



Entscheid

13. Mai 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch C,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Finanzkommission,

diese vertreten durch E,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Revision)

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) veräusserten am ... 2009 ihre selbstbewohnte Liegenschaft an der ...strasse 7c in D zu einem Preis von Fr. 1'310'000.-. Entsprechend wurde ihnen am 15. Dezember 2009 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 61'240.- auferlegt. Am 7. April 2013 stellten die Pflichtigen ein Revisionsgesuch und beantragten die vollständige Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuer, da sie am ... 2013 eine Stockwerkeigentumswohnung in F zum Preis von Fr. 1'500'000.- als Ersatz für die veräusserte Liegenschaft erworben hätten.

Die Finanzkommission D wies das Revisionsgesuch am 14. Mai 2013 ab.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 11. Juni 2013 Einsprache und wiederholten ihren Antrag gemäss Revisionsgesuch. Am 20. August 2013 wies die Finanzdirektion D die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 9./10. September 2013 brachten die Pflichtigen ihr Anliegen vor Steuerrekursgericht. Die Gemeinde D schloss am 16. Oktober 2013 auf Abweisung des Rekurses und beantragte die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Am 23. Oktober 2013 ordnete das Steuerrekursgericht einen zweiten Schriftenwechsel an. Die Pflichtigen wiederholten in der Replik vom 8./9. November 2013 ihre Anträge, die Rekursgegnerin verzichtete auf eine Duplik.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten des Pflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Ausgeschlossen ist die Revision, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG).

b) § 156 StG bestimmt, dass das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes (relative Frist), spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids (absolute Frist) eingereicht werden muss. Bei diesen Fristen handelt es sich um Verwirklichungsfristen, die nicht nur für den Antragsteller, sondern auch für die von Amtes wegen tätige Behörde oder Gerichtsinstanz gelten. Ihre Einhaltung ist deshalb Gültigkeitsvoraussetzung für die Revision (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 156 N 2 StG). Zur Möglichkeit der Revision von Amtes wegen ist zu sagen, dass diese nur vorzunehmen ist, wenn die Steuerbehörde von sich aus einen Revisionsgrund wahrnimmt, den der Pflichtige selbst noch nicht entdeckt hat und auch noch nicht entdecken können (VGr, 08.07.2009, SB.2008.00111, www.vgrzh.ch; StE 2010 B 97.11 Nr. 26).

Die relative Revisionsfrist von 90 Tagen beginnt zu laufen, sobald alle Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG (vgl. dazu E. 3) erfüllt sind. Dies setzt grundsätzlich voraus, dass sowohl der Erwerb des Ersatzobjekts stattgefunden hat als auch die Nutzung am Erwerbsobjekt aufgenommen wurde. Mit dem Eintritt derjenigen Voraussetzung, welche später erfüllt ist, beginnt die relative Revisionsfrist zu laufen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 282 StG).

c) Nach § 157 Abs. 1 StG ist das Revisionsbegehren schriftlich der Behörde einzureichen, die den Entscheid getroffen hat und muss gemäss Abs. 2 die genaue

Bezeichnung der einzelnen Revisionsgründe (lit. a) sowie einen Antrag, in welchem Umfang der frühere Entscheid aufzuheben und wie neu zu entscheiden sei (lit. b), enthalten. Beizulegen oder mindestens genau zu bezeichnen sind die Beweismittel für die Revisionsgründe sowie für die Behauptung, dass seit Entdeckung der Revisionsgründe noch nicht 90 Tage vergangen sind (§ 157 Abs. 3 StG).

2. a) Vorliegend veräusserten die Pflichtigen ihre Liegenschaft in D am ... 2009. Dafür wurde ihnen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 61'240.- auferlegt, welche rechtskräftig ist und bezahlt wurde. Am ... 2013 erwarben die Pflichtigen eine Stockwerkeinheit an der ...-Strasse in F. Am 7. April 2013 stellten sie das Gesuch um Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuer aufgrund einer Ersatzbeschaffung.

b) Nach der Veräusserung der Liegenschaft in D bezogen die Pflichtigen eine Mietwohnung an der ...strasse in G. Wann sie die Mietwohnung verliessen und in die Liegenschaft an der ...-Strasse in F einzogen, ist unbekannt. Aus den Akten ersichtlich ist, dass die Pflichtigen im Zeitpunkt ihres Revisionsgesuchs vom 7. April 2013 noch die Mietwohnung in G bewohnten. Mithin waren die Voraussetzungen für einen Steueraufschub aufgrund einer Ersatzbeschaffung im Zeitpunkt ihres Revisionsgesuchs (sowie im Zeitpunkt der Einsprache) nicht erfüllt, hatten sie doch die Stockwerkeinheit in F noch nicht bezogen. Richtigerweise hätte somit die Finanzkommission D auf das Revisionsgesuch mangels Gültigkeit gar nicht eintreten dürfen.

