



## Entscheid

3. Februar 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Marcus Thalmann und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

**Rekurrent,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch den Finanzausschuss,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Mit Kaufvertrag vom ... 1999 erwarb A (nachfolgend der Pflichtige) die Liegenschaft Kat.Nr. ... (708 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche, Wohnhaus Vers.Nr. ..., ...str. 144, C) zum Preis von Fr. 540'000.- zu Alleineigentum. Nach der Vornahme von umfangreichen baulichen Investitionen bewohnte der Pflichtige die Liegenschaft zusammen mit seiner damaligen Ehefrau D.

Mit Urteil des Bezirksgerichts E vom ... 2012 wurde die Ehe des Pflichtigen geschieden. Laut Scheidungskonvention verpflichtete sich dieser, die in seinem Alleineigentum verbliebene Liegenschaft bestmöglich zu verkaufen und die geschiedene Ehefrau am Erlös zu beteiligen.

Mit Kaufvertrag vom ... 2012 erwarb die geschiedene Ehefrau die Eigentumswohnung GBBL ... an der ...str. 27b in F zum Preis von Fr. 626'100.-. Der Pflichtige seinerseits erwarb am ... 2012 die Eigentumswohnung GBBL ... an der ...str. 29 in C zum Preis von Fr. 1'870'000.-.

Am ... 2012 verkaufte der Pflichtige schliesslich die Liegenschaft an der ...str. 144 in C zum Preis Fr. 2'520'000.- an G und H.

Im Veranlagungsentscheid für die Grundstückgewinnsteuer vom 28. Mai 2013 gewährte der Finanzausschuss der Gemeinde C, ausgehend von einem Gesamtgewinn von Fr. 895'105.-, für einen Teilgewinn von Fr. 247'527.- einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Für den Differenzbetrag von Fr. 647'500.- (abgerundet) ermittelte der Finanzausschuss eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 176'364.-, welche er dem Pflichtigen auferlegte. Bei der Berechnung des Steueraufschubs berücksichtigte der Finanzausschuss nur den Erwerbspreis des vom Pflichtigen erworbenen Ersatzobjekts in C, nicht jedoch den Erwerbspreis der von der geschiedenen Ehefrau erworbenen Eigentumswohnung in F.

B. In der Einsprache vom 18. Juni 2013 liess der Pflichtige beantragen, es sei der Erwerbspreis der von der geschiedenen Ehefrau erworbenen Eigentumswohnung

in F bei der Berechnung des Steueraufschubs zu berücksichtigen. Am 27. August 2013 wies der Finanzausschuss die Einsprache ab.

C. Am 10. September 2013 erhob der Pflichtige Rekurs gegen den Einspracheentscheid und erneuerte seinen im Einspracheverfahren gestellten Antrag.

In der Rekursantwort vom 12. November 2013 beantragte der Finanzausschuss der Gemeinde C die Abweisung des Rekurses.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, welche sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (zivilrechtliche Handänderungen, § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Bei zivilrechtlichen Handänderungen ist die Person steuerpflichtig, welche im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen ist und das zivilrechtliche Eigentum am betreffenden Grundstück auf einen anderen Rechtsträger überträgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 217 N 2 f.).

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 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 im Kanton Zürich oder in der übrigen Schweiz verwendet wird.

Damit von einer Ersatzbeschaffung gesprochen werden kann, muss die steuerpflichtige Person sowohl Eigentümerin des veräusserten Objekts als auch des Ersatzobjekts, in welches der Erlös investiert wird, sein. Der Veräusserer des ursprünglichen Grundstücks und der Erwerber des Ersatzgrundstücks müssen somit identisch sein (Grundsatz der Subjektidentität, Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstge-

nutztem Wohneigentum [Teil I], ZStP 2010, 193 ff. vgl. die verschiedenen kantonalen Regelungen: Bastien Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, 2011, S. 205 ff.).

Im Sinne einer Ausnahmeregelung steht der Anwendung von § 216 Abs. 3 lit. i StG nicht entgegen, wenn die steuerpflichtige Person Alleineigentümerin und somit allein Veräusserin war, das Ersatzobjekt jedoch von ihr und ihrem (alten oder neuen) Ehegatten je zu hälftigem Miteigentum erworben wurde, sofern der Kaufpreis für das funktionell gleichartige Ersatzobjekt nicht aus andern Mitteln als aus dem Erlös des veräusserten Eigenheims aufgebracht wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 336; StRK III, 27. Januar 2006, 3 GR.2005.13+14 = ZStP 2006, 270, RB 1995 Nr. 53). Diese Ausnahmeregelung wurde vom Bundesgericht als mögliche Lösung betrachtet (BGr, 17. Oktober 2011, 2C\_277/2011, StE 2012 B 42.38 Nr. 34 = StR 2012, 351).

