



# STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 GR.2009.1

## Entscheid

27. März 2009

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, die Mitglieder M. Roth, M. Thalmann und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

**A,**

vertreten durch Merkli & Partner AG,  
Husmatt 1, 5405 Baden,

**Rekurrent,**

gegen

**B,**

vertreten durch den Gemeinderat,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) und C verkauften am 19. Dezember 2001 die zuvor von ihnen bewohnte Eigentumswohnung "weg 8, in B" (57/1000 Miteigentum an Kat.Nr.) zum Preis von Fr. 565'000.- an D, wohnhaft ebenfalls in B. Mit Einschätzungsentscheid vom 19. August 2002 gewährte der Gemeinderat B für diese Handänderung einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), nachdem die Verkäufer am 31. Oktober 2001 die Nachbarwohnung "weg 6, in B" (108/1000 Miteigentum an Kat.Nr.) für Fr. 820'000.- erworben hatten, welche sie in der Folge bewohnten. Am 31. Juli 2006 verkauften der Pflichtige und C diese Wohnung an E und F zum Preis von Fr. 1'035'000.-. Der Gemeinderat B auferlegte den Verkäufern zufolge dieser Handänderung am 15. Januar 2007 eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 46'560.-. Gleichzeitig verfügte der Gemeinderat bezüglich der Wohnung "weg 8, in B" die Aufhebung des Steueraufschubs in Bezug auf den hälftigen Anteil des Pflichtigen. Demgemäss auferlegte er dem Pflichtigen die hälftige Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 9'117.50. Nachdem der Pflichtige am 23. Mai 2008 einen hälftigen Miteigentumsanteil an der Eigentumswohnung "str. 7, B" (GBBI 47, Kat.Nr., 1170 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 712'500.- erworben hatte, erneuerte der Gemeinderat den Steueraufschub am 3. September 2008 mit Bezug auf die Wohnung "weg 8, in B" und erstattete dem Pflichtigen den Betrag von Fr. 9'117.50 zurück.

B. Am 31. Oktober 2008 erhob der Pflichtige Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid bezüglich der Wohnung "weg 6, in B", und stellte den Antrag, es sei der Steueraufschub nicht für die Wohnung "weg 8, in B", sondern für die Wohnung "weg 6, in B" zu gewähren. Am 24. November 2008 wies der Gemeinderat die Einsprache ab.

C. Am 30. Dezember 2008 erhob der Pflichtige Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid und beantragte, es sei ein Steueraufschub für beide am weg gelegenen Wohnungen zu gewähren.

In der Rekursantwort vom 22. Januar 2009 beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses.

Auf die Begründung der Entscheide im Veranlagungs- und Einspracheverfahren, die eingereichten Unterlagen sowie die Vorbringen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Rekurskommission 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 analogen § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich verwendet wird.

b) Wird das innerkantonale Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer samt Zins ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück im Nachsteuerverfahren (Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden vom 19. November 2001 über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, Rz 20 [ZStB I Nr. 37/460; nachfolgend Rundschreiben]).

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat die im Rundschreiben festgesetzte Fünfjahresfrist für rechtmässig befunden, da das Gesetz bei der Privilegierung der Ersatzbeschaffung nicht bloss von einer vorübergehenden, sondern von einer dauernden Reinvestition des Gewinns aus der Veräusserung des ursprünglichen Objekts

(VGr, 16. Mai 2007, SB.2007.00002 = [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) und überdies auch von einer dauernden Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft ausgehe.

c) Bezüglich mehrfacher Steuerprivilegierung durch Kaskadenersatzbeschaffung lässt sich dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i StG nichts Konkretes entnehmen. Nach bisheriger Rechtsprechung zur altrechtlichen Regelung der Steuerermässigung gemäss § 170<sup>bis</sup> des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 war eine solche (mehrmalige) Steuerbegünstigung ausgeschlossen (vgl. VGr, 8. Februar 1995, SR 94/0055 = ZStP 1995, 243). Diese vom Verwaltungsgericht Mitte der 1990er Jahre eingeleitete Rechtsprechung lässt sich jedoch nicht ohne weiteres auf die heutige Regelung übertragen. Denn mit Einführung des Steueraufschubstatbestands für ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaften anstelle der altrechtlichen Ermässigung erfuhr die Privilegierung eine grundlegend andere Ausgestaltung. Diesbezüglich hielt das Verwaltungsgericht schon damals fest, dass ein Vergleich zwischen dem Tatbestand des Steueraufschubs und demjenigen der Ermässigung bereits aufgrund der jeweiligen Art der Begünstigung ausser Betracht fällt.

