

Grundstückgewinnsteuer

Ersatzbeschaffung einer Unternehmensliegenschaft Amtliche Einschätzung: Prozessfolgen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 18. März 2008

Damit eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung bejaht werden kann, muss das verkaufte Grundstück zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören und durch den Kauf einer neuen Liegenschaft ersetzt werden. Als betriebsnotwendig gilt Anlagevermögen, wenn es dem Betrieb einer Unternehmung unmittelbar dient. Das Ersatzobjekt muss die gleiche wirtschaftliche Funktion wie das veräusserte Objekt erfüllen. Ein Betrieb liegt nur vor, wenn ein Unternehmen Leistungen auf dem Markt erbringt, über Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht. Bei einer Immobiliengesellschaft ist von einem Betrieb auszugehen, wenn Erstellung, Kauf, Bereitstellung, Vermietung, Verwaltung und Unterhalt primär der Anbietung von Wohn- und Geschäftsräumen dienen und dies der eigentliche Zweck des Unternehmens ist. Es muss ein Marktauftritt des Immobilien«betriebs» vorliegen.

Auf eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung hat die Steuerverwaltung bei mangelhafter Substanziierung und Nichteinreichung von Beweismitteln nicht einzutreten. Im Rekursverfahren braucht die Steuerrekurskommission auf Anträge, auf die die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren nicht hätte eintreten dürfen, nicht einzugehen, auch wenn der Einspracheentscheid auf Abweisung, statt auf Nichteintreten lautet.

I. Sachverhalt:

Die C. SA mit Sitz in L./TI hat am 15. Juli 2004 (Grundbucheintrag 1. September 2004) die Liegenschaft X. in Basel zum Preis von CHF 900'000.– von der Pensionskasse M. gekauft. Am 16. September 2004 (Grundbucheintrag 1. Oktober 2004) hat sie diese Liegenschaft zum Preis von CHF 1'250'000.– weiterverkauft. Mit Schreiben vom 28. Februar 2005 zeigte die C. SA der Steuerverwaltung ihre Absicht an, den Erlös zum Kauf einer Ersatzliegenschaft zu verwenden und ersuchte um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerverwaltung machte die C. SA am 26. April 2005 schriftlich auf die Voraussetzungen eines Steueraufschubs gemäss § 105 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes (StG) aufmerksam und forderte sie zur Abgabe der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer auf. Am 19. Juli 2005 sandte die C. SA der Steuerverwaltung einen Architekturvertrag über die Aufstockung der Liegenschaft Y. zu einem Wohnhaus und weitere Unterlagen, worauf die Steuerverwaltung ihr mitteilte, dass die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht gegeben seien. Nachdem auch eine erstreckte Frist zur Abgabe der Steuer-

erklärung unbenutzt verstrichen war, erliess die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung vom 9. November 2005 eine amtliche Einschätzung, wobei sie den steuerbaren Gewinn auf CHF 334'200.– festsetzte, was eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 200'250.– ergab.

Dagegen hat die C. SA am 9. Dezember 2005 Einsprache erhoben mit den sinn gemässen Anträgen, die Steuer aufzuschieben, eventualiter zu reduzieren. Die Einsprache wurde von der Steuerverwaltung am 27. Februar 2006 abgewiesen. Diesen Entscheid hat die Einsprecherin an die Steuerrekurskommission weitergezogen. Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 21. September 2006 (zugestellt am 25. April 2007) ab, wobei sie feststellte, dass die Steuerverwaltung auf den Eventualantrag auf Reduktion der Grundstückgewinnsteuer nicht hätte eintreten dürfen und in diesem Punkt den Entscheid der Steuerverwaltung korrigierte.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Verwaltungsrekurs. Die C. SA beantragt darin die Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission und den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, eventualiter die Reduktion des steuerbaren Gewinns auf CHF 269'483.65. Die Steuerrekurskommission beantragt die Abweisung des Verwaltungsrekurses unter o/e Kostenfolge, wobei sie auf ihren Entscheid verweist und auf eine Vernehmlassung verzichtet hat. Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird in den Erwägungen eingegangen, soweit sie für den Entscheid relevant sind.