War der steuerpflichtige Ehegatte dagegen Alleineigentümer des veräusserten Grundstücks und der andere Ehegatte alleiniger Erwerber des Ersatzobjekts, liegt keine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung vor (Felix Richner, S. 195).

Die vorstehend erwähnte zürcherische Ausnahmeregelung, wonach die Reduktion von Alleineigentum zu Miteigentum für einen vollständigen Steueraufschub nicht schädlich ist, gilt zudem nur für Ehepaare bzw. eingetragene Partnerschaften (Richner, S. 195).

2. a) Zur Begründung macht der Pflichtige geltend, er und seine Frau hätten sich am ... 2008 aussergerichtlich getrennt und seien mit Urteil vom ... 2012 geschieden worden. Gemäss Ziffer 4.1 des Urteils habe er sich verpflichtet, seiner geschiedenen Frau zur Abgeltung sämtlicher Ansprüche aus dem Ehe- und Güterrecht einen Betrag in Höhe von Fr. ....- zu bezahlen. Darin enthalten seien Ansprüche aus dem Verkauf der Liegenschaft in Höhe von Fr. 400'000.-. Gemäss dem Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 336) liege eine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung nur vor, wenn der Veräusserer mindestens teilweise mit dem Erwerber des Ersatzgrundstückes identisch sei. Der Anwendung von § 216 Abs. 3 lit. i StG stehe somit nichts entgegen, wenn er Alleineigentümer des ersetzten Objekts gewesen sei, das Ersatzobjekt jedoch von ihm und seinem Ehegatten je zu hälftigem

Miteigentum erworben worden sei, sofern der Kaufpreis für das funktionell gleichartige Ersatzobjekt nicht aus anderen Mitteln als aus dem Erlös des veräusserten Eigenheims aufgebracht worden sei. Im vorliegenden Fall seien nun nicht ein Ersatzobjekt, sondern aufgrund der Scheidung zwei Ersatzobjekte aus dem Veräusserungserlös erworben worden, was jedoch der Idee, welche der vorstehenden Kommentarstelle zugrunde liege, gleichkomme. Er sei verpflichtet gewesen, seiner geschiedenen Ehefrau einen Anteil von Fr. 400'000.- am Verkaufserlös abzutreten. Da diese Vereinbarung noch vor der Rechtskraft der Scheidung getroffen worden sei (... 2012), sei vom Entschluss beider Ehegatten auszugehen. Weiter sei zu bemerken, dass es sich bei der veräusserten Liegenschaft um das Elternhaus der Ehefrau gehandelt habe. Der Eintrag ins Grundbuch sei ursprünglich aus diesem Grund auch zu je hälftigem Miteigentum vorgesehen gewesen. Da jedoch die Finanzierung teilweise über den Bezug aus seiner Pensionskasse erfolgt sei, habe die Pensionskasse darauf bestanden, dass er als Alleineigentümer ins Grundbuch eingetragen werde. Da zudem die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG aufgeschoben werde bei Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden seien, müsse auch die neu erworbene Liegenschaft der geschiedenen Ehefrau in der Berechnung der aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden. Gemäss dem Scheidungsurteil hätten sich beide Ehegatten auf den Verkauf der Liegenschaft, welche von ihnen bewohnt worden sei, verständigt. Beide Ersatzliegenschaften seien zudem durch den Veräusserungserlös finanziert worden. Es wäre äusserst stossend, wenn nicht beide Ersatzobjekte bei der Berechnung des Steueraufschubs berücksichtigen würden. Falls die Ehegatten sich im Rahmen der Ehescheidung für eine Aufteilung der Liegenschaft (z.B. zu einem hälftigen Miteigentum) entschieden hätten, wäre die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG aufgeschoben worden. Beim Weiterverkauf wäre die Steuer ein weiteres Mal aufgrund von § 216 Abs. 3 lit. i StG aufgeschoben worden. Zu bemerken bleibe, dass er sich am 21. Juni 2012 mit einer Anfrage an das Gemeindesteueramt C gewandt, jedoch von der Amtsstelle keine abschliessende Antwort auf diese Anfrage erhalten habe.