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, befürwortete die Bundesversammlung die Aufnahme eines solchen Tatbestands. Den parlamentarischen Debatten hierzu lässt sich entnehmen, dass es der Wille des Gesetzgebers war, das Wohneigentum und die Mobilität zu fördern, gleichzeitig aber auch das Äufnen von Gewinnen aus kurzfristig aufeinander folgenden Ersatzbeschaffungen infolge Steueraufschubs zu verhindern. Die Gefahr der Spekulation sah man letztlich durch das Erfordernis der dauernden Eigennutzung ausgeschaltet. Vor diesem Hintergrund – insbesondere auch aufgrund einer (grossen) Minderheit, welche einen restriktiveren Gesetzestext forderte und darin durch den Bundesrat unterstützt wurde – ist Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und – da diesbezüglich kein Freiraum bestehen kann – § 216 Abs. 3 lit. i StG hinsichtlich einer mehrfachen Steuerprivilegierung bei kurzfristiger fortgesetzter Ersatzbeschaffung (Kaskadenersatzbeschaffung) restriktiv auszulegen und ist eine solche auch unter dem neuen Regime des Steueraufschubs zu verneinen (bezüglich der bundesrätlichen Botschaft und der einzelnen [Parlaments-]Debatten vgl. insb. BBl. 1983 III 50 und 102 f.; AB 1986 S 141 und AB 1990 S 726; AB 1989 N 45 und 49 ff.).

Diese Auslegung steht der Gesetzesmässigkeit von Rz 20 und Rz 25 Rundschreiben nur auf den ersten Blick entgegen. Bei genauerer Betrachtung erweisen sie sich als mit Art. 12 Abs. 3 lit e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i StG vereinbar. Denn Rz 20 und Rz 25 Rundschreiben äussern sich nur dazu, unter welchen Umständen die Gemeinde, in welcher die ursprüngliche Liegenschaft lag, auf ihren Entscheid zurückzukommen oder an diesem festzuhalten hat. Sie legen nicht fest, dass bei einer Kaskadenersatzbeschaffung grundsätzlich für jede Handänderung Steueraufschub zu gewähren ist. Der Ausschluss fortlaufender Begünstigung bei einer Kaskadenersatzbeschaffung kann letztlich nur bedeuten, dass der Steuerpflichtige nicht bei jeder Handänderung in den Genuss eines Steueraufschubs kommen darf. Entweder ist alsdann die bisherige Steuerprivilegierung hinsichtlich des ursprünglichen Objekts aufzuheben und neu Steueraufschub bezüglich eines allfälligen Gewinns aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft (falls alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind) zu gewähren oder ist die bisherige Steuerprivilegierung aufrechtzuerhalten (sofern immer noch sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind) und ein (zusätzlicher) Steueraufschub hinsichtlich der (ersten) Ersatzliegenschaft zu verweigern. Wie dies zu handhaben ist, liess der (Bundes-)Gesetzgeber offen. Im Unterschied zur früheren (kantonalrechtlichen) Regelung der Ermässigung, welche die Aufhebung der Steuerbefreiung bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks innerhalb von 10 Jahren klar definiert hat (§ 170<sup>bis</sup> Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]), hat sich der Gesetzgeber beim fraglichen Steueraufschubstatbestand über das Vorgehen bei einer Kaskadenersatzbeschaffung nicht geäussert (ausser dass keine mehrfache Privilegierung erfolgen darf). In dieser Hinsicht besteht für die Kantone Spielraum, welcher mit Rz 20 und Rz 25 Rundschreiben genutzt wurde.

