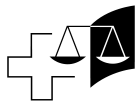


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_900/2018**

**Urteil vom 6. Januar 2020**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber König.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Dr. Maja Bauer-Balmelli,

*gegen*

Gemeinde U. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Kantonales Steueramt Zürich,  
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 21. August 2018 (SB.2017.00150).

**Sachverhalt:**

**A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in U. \_\_\_\_\_ verkaufte am 3. Januar 2011 das Grundstück Kat.-Nr. xxx an der B. \_\_\_\_\_-Strasse yyy in U. \_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 6.2 Mio. Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ wies mit Beschluss vom 25. August 2015 einen Antrag der Steuerpflichtigen auf Gewährung des Steueraufschubes infolge Ersatzbeschaffung ab. Zugleich verpflichtete sie die Steuerpflichtige zur Entrichtung der Grundstückgewinnsteuer im Betrag von Fr. 513'000.--.

**B.**

Hiergegen seitens der Steuerpflichtigen erhobene Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ vom 17. Mai 2016, Rekursentscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 14. November 2017 und Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. August 2018).

**C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. Oktober 2018 beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin), unter Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. August 2018 sei die Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Eventualiter fordert die Steuerpflichtige, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und die

Sache sei zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung sowie zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen.

Die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ beantragt sinngemäss, der Hauptantrag der Beschwerde sei abzuweisen und auf den Eventualantrag des Rechtsmittels sei nicht einzutreten. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stellt den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

## Erwägungen:

### 1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde frist- und formgerecht erhoben (vgl. Art. 42 und Art. 46 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 BGG) und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14] und Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### 2.

**2.1.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (Motivsubstitution; **BGE 142 V 118** E. 1.2 S. 120; **139 II 404** E. 3 S. 415). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem sowie interkantonalem Recht untersucht das Bundesgericht in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen grundsätzlich mit freier Kognition. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür und gelten die erhöhten Rügeanforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (**BGE 134 II 207** E. 2 S. 209 f.; **130 II 202** E. 3.1 S. 205 f.).

**2.2.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen oder auf entsprechende Rüge hin berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG).

### 3.

Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Nach Art. 12 Abs. 4 StHG können die Kantone die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens des Steuerpflichtigen erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen (sog. monistisches System der Grundstückgewinnbesteuerung). Dabei haben sie aber Art. 8 Abs. 4 StHG über die Ersatzbeschaffung zu beachten. Nach der am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Fassung dieser Vorschrift, die von den Kantonen innert zwei Jahren ab dem Inkrafttreten umzusetzen war (vgl. Art. 72h Abs. 1 StHG), können beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen Reserven auf die neu als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Ein monistisches System der Grundstückgewinnsteuer kennt auch der Kanton Zürich. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. g des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) wird die Grundstückgewinnsteuer 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. Das entspricht den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (Urteile 2C\_176/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.2; 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.1).

### 4.

Vorliegend bezweckt die Beschwerdeführerin gemäss Eintrag im Handelsregister (soweit hier interessierend) "den Erwerb, das Halten, den Unterhalt, die Verwaltung, Vermietung, Bewirtschaftung, Entwicklung, Vermittlung von und den Handel mit Immobilien" (vgl. dazu E. 4.1 des angefochtenen Urteils). Da es sich um eine Gesellschaft handelt, deren Geschäftstätigkeit gemäss dem statutarischen Zweck im An- und eventuellen Verkauf, in der Überbauung und in der Verwaltung von Liegenschaften besteht, ist sie als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren (vgl. **BGE 111 Ia 220** E. 2c S. 225; Urteil 2C\_176/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.2).

Die Beschwerdeführerin ist dabei weder eine reine Immobiliengesellschaft, die nur Liegenschaftshandel betreibt, noch eine reine Immobilienverwaltungsgesellschaft, deren Zweck darin besteht, Grundstücke als sichere oder nutzbringende Kapitalanlagen zu halten. Vielmehr handelt es sich bei ihr unbestritten um eine gemischte Immobiliengesellschaft, welche sowohl Immobilienhandel als auch Immobilienverwaltung

betreibt (vgl. zur Begrifflichkeit Urteile 2C\_643/2017 vom 15. Januar 2019 E. 2.5; 2C\_176/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 97 zu § 216 StG/ZH; JULIA VON AH, Ersatzbeschaffung bei Immobiliengesellschaften - unmöglich?, in: Steuern und Recht - Steuerrecht!, Liber amicorum für Martin Zweifel, 2013, S. 101 ff., S. 106 und S. 115).

#### 5.

Umstritten ist, ob die Voraussetzungen einer steueraufschiebenden Ersatzbeschaffung bei dem am 3. Januar 2011 erfolgten Verkauf des Grundstücks Kat.-Nr. xxx an der B. \_\_\_\_\_-Strasse yyy in U. \_\_\_\_\_ gegeben waren. Für einen entsprechenden Steueraufschub ist insbesondere Voraussetzung, dass das verkaufte Grundstück zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen der Verkäuferin zählte (vgl. E. 3 hiervor).

