



## Entscheid

4. Oktober 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch steuerpartner ag,  
Steuer- und Wirtschaftsberatung,  
Vadianstrasse 44, 9001 St. Gallen,

**Rekurrenten,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch den Grundsteuerausschuss,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) verkauften am 30. März 2007 die von ihnen selbst bewohnte Eigentumswohnung an der str. 18a, in D, zum Preis von Fr. 1'130'000.- (GBBL: an GBBL, Kat.Nr. , mit Sonderrecht an 6 ½-Zimmerwohnung, Stockwerkeinheit Nr.; GBBL an GBBL, Kat.Nr. , mit Sonderrecht an der Garage Nr., Stockwerkeinheit Nr.). Im Einspracheentscheid vom 15. April 2008 gewährte die Behörde für Grundsteuern der Gemeinde D für diese Handänderung einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), nachdem die Pflichtigen mit Kaufvertrag vom 29. Mai 2006 das Wohnhaus "E 9, in C" (GBBL, Kat.Nr., 554 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche, Vers.Nr.) für Fr. 2'010'000.- erworben hatten, welches sie in der Folge bewohnten.

Mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2010 erwarben die Pflichtigen das Wohnhaus "str. 90, in F" (GBBL, Kat.Nr., 1078 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche, Vers.Nr.) zum Preis von Fr. 3'450'000.-, worauf sie das Haus in C am 15. Juli 2010 zum Preis von 2'600'000.- wieder verkauften (Kaufvertrag vom 27.05.2010).

Zufolge des Verkaufs der Liegenschaft in C auferlegte der Grundsteuerausschuss der Gemeinde C den Pflichtigen am 25. November 2010 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 217'320.- und verweigerte gleichzeitig die Gewährung eines Steueraufschubs im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG.

B. Am 27. Dezember 2010 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen diesen Eischätzungsentscheid und stellten den Antrag, es sei ein Steueraufschub im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG zu gewähren. Am 16. Juni 2011 wies der Grundsteuerausschuss die Einsprache ab.

C. Am 6. Juli 2011 erhoben die Pflichtigen Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid und erneuerten den Antrag, welchen sie bereits mit der Einsprache gestellt hatten.

In der Rekursantwort vom 10. August 2011 verzichtete der Grundsteueraus-  
schuss C auf eine Stellungnahme zur Sache.

Auf die Begründung der Entscheide im Veranlagungs- und Einspracheverfah-  
ren, die eingereichten Unterlagen sowie die Vorbringen der Parteien ist, soweit erfor-  
derlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung  
der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG)  
und dem gleichlautenden § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Besteuerung aufgeschoben  
bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnlieg-  
enschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös in-  
nert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzlie-  
genschaft im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz verwendet wird.

b) Zur Begründung ihres Antrags machen die Pflichtigen in der Rekurschrift  
geltend, die Veräusserung der Eigentumswohnung in D und der Erwerb des ersten  
Ersatzobjekts in C stünden in direktem Zusammenhang mit ihrer familiären Situation.  
Denn im September 2004 sei ihre Tochter auf die Welt gekommen. Sie hätten sich  
daher entschlossen, das Einfamilienhaus in C zu erwerben und von D nach C umzu-  
ziehen. Diese Liegenschaft hätten sie wieder verkauft, nachdem sie in F durch einen  
Hinweis zufälligerweise ihr "Traumhaus" entdeckt hätten. Ursprünglich sei dieser zwei-  
te Wohnsitzwechsel nicht beabsichtigt gewesen. Während der Beratung des Steuer-  
harmonisierungsgesetzes sei im Parlament die Bestimmung zum Aufschub der Ge-  
winnbesteuerung bei Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum einge-  
führt und angenommen worden. Insbesondere sei die Regelung in der Februarsession  
des Nationalrates am 31. Januar 1989 ausführlich beraten worden (AB 1989 N, S. 50  
und 51). Die Kommissionsmehrheit sei der Auffassung gewesen, dass es nicht um  
Spekulation gehe, sondern darum, ein selbstbewohntes Eigenheim durch ein anderes  
selbstbewohntes Eigenheim zu ersetzen. Die Mobilität der Bevölkerung sollte demge-  
mäss gewährleistet werden. Daher müssten die Steuerbehörden nicht nach den Grün-

den der Ersatzbeschaffung forschen (AB 1989 N, S. 51). Vor diesem Hintergrund seien im vorliegenden Fall sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung eines Steueraufschubes infolge Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum erfüllt. Der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in C sei vollständig in den Erwerb des Einfamilienhauses in F investiert worden. Beide Liegenschaften seien dauernd selbstgenutzt worden. In den Kantonen habe sich für die Beurteilung der Dauerhaftigkeit eine Praxis von mindestens einem Jahr eingelebt, wobei die Zeit über alle Ersatzbeschaffungen hinweg zusammenzuzählen sei. Die Rekursgegnerin gehe im Einschätzungsentscheid davon aus, dass sie gar nie die Absicht gehabt hätten, das Einfamilienhaus in C dauernd zu bewohnen, da eine kurzfristige Ersatzbeschaffung innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück erfolgt sei. Diese Annahme sei falsch. Anzuführen sei, dass die von der Rekursgegnerin erwähnte 5-Jahresfrist ursprünglich auf 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 (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG) vom 19. November 2001 (ZStB I Nr. 37/460; nachfolgend Rundschreiben) zurückgehe. Darin werde eine Frist von fünf Jahren für den Fall eingeführt, dass ein innerkantonales Ersatzgrundstück (innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück) definitiv zweckentfremdet oder veräussert werde, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfinde (Ziffer 20). Gerade dies sei jedoch vorliegend nicht der Fall. Eine generelle Ausweitung und Objektivierung der von der Finanzdirektion im Kanton Zürich eingeführten 5-Jahresfrist komme der Einführung einer zusätzlichen Bedingung für die Gewährung des Steueraufschubes bei Ersatzbeschaffungen von selbstgenutztem Wohneigentum gleich. Dies entspreche, wie dargelegt, nicht dem Willen des nationalen Gesetzgebers und sei auch nicht im Gesetz festgehalten.

