, dass die Mieterin eine kultusbezogene oder gemeinnützige Tätigkeit ausgeübt habe; auch den Akten lassen sich keine entsprechenden Hinweise entnehmen. Unter diesen Umständen ist insoweit von einer gewerblichen und gewinnstrebigem Tätigkeit der Mieterin auszugehen.

bb) Die eingetauschte Liegenschaft ...strasse 35 befindet sich an etwas ruhigerer Wohnlage als das nahe beim L gelegene Grundstück ...strasse 66 und eignet sich insoweit besser für das von der Stiftung geförderte Wohnen. Der Rekursgegnerin ist zwar beizupflichten, dass die Mietzinse im Mehrfamilienhaus nicht mehr gleichgünstig sind wie im Objekt ...strasse 66. Gleichwohl liegen sie nach den Erfahrungen des Steuerrekursgerichts immer noch weit unter den marktüblichen Verhältnissen in der Stadt C. Dabei gilt es auch zu berücksichtigen, dass die Stiftung die neu erworbene Liegenschaft zunächst gründlich saniert hat.

Aus dem Gesagten folgt, dass die Funktionsgleichheit der Ersatzliegenschaft mit Bezug auf die Wohnräume, nicht aber mit Bezug auf das gewerblich genutzte Erdgeschoss im veräusserten Grundstück zu bejahen ist. Als Zwischenergebnis folgt daraus, dass der Steueraufschub infolge betrieblicher Ersatzbeschaffung hinsichtlich der Wohnräume in der veräusserten Liegenschaft ...strasse 66 zu gewähren ist, nicht aber hinsichtlich des Ladenlokals.

4. a) Steueraufschub wird nur in dem Umfang gewährt, wie der Veräusserungserlös in eine Ersatzliegenschaft reinvestiert wird. Sind die Anlagekosten für das Ersatzobjekt tiefer als der Veräusserungserlös für die bisher selbst genutzte Liegenschaft, wird der Grundstücksgewinn nach der sog. absoluten Methode im Umfang des Differenzbetrags besteuert (BGE 130 II 202 = StE 2004 B 42.38 Nr. 24 = StR 2004, 467 = ZStP 2004, 135; RB 2003 Nr. 103 = StE 2004 B 42.38 Nr. 23 = StR 2003, 770 = ZStP 2003, 156; Reich, S. 520; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 272 ff.; vgl. auch Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, ZStP 2010, S. 283 ff.).

b) Aufgrund ihrer nach dem Gesagten unzutreffenden Rechtsauffassung hat die Rekursgegnerin nur den Verkaufserlös für die Liegenschaft ...strasse 66 ermittelt und dabei – offenbar ohne weitere Untersuchung, denn der Tauschvertrag liegt nicht bei den Akten – auf die Angaben der Stiftung abgestellt. Hinsichtlich der Anlagekosten für das Ersatzobjekt hat sie ebenfalls keine näheren Abklärungen vorgenommen. Entgegen dem Eventualantrag der Stiftung geht es nicht an, schematisch für 1/5 der abgetauschten Liegenschaft eine Grundstücksgewinnsteuer zu erheben und für die übrigen 4/5 aufzuschieben. Im Entscheid GR.2012.47 vom 22. April 2013 hat sich das Steuerrekursgericht zum Umfang des Steueraufschubs bei der Ersatzbeschaffung einer Wohnliegenschaft ausgesprochen und erkannt, falls es sich beim Ersatzgrundstück um eine gemischt genutzte Liegenschaft handle, seien die auf das Gewerbe und die Wohnnutzung entfallenden Anteile nach objektiven Grundsätzen individuell zu ermitteln. Dabei hat das Gericht sowohl eine Aufteilung nach Flächen als auch eine Formelbewertung, wie sie sie für die Besteuerung des Eigenmietwerts und Vermögenssteuerwerts zum Zug kommt, für unzulässig befunden.

Sodann enthalten die Akten keinerlei Angaben zum Betrag, den die Stiftung in die Liegenschaft ...strasse 35 reinvestiert hat. Neben dem nicht aktenkundigen An-

rechnungspreis beim Erwerb, der Anhaltspunkte für den Verkehrswert geben könnte, fehlen auch nähere Angaben zur Renovation, den die Stiftung nach dem Tauschgeschäft durchgeführt hat. Denn wie das Steuerrekursgericht im erwähnten Entscheid GR.2012.17 erwogen hat, sind im Zusammenhang mit dem Erwerb vorgenommene wertvermehrnde Aufwendungen beim Ersatzobjekt zum reinvestierten Betrag hinzuzurechnen.

Die genannten Untersuchungsmängel sind als schwerwiegende Verfahrensfehler zu würdigen, zu deren Behebung die Sache nach § 206 StG i.V.m. § 149 Abs. 3 StG zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Kommission für Grundsteuern zurückzuweisen ist.

5. Obwohl der Prozessausgang noch offen ist, obsiegt die Stiftung im Licht der Erwägungen weitgehend. Unter diesen Umständen und wegen der von der Vorinstanz zu vertretenden Untersuchungsmängel rechtfertigt es sich, die Kosten des Rekursverfahrens zu 1/10 der Rekurrentin und zu 9/10 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Ferner steht der Rekurrentin eine reduzierte Parteientschädigung im angemessenen Betrag von Fr. 3'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Stadt C vom 22. August 2013 wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 22. August 2013 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Kommission für Grundsteuern zurückgewiesen.

[...]