Ob die Pflichtigen durch die bezüglich des Beginns der Revisionsfrist falsche Auskunft der Gemeinde D sowie die materielle Behandlung des Revisionsgesuchs davon abgehalten wurden, das gleiche Gesuch nochmals innert laufender Frist zu stellen und sich diesbezüglich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen können, muss vorliegend indessen nicht erörtert werden. Das Gesuch um Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ist, wie nachfolgend ausgeführt, auch aus materiellen Überlegungen abzuweisen.

3. 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 Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990

und § 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 Zürich bzw. in der Schweiz verwendet wird.

b) Bei der Festlegung, welche Frist als "angemessen" zu betrachten ist, steht den Kantonen ein Freiraum offen (BGr, 7. Juni 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 1; vgl. auch ZBJV 2005, 714). Entsprechend dieser Möglichkeit ist im Kanton Zürich keine genaue Frist festgesetzt worden, sondern wird unter "angemessener" Frist im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG eine Frist von zwei Jahren im Sinne einer Unbedenklichkeitsfrist angesehen. Die Frist kann unter Umständen auch länger sein. Wesentlich ist hingegen, dass zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Dabei kommt der zeitlichen Abfolge der Handänderungen eine gewichtige Bedeutung zu, denn eine adäquate Kausalität ist regelmässig desto eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können (VGr, 19. November 1997 = ZStP 1998, 141; VGr, 28. August 1996, SR.96.00025; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 266 und N 280).

c) Die Tatsachen, welche den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der steuerauslösenden Handänderung und dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft belegen, sowie jene, die eine Unterbrechung der Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren zur Folge haben können, sind – zumal sie den Pflichtigen von der Steuer befreien – vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen kraft seiner Mitwirkungspflicht (§§ 133 und § 135 in Verbindung mit § 206 StG) hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substanziierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1976 Nr. 77, 1977 Nr. 60, 1978 Nr. 71 am Ende, 1981 Nr. 90). Als substanziiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuererhebung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekurskommission nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundla-

gen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1964 Nr. 68, 1973 Nr. 35, 1976 Nr. 26, 1980 Nr. 69). Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, S. 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so hat die Steuerprivilegierung zu unterbleiben (vgl. RB 1980 Nr. 72).

4. a) Die Pflichtigen führen aus, es sei im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft in D am ... 2009 klar gewesen, dass sie ohne Verzug ein neues Eigenheim kaufen würden. Damals hätten sie geplant, in einem Neubau der Eltern des Pflichtigen in H ein Eigenheim zu erwerben. Mit ein Grund für den Verkauf der Liegenschaft in D sei damals die berufliche Neuausrichtung der Pflichtigen als selbständige Naturheilpraktikerin gewesen, wofür sie einen zusätzlichen Raum, wenn möglich mit separatem Eingang, gebraucht habe. Deswegen sei als neues Objekt von Anfang an nur eine 5 ½-Zimmerwohnung mit zusätzlichem Praxisraum in Frage gekommen. Sie hätten schliesslich auf die Wohnung in H verzichten müssen, da sich eine Übernahme zu Baukosten als unmöglich erwiesen habe. Im gegenseitigen Einvernehmen mit den Eltern des Pflichtigen hätten sie somit die Reservationsvereinbarung vom 25. Oktober 2011 aufgelöst.

Am 28. November 2011 hätten die Pflichtigen sodann eine Wohnung in I gefunden, welche alle Kriterien (Grösse, separater Eingang) erfüllt habe. Sie hätten die Wohnung am 29. Dezember 2011 reserviert und eine Anzahlung von Fr. 50'000.- geleistet. Am 14. Februar 2012 habe die Bauherrschaft den Reservationsvertrag gekündigt und die Anzahlung zurückerstattet, da sie mit dem Plan der Pflichtigen, eine Gesundheitspraxis im Gebäude zu führen, nicht einverstanden gewesen sei.

Vor und nach der Reservation der Wohnung in I [namentlich am 22. August und am 8. November 2011] hätten die Pflichtigen das Steueramt D unter Darlegung der intensiven Suchbemühungen um Fristerstreckung für die Suche nach einer Ersatzliegenschaft gebeten. Die Antworten des Steueramts hätten sie in ihrer Meinung bestärkt, die Ersatzbeschaffung verlaufe innert angemessener Frist. Auf die Möglichkeit, dass aufgrund der langandauernden Suche eine Rückzahlung der Grundstückgewinnsteuer

hätte verweigert werden können, seien sie dagegen nie hingewiesen worden, was gegen Treu und Glauben verstosse.