Die aufgeführten Voraussetzungen eines Steueraufschubs und insbesondere auch der zürcherischen Ausnahmeregelung sind vorliegend, was den Erwerb der Eigentumswohnung durch die geschiedene Ehefrau betrifft, in mehrfacher Hinsicht nicht erfüllt:

b) Der Pflichtige beantragt den Einbezug von zwei Ersatzobjekten, von denen er naturgemäss nur eines bewohnen kann. Die Tatsache, dass das von seiner geschiedenen Ehefrau erworbene Wohnobjekt von dieser bewohnt wird, ist unerheblich. Denn die Voraussetzungen für eine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung müssen, unter Vorbehalt der geschilderten Ausnahmeregelung, immer in der Person des steuerpflichtigen Veräusserers – und nicht etwa allfälliger Gewinnempfänger oder sonstiger Personen – erfüllt sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 13).

Beim Betrag von Fr. 400'000.-, welchen der Pflichtige an seine geschiedene Ehefrau in Abgeltung sämtlicher Ansprüche aus dem Ehe und Güterrecht zahlte (Ziffer 4.1 des Urteils des Bezirksgerichts E vom ... 2012) handelt es sich um eine grundsteuerlich unbeachtliche Gewinnverwendung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 12). Unerheblich ist somit die Frage, ob die geschiedene Ehefrau ihrerseits die Fr. 400'000.- für den Erwerb der Eigentumswohnung in F verwendete. Denn wie dargelegt müssen die Voraussetzungen eines Steueraufschubs, unter Vorbehalt der geschilderten Ausnahmeregelung, in der Person des steuerpflichtigen Verkäufers erfüllt sein.

Die Ausnahmeregelung kommt auch deshalb nicht zum Zug, weil die Ehe des Pflichtigen mit der Scheidung vom ... 2012 aufgelöst wurde und weil jeder der geschiedenen Ehegatten je einen getrennten Entschluss zum Erwerb des betreffenden Wohnobjekts fasste. Letzteres ist bei der Ausnahmeregelung gerade nicht der Fall. Erwerben zwei Ehegatten als hälftige Miteigentümer ein Ersatzobjekt, welches in der Folge von ihnen gemeinsam bewohnt wird, so basiert dieser Erwerb auf einem gemeinsamen Entschluss. Bei einem späteren Verkauf des Ersatzobjekts dürften in der Regel beide Ehegatten ins Veranlagungsverfahren einbezogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 15), so dass diesbezüglich keine erhebungstechnischen Probleme auftreten dürften (Felix Richner, S. 195 f.).

Würde man den Betrag von Fr. 626'100.-, welchen die geschiedene Ehefrau für den Erwerb der Eigentumswohnung aufwendete, bei der Berechnung des Steueraufschubs berücksichtigen, so würde dies nicht zuletzt erhebliche praktische Probleme verursachen. Denn die geschiedene Ehefrau müsste den aufgeschobenen Gewinn auf dem ersetzten Objekt bei einem Weiterverkauf ihrer Wohnung zumindest teilweise versteuern, obwohl sie nie Eigentümerin des ersetzten Objekts war und am vorliegenden Verfahren nicht beteiligt ist.

Festzuhalten ist, dass der Pflichtige, ungeachtet des Scheidungsverfahrens, während der gesamten Besitzesdauer Alleineigentümer der veräusserten Liegenschaft in C war, was sich auf Ziffer 4.2 des Scheidungsurteils ergibt. Immerhin ist einzuräumen, dass der Steueraufschub anders berechnet würde, hätte die geschiedene Ehefrau bei der Scheidung einen hälftigen Miteigentumsanteil am ersetzten Objekt übernommen und wäre dieses von beiden geschiedenen Ehegatten gemeinsam verkauft worden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 339). Grundlage für die rechtliche Beurteilung bildet im Steuerrecht jedoch der tatsächliche existierende Sachverhalt. Der rechtlichen Beurteilung ist demgemäss nicht ein hypothetischer Sachverhalt zugrunde zu legen, sondern der Sachverhalt, welcher sich tatsächlich verwirklichte.

3. a) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erweisen sich die Vorbringen des Pflichtigen als unbegründet. Der Rekurs ist demgemäss abzuweisen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung 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.

[...]