



Entscheid

26. August 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Marcus Thalman und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A**,

Rekurrentin,

2. **Erben des B**,
gestorben am ...,
wohnhaft gewesen in C, nämlich:

a) **A**,

b) **D**,

c) **E**,

Rekurrenten,

alle vertreten durch Dr. Marianne Klöti-Weber,
Wunderlin Klöti Bürgi, Rechtsanwälte,
Bahnhofstrasse 42, 5401 Baden,

gegen

Stadt C,

Rekursgegnerin,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am ... Dezember 2007 verkauften A (Miteigentümerin bezüglich einer Hälfte und Gesamteigentümerin bezüglich der anderen Hälfte), D (Gesamteigentümer bezüglich eines Miteigentumsanteils von 50%) und E (Gesamteigentümerin bezüglich eines Miteigentumsanteils von 50%; alle drei Personen zusammen: die Pflichtigen) ihre Liegenschaft "...strasse 44, C" (GBBL ..., Kat.Nr. ..., damit subjektiv-dinglich verbunden: Miteigentum von 50% an GBBL ... / Kat.Nr. ...) zum Preis von Fr. 1'750'000.- an F und G.

Mit Kaufvertrag vom ... Dezember 2006 hatten A (Miteigentümerin zu 2/3), E (Miteigentümerin zu 1/6) und H (Miteigentümer zu 1/6) bereits zuvor die Liegenschaft "... 3, I" (Kanton Aargau) (GB I Nr. ...) zum Preis von Fr. 2'500'000.- erworben. In der Folge nutzten alle drei Erwerber die Liegenschaft als ihre eigene Wohnstätte.

Mit Bezug auf den Verkauf der Liegenschaft in C gewährte die Kommission für Grundsteuern der Stadt C am 24. Februar 2009, ausgehend von einem Grundstücksgewinn von Fr. 800'811.-, einen vollständigen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

B. Mit Vertrag vom ... Oktober/... November 2011 übertrug A ihren Miteigentumsanteil von 2/3 an der Liegenschaft in I zum Preis von Fr. 920'000.- auf ihre Tochter E, so dass deren Miteigentumsanteil auf 5/6 anwuchs. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme einer Grundpfandschuld von Fr. 300'000.- und durch ein lebenslangliches und ausschliessliches Wohnrecht mit einem Barwert von Fr. 620'000.- getilgt, welches E und H ihrer Mutter bzw. Schwiegermutter A an den folgenden Räumlichkeiten einräumten: 3 ½-Zimmerwohnung, 2 ½-Zimmerpraxis und das Turmzimmer mit Nasszelle.

Mit Beschluss vom 8. Mai 2012 widerrief die Kommission für Grundsteuern der Stadt C den Steueraufschub und auferlegte A, D und E, ausgehend von einem steuerbaren Gewinn von Fr. 800'811.-, eine Grundstückgewinnsteuer (Nachsteuer) in Höhe von Fr. 154'860.- samt Zins ab dem 18. März 2008.

C. Am 5. Juni 2012 erhob A Einsprache gegen diesen Entscheid und beantragte, es sei auf die Erhebung einer Nachsteuer zu verzichten. Nach einer persönlichen Anhörung vom 14. Dezember 2012 wies die Kommission für Grundsteuern die Einsprache mit Beschluss vom 26. Februar 2013 ab.

D. Am 2. April 2013 liessen die Pflichtigen Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid erheben und beantragen, es seien der Nachsteuerbeschluss und der Einsprachebeschluss ersatzlos aufzuheben. Zur Begründung dieses Antrags brachten sie im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Nachveranlagung setze eine steuerbare, entgeltliche Handänderung am Ersatzgrundstück voraus. Bewirke die Handänderung indessen einen weiteren Steuerzuschub, beispielsweise infolge eines Erbgangs oder einer Schenkung, sei eine Nachveranlagung ausgeschlossen. Nutze der Beschenkte die Liegenschaft zu eigenen Wohnzwecken, so liege auch keine Zweckentfremdung vor. Gemäss Praxis der Steuerbehörden werde die Dauerhaftigkeit des Selbstwohnens verneint, wenn das Ersatzobjekt nicht mindestens 5 Jahre selbst bewohnt worden sei. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich habe erkannt, dass eine Nachbesteuerung jedoch zu unterbleiben habe, wenn innert der Frist von 5 Jahren eine erneute Ersatzbeschaffung erfolge. Dasselbe habe zu gelten, wenn, wie vorliegend, der Steuerpflichtige selber keine weitere Ersatzbeschaffung tätige, deren Rechtsnachfolgerin im Rahmen der steueraufschiebenden Handänderung das Kriterium des Selbstwohnens weiterhin erfülle. Von einer Zweckentfremdung könne in diesem Fall nicht die Rede sein, zumal auch A ihren Wohnsitz nicht verlegt habe und als Folge des Wohnrechts für einen Teil des Mietwerts steuerpflichtig bleibe. Die Unzulässigkeit der Nachveranlagung sei Ausfluss des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtsgleiche Behandlung im Sinn von Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV). Der Gesetzgeber habe einerseits den unentgeltlichen Rechtsübergang durch Erbgang und Schenkung und andererseits die Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft privilegiert. Die Voraussetzungen für beide Steuerzuschubstatbestände seien vorliegend erfüllt. Beim Ersatzobjekt in I handle es sich um eine Familienliegenschaft. Sie sei im unausgeschiedenen Miteigentum von allen drei Erwerbern bewohnt worden. Auch nach der Übertragung des Miteigentumsanteils von A auf ihre Tochter habe das Selbstbewohnen unverändert angedauert. Eine Unterteilung der Liegenschaft in ausschliesslich selbstgenutzte Wohnungen habe nie stattgefunden. Die Bewohner bildeten eine Gross-