II. Entscheidungsgründe:

2.1 Die Rekurrentin beantragt in ihrem Hauptbegehren die Aufhebung des Entscheids der Steuerrekurskommission und den Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinnes aus dem Verkauf der Liegenschaft X. zufolge Ersatzbeschaffung. Als Ersatzliegenschaft hat sie mit Schreiben vom 19. Juli 2005 an die Steuerverwaltung den Umbau und die Aufstockung der Liegenschaft Y. in Basel bezeichnet. Dies hat sie mit einem Architekturvertrag vom 7./10. Mai 2004 und Zuschriften des Bauinspektors vom 26. August 2004 und 15. September 2004 belegt, die sie als «Baubewilligungen» bezeichnet. Die Dokumente enthalten aber lediglich Aufforderungen zur Überarbeitung des Baubehrens. Im Rekurs an die Steuerrekurskommission vom 31. März 2006 und im vorliegenden Rekurs an das Verwaltungsgericht nennt die Rekurrentin eine nicht näher beschriebene Liegenschaft Z. in Basel als Ersatzliegenschaft.

2.2 Nach § 105 Abs. 1 lit. c StG wird die Besteuerung des Grundstückgewinnes aufgeschoben, wenn ein Grundstück des betriebsnotwendigen Anlagevermögens veräussert wird, sofern der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks mit gleicher Funktion innerhalb der Schweiz verwendet wird. Diese Bestimmung entspricht Art. 12 Abs. 4 lit. a in Verbindung mit Art. 8 Abs. 4 des Gesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern in Kantonen und Gemeinden

(StHG; SR 642.14) sowie Art. 30 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DGB; SR 642.11). Lehre und Rechtsprechung zu den genannten Bestimmungen sowie zur steuerlichen Behandlung der Ersatzbeschaffung unter Art. 49 Abs. 1 des Wehrsteuerbeschlusses können somit herangezogen werden.

2.3 Das zentrale Erfordernis für die Gewährung des Steueraufschubs nach § 105 Abs. 1 lit. c StG besteht darin, dass das verkaufte Grundstück zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehört hat und durch den Kauf einer neuen Liegenschaft ersetzt werden muss. Als betriebsnotwendig gilt Anlagevermögen nach § 73 Abs. 3 StG in Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung, wenn es dem Betrieb unmittelbar dient, so dass es bei einer Veräusserung ersetzt werden muss, damit der Betrieb ohne Einschränkungen weitergeführt werden kann (BGE 108 Ib 325, Markus Reich in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht (StHG), 2.A., N 71 zu Art. 8 StHG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1.A. 2001, N 9 ff. zu Art. 30). Das bedeutet, dass das Ersatzobjekt die gleiche wirtschaftliche Funktion erfüllen muss, wie das veräusserte Objekt, ohne dass es allerdings identisch sein muss. Es kann durchaus besser sein und so dem technischen Fortschritt Rechnung tragen. Aber es muss ein funktioneller, auf den Betrieb bezogener, letztlich kausaler Zusammenhang zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A. 2006, N 264 zu § 216 StG ZH); eine Reinvestition ohne diesen funktionellen Zusammenhang reicht nicht (Locher, a.a.O., N 11 f.). Unerheblich ist nach neuerer Rechtsprechung, aus welchem Grund das betriebsnotwendige Vermögensobjekt veräussert wurde; es kann sich um einen Brandfall, eine Enteignung oder eine andere Entäusserung auch ohne Zwang handeln.

2.4 Es ist somit vorliegend zu fragen, ob es sich bei der Liegenschaft X. um ein betriebsnotwendiges Grundstück gehandelt hat. Verlangt wird, dass die Liegenschaft einem Betrieb dient und zwar unmittelbar, nicht als Vermögensanlage. Darin ist enthalten, dass das Unternehmen ein wirtschaftlich aktiver Betrieb sein muss und nicht eine passive Vermögensverwaltung (Jörg Felix in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, N 2 ff. zu § 32). Ein Betrieb liegt nach der Praxis nur dann vor, wenn ein Unternehmen Leistungen auf dem Markt erbringt, über Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht (Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 ff. zu § 19 StG ZH; Markus Reich, a.a.O., N 71 ff. zu Art. 8 StHG). Im Gegensatz zu einem Produktions- oder Dienstleistungsunternehmen ist bei einer Immobiliengesellschaft nicht ohne weiteres ersichtlich, ob es sich um einen Betrieb oder eine Vermögensverwaltung handelt. Dass die Liegenschaften der Vermietung dienen, reicht jedenfalls nicht aus. Auch bei Liegenschaften, die nur dem Ertrag dienen, besteht dieser Ertrag aus Mieteinnahmen; die Liegenschaften müssen also vermietet werden. Um einen Betrieb wird es sich dann handeln, wenn Erstellung, Kauf, Bereitstellung, Vermietung, Verwaltung und Unterhalt primär der Anbietung von Wohn- oder Geschäftsräumen dienen und dies der eigentliche Zweck des Unternehmens ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat denn auch im erwähnten Kreis-

