



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 GR.2009.58

Entscheid

10. Juni 2010

Mitwirkend:

Präsident Christian Mäder, die Mitglieder Micheline Roth, Alexander Widl und Sekretärin Silvia Weigold

In Sachen

A,

vertreten durch Jürg Hauser,
Steuerrechts- und Treuhandpraxis,
Haselrainstrasse 12, 8610 Uster,

Rekurrentin,

gegen

Stadt B,

vertreten durch den Grundsteuerausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) entschied sich Ende 2006 für den Abbruch ihres bis anhin selbst genutzten Einfamilienhauses samt Nebengebäude und die Erstellung eines Fünffamilienhauses auf dem Grundstück Kat.Nr., GB Bl., strasse 7 in B. Nach Erstellung des Mehrfamilienhauses wurden die einzelnen Wohnungen – mit Ausnahme der Attikawohnung, welche die Pflichtige für sich selber behielt – im Stockwerkeigentum wie folgt verkauft:

- GB Bl. sowie 140/1000 Miteigentum an GB Bl. an C mit Handänderung vom 17. Juli 2007;
- GB Bl. sowie 224/1000 Miteigentum an GB Bl. an D mit Handänderung vom 7. August 2007;
- GB Bl. sowie 220/1000 Miteigentum an GB Bl. an E mit Handänderung 12. November 2007;
- GB Bl. sowie 135/1000 Miteigentum an GB Bl. an F mit Handänderung per 14. November 2008.

Aus Anlass dieser Handänderungen auferlegte der Grundsteuerausschuss der Stadt B mit separaten Entscheiden vom 17. Juni 2009 jeweils folgende Grundstückgewinnsteuern:

- GB Bl. sowie 140/1000 Miteigentum an GB Bl. an C mit Handänderung vom 17. Juli 2007: Fr. 7'787.50;
- GB Bl. sowie 224/1000 Miteigentum an GB Bl. an D mit Handänderung vom 7. August 2007: Fr. 14'192.50;
- GB Bl. sowie 220/1000 Miteigentum an GB Bl. an E mit Handänderung 12. November 2007: Fr. 13'790.-;
- GB Bl. sowie 135/1000 Miteigentum an GB Bl. an F mit Handänderung per 14. November 2008: Fr. 5'650.-.

Seinen Veranlagungen legte der Grundsteuerausschuss der Stadt B einen Verkehrswert von Fr. 450.-/m² (Handänderungen aus dem Jahre 2007) bzw. Fr. 500.-/m² (Handänderung aus dem Jahr 2008) zugrunde.

B. Die hiergegen am 14. Juli 2009 erhobenen Einsprachen, in welcher die Pflichtige sowohl die Höhe der von der Gemeinde geschätzten Verkehrswerte vor 20 Jahren rügte als auch für alle Handänderungen im Sinn von § 216 Abs. 3 des Steuer-

gesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung geltend machte, wies der Grundsteuerausschuss der Stadt B mit separaten Entscheiden vom 1. September 2009 ab. Hinsichtlich der Veranlagung betreffend die Handänderung aus dem Jahr 2008 hiess der Grundsteuerausschuss die Einsprache teilweise gut und setzte den Landpreis auf Fr. 650.-/m² fest, worauf die Grundstückgewinnsteuer hieraus auf Fr. 1'090.- reduziert wurde.

C. Mit Rekurs vom 15./16. Oktober 2009 liess die Pflichtige der Steuerrekurskommission III beantragen, die angefochtenen Einsprachentscheide aufzuheben, die Verkehrswerte vor 20 Jahren für die einzelnen Verkäufe "mit realistischen Beträgen" festzusetzen sowie für alle Handänderungen Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung zu gewähren.

Namens der Stadt B beantragte der Grundsteuerausschuss am 10. November 2009 Abweisung des Rekurses.

D. Mit Verfügung vom 21. Dezember 2009 ordnete die Steuerrekurskommission III ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft Kat.Nr., GB Blatt, strasse 7 in B per 17. Juli 1987, per 7. August 1987, per 12. November 1987 sowie per 14. November 1988 an. Nachdem die Parteien gegen den vorgeschlagenen Experten G keine Einwendungen erhoben hatten, wurde dieser am 25. Januar 2010 mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Am 5. Mai 2010 führte die Delegation der Steuerrekurskommission III mit den Parteien unter Beizug des Experten einen Augenschein durch. Anlässlich der nachfolgenden Referentenaudienz einigten sich die Parteien auf folgende Verkehrswerte vor 20 Jahren:

Wohnung C, Stichtag 17. Juli 1987:	Fr. 555.-/m ²
Wohnung D, Stichtag 7. August 1987:	Fr. 555.-/m ²
Wohnung E, Stichtag 12. November 1987:	Fr. 555.-/m ²
Wohnung F, Stichtag 14. November 1988:	Fr. 580.-/m ² .

Diese Vereinbarung wurde vom Grundsteuerausschuss der Stadt B am 17. Mai 2010 und von der Pflichtigen am 19. Mai 2010 schriftlich bestätigt.