d) Grundvoraussetzung für den Steueraufschub ist, dass zwischen Veräusserung und Erwerb ein adäquater Kausalzusammenhang besteht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 216 N 264 und 266). Dass die zweite Ersatzliegenschaft, separat betrachtet, (oft) erst nach Ablauf der angemessenen Frist (bis rund 2 Jahre) erworben worden ist, spielt dabei keine Rolle. Der adäquate Kausalzusammenhang zum Verkauf des ursprünglichen Objekts besteht aufgrund der Konstruktion, wonach das zweite Ersatzobjekt gleichsam in die Stellung des vorherigen Ersatzes eintritt, weiterhin. Dies wird indirekt auch durch Rz 20 und Rz 25 Rundschreiben statuiert.

2. a) Der Pflichtige bringt zur Begründung seines Antrags, den Steueraufschub für die Wohnung weg 6 und 8 zu gewähren, vor, dass die Gemeinde allein ausführe, bei einer kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffung (Verkauf oder Nutzungsänderung innert 5 Jahren) könne kein Steueraufschub gewährt werden. Jedoch sei das von der Gemeinde zitierte Präjudiz (StRK III, 25. März 2008, 3 GR.2007.24) für den vorliegenden Fall nicht einschlägig, da der diesbezügliche Sachverhalt sich auf die Frage beschränkt habe, ob die Steuer auf dem ursprünglichen (ersetzten) Objekt aufgeschoben werden könne. Dies stehe vorliegend nicht zur Diskussion, da der Gemeinderat die Steuer auf dem ursprünglichen Objekt "weg 8, in B" zurückerstattet habe. Im erwähnten Präjudiz werde sodann der Frage nachgegangen, ob eine mehrfache Steuerprivilegierung möglich sei. Mit der Begründung, das Äufnen von Gewinnen aus einer kurzfristigen Abfolge von Handänderung solle nicht privilegiert werden, sei dies abgelehnt worden. Dieser Begründung könne grundsätzlich gefolgt werden. Jedoch vertrete der Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz die Auffassung, dass ein mehrfacher Steueraufschub möglich sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 293). Zudem handle es sich vorliegend nicht um eine kurzfristige Ersatzbeschaffung infolge Spekulation, sondern auf Grund äusserer Umstände (Scheidung), welche sich nur bedingt hätten beeinflussen lassen. Schliesslich sei die Frist von 5 Jahren nur knapp nicht eingehalten worden (Kauf des ersten Ersatzobjekts am 31.10.2001, Verkauf am 31.07.2006).

b) Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass bei der vorliegenden Konstellation (Verkauf des ersten Ersatzobjekts weniger als 5 Jahren nach der Handänderung am ursprünglichen Objekt) nur ein (einziger) Steueraufschub gewährt werden kann. Es stellt sich indessen die Frage, ob die Privilegierung beim ursprünglichen (ersetzten) oder beim ersten Ersatzobjekt zur Anwendung gelangt.

Die Rekursgegnerin gewährte vorliegend hinsichtlich der Handänderung am ursprünglichen Objekt einen Steueraufschub, nachdem durch den Erwerb des ersten Ersatzobjekts die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt waren. Durch den Erwerb des zweiten Ersatzobjekts fielen die Voraussetzungen zur Privilegierung der Handänderung am ursprünglichen Objekt nicht weg. Dieser Gedanke wird übrigens auch durch Rz 20 und 25 Rundschreiben zum Ausdruck gebracht. Wenn aber kein Grund bestand, die Privilegierung der Handänderung am ursprünglichen Objekt aufzuheben, muss folgerichtig geschlossen werden, dass die Handänderung am ersten Ersatzobjekt nicht zusätzlich auch noch privilegiert werden kann. Demgemäss ist vorliegend der ange-

fochtene Einspracheentscheid, dem die Privilegierung der Handänderung des ursprünglichen Objekts "weg 8, in B" zugrunde liegt, zu bestätigen. Der Steueraufschub für das erste Ersatzobjekt "weg 6, in B" ist hingegen zu verweigern.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]