#### 6.

Betriebsnotwendiges Anlagevermögen setzt selbstredend das Vorliegen eines Betriebes voraus (vgl. Urteil 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4). Zwar weist eine Immobilienverwaltung in der Regel nicht die Merkmale eines Betriebes auf, doch kann ausnahmsweise eine professionelle Immobilienverwaltung das Betriebserfordernis erfüllen (vgl. Urteil 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3). Im vorliegenden Fall gehen die Verfahrensbeteiligten in bundesrechtskonformer Weise davon aus, dass die Immobilienverwaltung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 4 StHG als Betrieb zu qualifizieren ist. Richtigerweise nicht in Abrede gestellt wird auch, dass das streitbetroffene Grundstück diesem Immobilienverwaltungsbetrieb zuzuordnen war. Gemäss den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ist die Liegenschaft, welche am 1. Juli 1984 von einer später durch die Beschwerdeführerin absorbierten Gesellschaft erworben worden war, nämlich bis zur Veräusserung am 3. Januar 2011 vermietet worden (E. 4.2 des angefochtenen Urteils).

#### 7.

**7.1.** Im angefochtenen Urteil wird stillschweigend angenommen, dass die streitbetroffene Liegenschaft zum Anlagevermögen der Beschwerdeführerin zählte.

Gemäss dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 wechselt eine langfristig gehaltene Liegenschaft, welche bei einer gemischten Immobiliengesellschaft Anlagevermögen bildete, automatisch ihre Funktion und wird zu Umlaufvermögen, sobald sie zum Verkauf ausgeschrieben wird (a.a.O., E. 4.3. Kritisch dazu VON AH, Ersatzbeschaffung, S. 115 f.; dies., Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken, zsis 2012, Aufsätze Nr. 1, Ziff. II.3). Entsprechend diesem Urteil war die vorliegend veräusserte Liegenschaft, die während ihrer Haltedauer vermietet worden war, im Zeitpunkt der Veräusserung Bestandteil des seinerzeitigen Umlaufvermögens der Beschwerdeführerin (zur Qualifikation der Beschwerdeführerin als gemischte Immobiliengesellschaft vgl. E. 4 hiervor). Damit sind die Voraussetzungen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung von vornherein nicht erfüllt, da die veräusserte Liegenschaft als Teil des Umlaufvermögens nicht zum Anlagevermögen der Beschwerdeführerin zählte (vgl. E. 3 hiervor).

**7.2.** Die Standpunkte und Vorbringen der Verfahrensbeteiligten gründen auf der nach dem Gesagten unzutreffenden Annahme, dass die veräusserte Liegenschaft im massgebenden Zeitpunkt zum Anlagevermögen der Beschwerdeführerin gehörte. Deshalb muss an dieser Stelle grundsätzlich nicht weiter auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten eingegangen werden. Insbesondere kann dahingestellt bleiben, unter welchen Voraussetzungen Anlagevermögen einer gemischten Immobiliengesellschaft als betriebsnotwendig zu qualifizieren ist.

**7.3.** Unter den gegebenen Umständen für den Ausgang des Verfahrens ebenfalls nicht relevant ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin ihre Immobilienbewirtschaftungsleistungen betreffend das veräusserte Grundstück an ihrem Verwaltungssitz oder am Ort der Liegenschaft erbracht hat. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, hinsichtlich dieser Frage sei die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig, stösst sie somit mangels Rechtserheblichkeit der betreffenden Tatsache von vornherein ins Leere.

**7.4.** Die Beschwerdeführerin bringt auch vor, die Gemeinde U. \_\_\_\_\_ habe erst im vorinstanzlichen Verfahren erstmals behauptet, dass vorliegend eine Reinvestition in ein Ersatzobjekt des betriebsnotwendigen Anlagevermögens nicht nachgewiesen sei. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz in Verletzung des im vorinstanzlichen Verfahrens geltenden Novenverbotes, in Verletzung der Untersuchungspflicht und unter Missachtung des Anspruches auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) auf diese (bloss) behauptete Tatsache abgestellt. In diesem Punkt kann der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht gefolgt werden, weil die Vorinstanz nicht etwa unbesehen eine Darstellung der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ übernahm, wonach keine Reinvestition in ein Ersatzobjekt des betriebsnotwendigen Anlagevermögens nachgewiesen ist. Die Vorinstanz würdigte stattdessen im angefochtenen Urteil die von der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem kantonalen Steuerrekursgericht gemachten Ausführungen, wonach eine solche Reinvestition erfolgt sei. Aus dem Umstand, dass die Vorinstanz dabei zum Schluss kam, dass eine Reinvestition in ein Ersatzobjekt des betriebsnotwendigen Anlagevermögens nicht hinreichend erstellt ist, kann nichts zugunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden. Wie die im Rahmen der Veräusserung des streitbetroffenen Grundstücks erlangten Mittel verwendet wurden, ist nämlich entsprechend dem Dargelegten für die Frage, ob ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung zu gewähren ist, nicht erheblich.

**8.**

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und abzuweisen. Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 und 66 BGG). Der Gemeinde U. \_\_\_\_\_ und dem Kanton Zürich, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 9'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. Januar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: König