schreiben den Marktauftritt bei Immobiliengesellschaften als Voraussetzung der Anerkennung als Betrieb besonders hervorgehoben. Ein solcher Marktauftritt ist im vorliegenden Fall in keiner Weise nachgewiesen. Die Behauptung der Rekurrentin, dass ein Marktauftritt nötig sei, um Mieter zu akquirieren, genügt nicht. Mieter werden auch gesucht und gefunden, wenn Immobilien reine Vermögensanlagen sind. Für einen Marktauftritt als Immobilien«betrieb» muss verlangt werden, dass das Unternehmen in den einschlägigen Publikationsmedien als Anbieter von Wohn- oder Geschäftsräumen in Erscheinung tritt, so dass das interessierte Publikum bei ihm Miet- oder Kaufgelegenheiten nachfragen kann. Nichts dergleichen ist hier belegt. Damit ist das Erfordernis des Betriebes nicht nachgewiesen. Ein weiteres Indiz für das Fehlen eines Betriebes kann auch darin gesehen werden, dass als Gesellschaftszweck der Rekurrentin primär die Beteiligung an Finanzgesellschaften im In- und Ausland und die Durchführung von Handel-, Finanz- und Treuhandgeschäften genannt werden. Kauf, Verkauf, Verwaltung und Administration von Immobilien sowie die Verwaltung öffentlicher Lokale werden erst in zweiter Linie erwähnt. Schliesslich deuten die Bilanzen der Rekurrentin der Jahre 2002–2004 darauf hin, dass nach dem Verkauf des Komplexes A. im Tessin Anlageobjekte für die Reinvestition eines grösseren Betrages gesucht werden mussten. Eine Reinvestition begründet jedoch noch keine Ersatzbeschaffung. Wenn der Rekurrentin hinsichtlich ihrer Liegenschaften die Eigenschaft als Betrieb abgeht, kann die verkaufte Liegenschaft somit von vornherein nicht als betriebsnotwendig angesehen werden.

2.5 Im vorliegenden Fall sprechen zudem noch weitere Umstände gegen die Eigenschaft der Liegenschaft X. als betriebsnotwendiges Anlagevermögen: Die Liegenschaft wurde bereits nach einem Monat wieder verkauft, und zwar nicht etwa, weil sie sich als für den Betriebszweck ungeeignet erwies, sondern, wie die Rekurrentin selbst einräumt, einzig aufgrund eines verlockenden, gewinnbringenden Angebots. Das Argument der Rekurrentin, dass es für die Ersatzbeschaffung auf die Haltedauer des zu ersetzenden Vermögenswertes nicht ankommt, vermag ihr nicht zu helfen. Der dazu angeführte Bundesgerichtsentscheid vom 16. Februar 2007 (2A.667/2006) beantwortet nicht die vorliegende Frage. In diesem Entscheid ging es darum, ob eine Liegenschaft trotz einer Haltedauer von 5 Jahren noch Umlaufvermögen darstellen kann, was bejaht wurde. Daraus kann die Rekurrentin nichts für sich ableiten. Man könnte sich vorstellen, dass eine kurze Haltedauer dann die Betriebsnotwendigkeit nicht ausschliesst, wenn der rasche Wiederverkauf auf anderen Gründen als der Gewinnerzielung beruht, etwa bei einer Änderung der Geschäftspolitik oder wenn eine Verschlechterung der äusseren Bedingungen einer Wohnliegenschaft, z.B. durch einen Strassenbau, zu erwarten ist. Wenn aber eine Wohnliegenschaft nur deswegen verkauft wird, weil ein günstiges Angebot vorliegt, deutet dies darauf hin, dass diese Liegenschaft eben nicht betriebsnotwendig war. Auch die Ersatzliegenschaft der als Ersatzbeschaffungen angeführten Grundstücke Y. und Z. ist in Frage zu stellen. Zunächst fällt auf, dass der Architekturvertrag zum Projekt Y. bereits vor dem Kauf der Liegenschaft X. datiert. Ebenso ist die Ersatzliegenschaft der Liegenschaft Z. angesichts des den Verkaufspreis der Liegenschaft X. weit übersteigenden Buchwertes von CHF 2,295 Mio. in der Bilanz 2004 und der

fehlenden Angaben über den Zeitpunkt des Erwerbs in Frage zu stellen. In beiden Fällen fehlt es nach dem Ausgeführten am Nachweis der Kausalität zwischen Veräusserung und Ersatz.