familie und wohnten unter einem ungetrennten Dach. Sie hätten zudem Zugang zu allen Räumlichkeiten. Es wäre überspitzt formalistisch, die Nachveranlagung darauf zu stützen, dass A nicht mehr Eigentümerin sei und ihre Tochter wegen des Wohnrechts die Liegenschaft nicht ausschliesslich selber nutzen könne. Entscheidend sei vielmehr, dass die Nutzung der Liegenschaft vor und nach der Eigentumsübertragung unverändert geblieben sei. Keine andere Beurteilung ergebe sich aufgrund des interkantonalen Sachverhalts.

In der Rekursantwort vom 30. April 2013 brachte die Rekursgegnerin insbesondere vor, dass der damalige Vertreter der Pflichtigen im Einschätzungsverfahren den Sachverhalt mit Bezug auf die Nutzung der Liegenschaft anders als die neue Vertreterin im vorliegenden Rekursverfahren geschildert habe. Auf Grund der glaubhaften und mittels Plänen belegten Schilderung des damaligen Vertreters sei die Kommission für Grundsteuern zum Schluss gelangt, dass A am Ersatzobjekt ungefähr 2/3 in mehr oder weniger abgeschlossenen Räumen dauernd und ausschliesslich selber nutze, weshalb der Steueraufschub vollständig gewährt worden sei. Dass jetzt behauptet werde, in der Ersatzliegenschaft habe es keine räumliche Unterteilung gegeben, sei als widersprüchliches Verhalten zu qualifizieren.

In ihrer Stellungnahme zur Rekursantwort vom 17. Juni 2013 bestritt die jetzige Vertreterin ein widersprüchliches Verhalten. Die Schilderung des damaligen Vertreters habe ursprünglich ja auch zugezogen. Im Laufe der Zeit hätten sich jedoch die Verhältnisse so geändert, wie in der Rekurschrift beschrieben.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, welche sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (zivilrechtliche Handänderungen, § 216 Abs. 1 StG).

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 den analogen §§ 216 Abs. 3 lit. i und 226a Abs. 1 StG wird die Besteuerung aufge-

schoben 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 im Kanton Zürich oder in der übrigen Schweiz verwendet wird.

Wird das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder entgeltlich veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die anlässlich der Ersatzbeschaffung nicht erhobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tage nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (Ziff. 20 des Rundschreibens 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]; Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, 1 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 9, 290 und 296). Diese Regelung gilt nicht nur innerkantonale, sondern auch im interkantonalen Verhältnis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 226a N 9 und 13) und insbesondere auch bei einer Zweckentfremdung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 226a N 9).

Bei Unterschreitung der 5-Jahresfrist wird grundsätzlich angenommen, der betreffende Steuerpflichtige habe den Tatbeweis für die dauernde Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft nicht erbracht und habe demzufolge nie die Absicht gehabt, eine Ersatzbeschaffung im Sinn des Steuergesetzes zu tätigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 290).

b) Wenn der Erlös aus der Veräusserung eines Eigenheims in die Nutzniessung oder in das Wohnrecht an einem Ersatzobjekt investiert wird, so liegt keine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 335).

Vorliegend kann daher die vereinbarte Nutzniessung am Ersatzobjekt nicht als Erwerb eines weiteren Ersatzobjekts qualifiziert werden. Es ist unerheblich, ob und wie A die einzelnen Räume der Liegenschaft nach der Handänderung nutzt. Soweit sie die mit dem Wohnrecht belasteten Räume nutzt, liegt keine Nutzung eines (weiteren) Er-

satzobjekts vor. Soweit sie die übrigen Räume nutzt, nutzt sie einen Teil der Liegenschaft, welcher ihr nicht gehört (Richner, Ersatzbeschaffung, ZStP 2011, 5, FN 153).