Auf die Parteivorbringen betreffend die Frage der Ersatzbeschaffung wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Zwischen den Parteien liegt – nach Einigung über den Verkehrswert vor 20 Jahren – einzig die Rechtsfrage im Streit, ob in casu eine Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG vorliegt.

a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Steuer aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird.

b) Das Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 19. November 2001 (ZStB I Nr. 37/460) konkretisiert die Voraussetzungen. In objektiver Hinsicht wird verlangt, dass es sich beim veräusserten Objekt um eine dauernd selbstgenutzte Liegenschaft handelt und die gleiche Nutzung bei der Ersatzliegenschaft fortgesetzt wird. Ersteres bedeutet, dass das veräusserte Objekt durch den Steuerpflichtigen selbst zu Wohnzwecken an seinem Wohnsitz genutzt wird. Gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft liegt dann vor, wenn es sich bei der veräusserten und der neu erworbenen Liegenschaft um funktional identische Objekte handelt. Als subjektive Voraussetzung erwähnt das Rundschreiben, dass die Ersatzbeschaffung durch den Veräusserer selbst vorzunehmen ist. Letztlich – hier aber nicht von Belang – muss der Ersatz in der Regel innerhalb von zwei Jahren nach der Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen (Rundschreiben, Rz 6 ff.).

Der Vertreter der Pflichtigen macht geltend, dass die Pflichtige all diese Voraussetzungen erfülle. So habe sie früher ein Einfamilienhaus bewohnt und jetzt eine Eigentumswohnung und die neue Wohnung sei vor Ablauf von zwei Jahren am selben Ort bezogen worden. Zudem überstiegen die Verkaufserlöse den Erwerbspreis nicht. Der kurzzeitige Wohnunterbruch an der strasse 7 wegen der Bauarbeiten sei unschädlich.

c) Beim fraglichen Rundschreiben handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, d.h. um die Dienstanweisung einer Behörde (hier der Finanzdirektion), mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blosser Verwaltungsverordnung statuiert das Rundschreiben keine Rechte und Pflichten der Privaten und ist es keine Rechtsquelle (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, Rz 123 ff. mit Hinweisen). Die Steuerrekurskommission ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes nicht an das Rundschreiben gebunden, sondern prüft allein, ob der Entscheid der Gemeinde (hier: Verweigerung des Steueraufschubs) mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Sie berücksichtigt das Rundschreiben bei seiner Entscheidung allerdings, soweit dieses eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgeblichen Bestimmung zulässt, weil sie nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19 E. 5b/bb S. 25, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200 E. 5.1.2 S. 203 f.). Im Rundschreiben wird für die Gewährung des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung zwar nicht explizit erwähnt, dass es zu einem Wohnsitzwechsel kommen muss. Jedoch ergibt sich dies, wie zu zeigen ist, aus der Auslegung des Gesetzes.

d) Eine Ersatzbeschaffung setzt voraus, dass es zu einem Wohnorts- oder Wohnsitzwechsel kommt (vgl. noch zum alten Recht VGr, 7. Dezember 1994, SR 94/0072). Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut von § 216 Abs. 3 lit. i StG, jedoch ist das Gesetz nur in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck und der ihm zugrunde liegenden Wertung zu verstehen. Im Weiteren ist für die Auslegung einer Gesetzesnorm auch deren Entstehungsgeschichte von Bedeutung (BGE 123 II 9 E. 2, 464 E. 3a; 124 II 241 E. 3, 265 E. 3a). Sah der Bundesrat in seiner Botschaft an die Bundesversammlung zum ursprünglichen Entwurf des StHG 1983 einen entsprechenden Steueraufschubstatbestand für Wohneigentum aus fiskalischen und steuersystematischen Gründen noch nicht vor, so befürwortete die Bundesversammlung die Aufnahme eines

solchen Tatbestands. Den parlamentarischen Debatten hierzu lässt sich entnehmen, dass es der Wille des Gesetzgebers war, vor allem die Mobilität des Steuerpflichtigen zu fördern oder zumindest in keiner Weise zu hemmen (BGE 130 II 202 E. 5.2). Aufgrund dessen kann keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden, wenn – wie im vorliegenden Fall – nicht ein Ersatzgrundstück erworben, sondern lediglich mit dem Erlös aus einer Teilveräußerung des Grundstücks ein Umbau/Neubau der Liegenschaft finanziert wird. Es handelt sich somit lediglich um eine Umgestaltung/Aufteilung der Eigentumsverhältnisse des immer der Pflichtigen gehörenden Grundstücks. Diese Umgestaltung/Aufteilung der Eigentumsverhältnisse macht die Restliegenschaft der Pflichtigen nicht zu einer von den veräußerten Teilen der Altliegenschaft verschiedenen Ersatzliegenschaft. Die Pflichtige bewohnt einen Teil der zurückbehaltenen Restliegenschaft nach wie vor selbst. Es kann deshalb von einer Ersatzbeschaffung nicht die Rede sein. Wohl trifft es zu, dass die Pflichtige sachenrechtlich ein (Teil-)Grundstück veräußert und mit dem Erlös aus dem Verkauf ein anderes Grundstück (in Form einer Stockwerkeigentumseinheit) erworben hat. Von Ersatzbeschaffung eines Eigenheims kann aber nur die Rede sein, wo ein dauernd selbstbewohntes Eigenheim veräußert und mit dem Erlös an anderer Stelle ein anderes Eigenheim zur Selbstnutzung erworben wird. Die Pflichtige hat ihre bestehenden Eigentumsrechte vervollkommen. Sie hat nach Erstellung des Mehrfamilienhauses die einzelnen Wohnungen veräußert und den Erlös daraus zur Finanzierung der Attikawohnung auf dem bereits ihr gehörigen Grundstück, Kat.Nr., GB Bl., strasse 7 in B verwendet. Sie blieb während der Bauarbeiten Eigentümerin des Grundstücks. Im rechtlichen Sinne hat die Pflichtige nie ihren Wohnsitz gewechselt. Die Frage, inwiefern die getätigten Investitionen bei einem allfälligen Verkauf der Wohnung als wertvermehrende Investitionen geltend gemacht werden können, bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

e) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Pflichtige ihren Wohnsitz nur vorübergehend aufgrund der auf ihrem Grundstück vorgenommenen Bauarbeiten gewechselt hat. Sie hat nach Erstellen des Mehrfamilienhauses die einzelnen Wohnungen veräußert und den Erlös daraus zur Finanzierung der Attikawohnung auf dem bereits ihr gehörenden Grundstück Kat.Nr., GB Bl., strasse 7, B, verwendet. Sie blieb während der Bauarbeiten Eigentümerin des Grundstücks. Aufgrund dieser Ausführungen verweigerte der Grundsteuerausschuss der Stadt B der Pflichtigen zu Recht die Anrechnung einer Ersatzbeschaffung und den damit verbundenen Steueraufschub.

2. Aufgrund der übereinstimmenden Parteianträge in Bezug auf die Verkehrswerte vor 20 Jahren ergeben sich in Anbetracht obiger Ausführungen folgende neue Steuerberechnungen:

Neuberechnung GR-Nummer 2007/A	Fr.	Fr.
Verkehrswert vor 20 Jahren		
1542 m ² zu Fr. 555.-, davon 140/1000		119'813.40
Garage		4'996.00
Notariatskosten		<u>1'080.50</u>
Gesamte Anlagekosten		125'889.90
Erlös: Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag	163'000.00	<u>163'000.00</u>
Steuerpflichtiger Grundstückgewinn		37'110.10
Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG		8'030.00
Besitzesdauer 20 Jahre	-50.00%	<u>4'015.00</u>
Reine Grundstückgewinnsteuer		4'015.00
Neuberechnung GR-Nummer 2007/A		
Verkehrswert vor 20 Jahren		
1542 m ² zu Fr. 555.-, davon 224/1000		191'701.45
Garage		4'996.40
Notariatskosten		<u>1'720.00</u>
Gesamte Anlagekosten		198'417.85
Erlös: Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag	258'000.00	<u>258'000.00</u>
Steuerpflichtiger Grundstückgewinn		59'582.15
Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG		15'225.00
Besitzesdauer 20 Jahre	-50.00%	<u>7'612.50</u>
Reine Grundstückgewinnsteuer		7'612.50
Neuberechnung GR-Nummer 2007/A	Fr.	Fr.
Verkehrswert vor 20 Jahren		
1542 m ² zu Fr. 555.-, davon 220/1000		188'278.20
Garage		4'996.40
Notariatskosten		<u>1'684.65</u>

Gesamte Anlagekosten		194'959.25
Erlös: Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag	253'000.00	<u>253'000.00</u>
Steuerpflichtiger Grundstückgewinn		58'040.75
Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG		14'700.00
Besitzesdauer 20 Jahre	-50.00%	<u>7'350.00</u>
Reine Grundstückgewinnsteuer		7'350.00

Neuberechnung GR-Nummer 2008/A

Verkehrswert vor 20 Jahren		
1542 m ² zu Fr. 580.-, davon 135/1000		120'738.60
Garage		7'199.30
Notariatskosten		<u>1'038.55</u>
Gesamte Anlagekosten		128'976.45
Erlös: Verkaufspreis gemäss Kaufvertrag	158'000.00	<u>158'000.00</u>
Steuerpflichtiger Grundstückgewinn		29'023.55
Grundstückgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG		5'650.00
Besitzesdauer 20 Jahre	-50.00%	<u>2'825.00</u>
Reine Grundstückgewinnsteuer		2'825.00

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 2/5 der Pflichtigen und zu 3/5 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Da keine Partei im wesentlichen Umfang obsiegte, stehen ihnen keine Parteientschädigungen zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs gegen die Einspracheentscheide des Grundsteuerausschusses der Stadt B vom 1. September 2009 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuern werden wie folgt herabgesetzt bzw. erhöht:

- von Fr. 7'647.50 auf Fr. 4'015.00 (GR2007/A);
- von Fr. 13'965.00 auf Fr. 7'612.50 (GR2007/A);
- von Fr. 13'580.00 auf Fr. 7'350.00 (GR2007/A);
- von Fr. 1'090.00 auf Fr. 2'825.00 (GR2007/A).

[...]