2.6 Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nach § 105 Abs. 1 lit. c StG nicht erfüllt sind und der Rekurs daher in diesem Punkt abzuweisen ist.

2.7 Eventualiter macht die Rekurrentin geltend, der steuerbare Grundstücksgewinn sei von CHF 334'200.– auf CHF 269'483.65 herabzusetzen. Die Vorinstanz ist auf den Eventualantrag nicht eingegangen und hat den Rekurs auch in diesem Punkt abgewiesen. Dem ist zu folgen. Die Rekurrentin ist von der Steuerverwaltung für die Grundstückgewinnsteuer nach § 158 Abs. 2 StG durch Verfügung von 9. November 2005 amtlich eingeschätzt worden, da sie trotz mehrfacher Aufforderung mit Fristerstreckungen keine Steuererklärung eingereicht hat. Die Veranlagungsverfügung enthielt die klare Rechtsbelehrung, wonach gegen eine Ermessensveranlagung (amtliche Einschätzung) eine Einsprache innert einer nicht erstreckbaren Frist von 30 Tagen nur bei offensichtlicher Unrichtigkeit der Veranlagung erhoben werden kann, wobei die Einsprache unter Nennung der Beweismittel zu begründen ist. Die Rekurrenten haben zwar die Frist eingehalten, jedoch lediglich den niedrigeren Grundstücksgewinn geltend gemacht und keinerlei Beweismittel oder eine Steuererklärung eingereicht. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Substanziierung und Einreichung von Beweismitteln Prozessvoraussetzungen; liegen sie nicht vor, hat die Steuerbehörde auf die Einsprache nicht einzutreten (BGE 2A.56/2005 vom 14. September 2005, E. 3.3 und 2A.164/2004 vom 23. April 2004, E. 2, BGE 123 II 552 ff.). Das Bundesgericht verweist dabei auf das öffentliche Interesse, das darin besteht, dass der Steuerpflichtige nicht durch Unterlassung seiner Mitwirkungspflichten die Steuerbehörden zu Ermessenseinschätzungen zwingt, worauf er durch ungenügende Einsprachen die Arbeit der Steuerbehörde weiter behindert und sich schliesslich im Rekursverfahren durch Vorlage der Dokumente zur Wehr setzt (BGE 123 II 558 E. 4 e). Die mangelnde Mitwirkung soll daher nicht im Rekursverfahren nachgeholt werden können (so schon Grüninger/Studer, Kommentar zum Baselstädtischen Steuergesetz, S. 102; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 66 zu § 140 StG ZH). Die Steuerverwaltung hätte somit auf die Einsprache nicht eintreten sollen; anstatt diese abzuweisen. Die Rekurrentin macht nun geltend, dass die Steuerverwaltung mit der Abweisung einen materiellen Entscheid getroffen habe, der von der Steuerrekurskommission hätte materiell überprüft werden müssen. Das trifft nicht zu. Die Steuerverwaltung hat keinen materiellen Entscheid getroffen, sondern im Gegenteil ausgeführt, dass sie mangels ausreichender Angaben und Mitwirkung der Rekurrentin nicht in der Lage sei, den Sachverhalt zu klären. Damit ist sie materiell gerade nicht auf die Einsprache eingetreten. Daraus, dass sie irrtümlich die Einsprache auch in Bezug auf diesen Punkt abgewiesen hat, statt darauf nicht einzutreten, kann die Rekurrentin nichts für sich ableiten. Die Steuerrekurskommission, welche gemäss § 169 Abs. 1 ohnehin nicht an die Parteianträge gebunden ist, hat in ihrem Entscheid lediglich eine formale Korrektur des Dispositivs der Steuerverwaltung vorgenommen, im Weiteren aber deren inhaltliche Ausführungen

bestätigt. Auch das Verwaltungsgericht ist nicht gehalten, eine materielle Prüfung des Eventualantrags vorzunehmen. Der Rekurs ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

3. Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass der Rekurs insgesamt abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin gemäss § 30 Abs. 1 VRPG dessen Kosten zu tragen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.