Es ist indessen zu prüfen, ob der Steueraufschub nicht dennoch weiterhin zu gewähren ist, da der Miteigentumsanteil von $\frac{2}{3}$ am Ersatzobjekt durch eine gemischte Schenkung und damit teilweise unentgeltlich auf die Tochter von A übertragen wurde.

c) Im Einschätzungsverfahren gingen die Parteien übereinstimmend davon aus, dass die von A bewohnten Räumlichkeiten im Ersatzobjekt ursprünglich einen Anteil von rund $\frac{2}{3}$ ausmachten. Im Nachsteuerverfahren teilte A dem Steueramt der Stadt C mit Schreiben vom 18. März 2012 mit, dass sie wie bis anhin ihren Liegenschaftsanteil bewohne. Durch die Einräumung des Wohnrechts hätten sich nur die rechtlichen, nicht aber die tatsächlichen Verhältnisse geändert. Demgemäss kann angenommen werden, dass die mit dem Wohnrecht belasteten Räumlichkeiten einen Anteil von rund $\frac{2}{3}$ an der Liegenschaft ausmachen.

Die unentgeltliche Übertragung des Eigentums an einer selbstbewohnten Liegenschaft ist nicht steuerbar und führt wiederum zu einem Steueraufschub, sofern der Beschenkte das Ersatzobjekt seinerseits dauernd selbst bewohnt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 343; Richner, Ersatzbeschaffung, ZStP 2011, 5).

Soweit die beschenkte E die mit dem Wohnrecht belasteten Räumlichkeiten nutzt, tut sie dies nicht als Eigentümerin, da das Wohnrecht ausschliesslich der Wohnrechtsberechtigten zusteht. Eine solche Nutzung erfolgt vielmehr auf Grund einer Duldung der Wohnrechtsberechtigten.

Was die übrigen Räume betrifft, so nutzt die Beschenkte diese als Eigentümerin. Diesbezüglich besteht grundsätzlich kein Anlass, den gewährten Steueraufschub zu widerrufen. Indessen ist zu beachten, dass die Rekursgegnerin ursprünglich den Steueraufschub in der Annahme gewährte, dass A einen Betrag von Fr. 1'774'495.- in den Erwerb eines Anteils von $\frac{2}{3}$ am Ersatzobjekt investierte. Da die beschenkte E nur noch $\frac{1}{3}$ am Ersatzobjekt nutzt, reduziert sich der investierte Betrag um 50% auf Fr. 887'247.50.-. Da dieser Betrag unter den Anlagekosten des ersetzten Objekts in Höhe von Fr. 949'189.- liegt, kann nach der absoluten Berechnungsmethode kein Steueraufschub gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 272 ff.).

Unerheblich ist, ob die Bewohner die gesamte Liegenschaft in tatsächlicher Hinsicht gemeinsam im Sinn einer Grossfamilie nutzen oder ob nach wie vor eine räumliche Aufteilung vorliegt, wie sie der damalige Vertreter im Schreiben vom 24. Oktober 2008 schilderte. Massgebend ist allein, dass die gemischte Schenkung und die Einräumung des Wohnrechts dazu führten, dass die Beschenkte die Liegenschaft nur zu einem Drittel als Eigentümerin nutzen darf.

Diese rechtliche Beurteilung der Sachlage ergibt sich aus der herrschenden Lehre und Rechtsprechung und kann nicht als überspitzt formalistisch betrachtet werden. Demgemäss muss eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots im Sinn von Art. 8 BV verneint werden.

Der Verwaltungsgerichtsentscheid vom 14. März 2012, auf welchen sich die Pflichtigen in der Rekurschrift berufen (VGr, SB.2011.00154), spricht sich zur so genannten kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffung aus: Wird das erste Ersatzobjekt innerhalb der Frist von 5 Jahren durch ein zweites Ersatzobjekt ersetzt, so steht dies, unter Vorbehalt eines Rechtsmissbrauchs, einem Steueraufschub nicht entgegen. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich jedoch grundlegend von jenem Sachverhalt, welcher dem Verwaltungsgerichtsentscheid zugrunde lag.

2. a) Aus vorstehenden Erwägungen folgt, dass das Vorbringen der Pflichtigen unbegründet ist. Der Rekurs ist demgemäss abzuweisen.

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Diese sind zudem zu verpflichten, der Rekursgegnerin eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]