c) Mit der Frage der kurzfristigen fortgesetzten Ersatzbeschaffung für selbstgenutztes Wohneigentum (Kaskadenersatzbeschaffung), insbesondere hinsichtlich der Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. i StG sowie der Vereinbarkeit der Anwendung des Rundschreibens im Falle von Kaskadenersatzbeschaffungen mit selbigen, hat sich die Steuerrekurskommissionen III (seit dem 1. Januar 2011 Steuerrekursgericht) bereits mehrfach auseinandergesetzt und seine im Jahr 2008 begründete Rechtsprechung (StRK III, 25. März 2008, 3 GR.2007.24, ZStP 2009, 338) wiederholt bestätigt (StRK III, 17. September 2008, 3 GR.2007.81+82, ZStP 2009, 348; StRK III, 27. März 2009, 3 GR.2009.1; StRK III, 22. November 2010, 3 GR.2009.39;

StRK III, 11. November 2009, 3 GR.2009.46; StRK III, 16. November 2010, 3 GR.2010.21; StRK III). Danach ist die mehrfache Privilegierung durch kurzfristige Ersatzbeschaffungen ausgeschlossen. Wird nach einer Ersatzbeschaffung eines selbstbewohnten Eigenheims innerhalb von 5 Jahren ein zweites Ersatzobjekt angeschafft und selbstbewohnt, wird die ursprüngliche Veräusserung mit dem zweiten Ersatzobjekt verknüpft; die zweite Ersatzbeschaffung tritt an die Stelle der aufgegebenen ersten, wie wenn sie von Anfang an statt der ersten erworben worden wäre. Der anlässlich des Verkaufs des ursprünglichen Grundstücks aufgeschobene Gewinn kann dann grundsätzlich nicht nachbesteuert werden. Dagegen wird das erste Ersatzobjekt als normaler An- und Verkauf behandelt; auf dem dabei allenfalls erzielten Gewinn ist die Grundstückgewinnsteuer nicht aufschiebbar (StRK III, 27. März 2009, 3 GR.2009.1, E. 2b sowie Leitsätze von StRK III, 25. März 2008, 3 GR.2007.24, ZStP 2009, 338 und StRK III, 17. September 2008, 3 GR.2007.81+82, ZStP 2009, 348).

Diese Rechtsprechung wurde durch das Verwaltungsgericht (VGr, 7. Juli 2010, SB.2009.00050, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) bestätigt. Das Bundesgericht hat sich bis heute nicht zur Streitfrage geäußert.

d) Hinsichtlich dieser Rechtsprechung brachte Felix Richner einige bedenkenswerte Argumente vor, welche gegen eine Differenzierung von kurzfristigen und nicht kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffungen sprechen (Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, 1 ff.). In der Tat werden Wohnliegenschaften in aller Regel (und auch vorliegend) nicht durch eine neue Liegenschaft ersetzt, weil damit eine Spekulationsabsicht verbunden wäre. Die Ersatzbeschaffung erfolgt meist aus persönlichen und beruflichen Motiven. Selbst wenn eine Ersatzbeschaffung durch eine Spekulationsabsicht motiviert war, so kann diese auch bei einer längeren Besitzesdauer vorliegen. Allgemein können Steuerbehörden die Motivation einer Handlung nur schwer feststellen.

Trotz nicht ganz unbegründeter Kritik – dargelegt anhand von Beispielen, bei denen die Auswirkungen der Rechtsprechung, wenn ein zweites Ersatzobjekt ohne dritte Ersatzbeschaffung verkauft wird, zu Inkongruenzen bei der Berechnung der Besitzesdauer führen kann – ist festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht die Streitfrage bereits – wie unter E. 3c erwähnt – entschieden hat. Dessen Rechtsprechung ist für das Steuerrekursgericht verbindlich.

e) Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass bei der vorliegenden Konstellation einer kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffung (Verkauf des ersten Ersatzobjekts in C weniger als 5 Jahren nach dem Verkauf des ursprünglichen Objekts in D, Besitzesdauer und Wohnnutzung des Ersatzobjekts in C von weniger als 5 Jahren) nur ein (einziger) Steueraufschub gewährt werden kann. Nach der geltenden zürcherischen Praxis wird der Aufschub mit Bezug auf die Handänderung am ursprünglichen Grundstück gewährt. Ein Aufschub mit Bezug auf die Handänderung am ersten Ersatzobjekt in C kann somit nicht zusätzlich gewährt werden, wenngleich die übrigen Voraussetzungen des Steueraufschubs erfüllt sind. Unerheblich ist, dass, wovon auszugehen ist, die Pflichtigen ursprünglich gar nicht beabsichtigten, ihre Liegenschaft in C nur wenige Jahre zu bewohnen.

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]