Im Frühling 2010 sei die Pflichtige erkrankt, was zahlreiche Spitalaufenthalte und Therapien nötig gemacht habe. Dies habe die Suche erschwert. Bedingt durch die neue Lebenssituation sei ein zusätzliches, abgetrenntes Praxiszimmer keine Option mehr gewesen, denn es sollte für die Pflichtige nun eine Abgrenzung zum Berufsalltag erfolgen. Nunmehr habe eine 4.5-Zimmer-Wohnung gereicht. Im Februar 2013 hätten die Pflichtigen ein geeignetes Objekt an der ...-Strasse 16a in F gefunden und dieses reserviert. Der Kauf sei am ... 2013 erfolgt.

Obschon zwischen dem Verkauf der Liegenschaft in D und der Ersatzbeschaffung 3 Jahre und 5 Monate verstrichen seien, sei die für die Suche der Ersatzliegenschaft aufgewendete Zeit in Anbetracht der regen Suchbemühungen sowie der Tatsache, dass der Kauf einer Ersatzliegenschaft von Anfang an geplant gewesen sei, angemessen.

b) Die Finanzkommission der Gemeinde D vertritt den Standpunkt, für die Ausdehnung der Ersatzbeschaffungsfrist über die Regelfrist von 2 Jahren müssten gewichtige, nicht durch den Steuerpflichtigen beeinflusste Gründe vorliegen, welche es ihm verunmöglicht hätten, innert der Regelfrist ein Ersatzobjekt zu kaufen. Vorliegend sei unklar, ob es solche Gründe gebe bzw. um welche Gründe es sich handle. Da der Kauf der Stockwerkeinheit in F nicht innert angemessener Frist erfolgt sei, liege keine Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG vor. Sämtliche Gründe, die die Pflichtigen anführten, seien persönlicher Art: Die Ersatzbeschaffung sei durch die Notwendigkeit eines Praxisraums verzögert worden. Die Umstände im Zusammenhang mit der Reservation in H blieben auch nach Einreichen des Rekurses unklar; sie seien auf jeden Fall rein persönlicher Natur.

c) Die Pflichtigen bringen vor, sie hätten die Liegenschaft in D seinerzeit veräussert, um im geplanten Neubau der Eltern in H ein Eigenheim zu erwerben. Die Projektierung in H habe schon in der zweiten Jahreshälfte 2009 vorgelegen. Bei der Konzeptionierung der Attikawohnung hätten die Pflichtigen seit Beginn aktiv mitwirken können.

Angesichts der Aussage der Pflichtigen, die Liegenschaft in D sei zwecks Investition der Summe in den Bau in H (was allerdings aufgrund äusserer Umstände erst mit Reservationsvereinbarung vom 25. Oktober 2011 erfolgt sei) veräussert worden, überrascht es, dass sie in der Zeit zwischen dem 2. November 2009 und dem 28. November 2011 (die Reservationsvereinbarung für die Wohnung in H wurde zu einem nicht präzisierten Zeitpunkt zwischen dem 25. Oktober 2011 und dem 28. November 2011 aufgelöst) rege nach anderen Liegenschaften suchten. Indem sie zu diesem Umstand sowie zum Datum der Auflösung der Reservationsvereinbarung keine Erklärung liefern, kommen die Pflichtigen ihrer Substanziierungspflicht nur ungenügend nach.

Zum Grund, weswegen die Reservationsvereinbarung für die Wohnung in H aufgelöst wurde, machen die Pflichtigen teils widersprüchliche Aussagen. So ist dem Revisionsgesuch vom 7. April 2013 zu entnehmen: "Im Herbst 2011 haben wir uns für ein Projekt entschieden [...]. Die anschliessenden architektonischen Planungen entsprachen dann allerdings nicht unseren Vorstellungen, so dass wir uns mit der Bauherrschaft einigten, die Reservation aufzulösen." In späteren Eingaben wird behauptet, Grund der Auflösung sei der Druck von der Bank auf die Bauherrschaft gewesen, die Wohnung zu Marktpreisen (und nicht wie abgemacht zu Baukosten) zu vermieten. Belegt wurden weder die Auflösung der Reservationsvereinbarung selbst noch die Umstände, die dazu führten.

Das Vorgehen der Pflichtigen (insbesondere das kurze Bestehen der Reservationsvereinbarung sowie die rege Suche nach einer Liegenschaft selbst in der Zeit, als die Reservationsvereinbarung bestanden haben soll) und deren teilweise widersprüchlichen bzw. gänzlich fehlenden Erklärungen lassen Zweifel daran aufkommen, dass das Projekt in H je konkrete Gestalt annahm.

Letztlich kann diese Frage allerdings offen gelassen werden. Selbst wenn man der Schilderung der Pflichtigen vollumfänglich Glauben schenkt, so mutet es nicht überraschend an, dass ihr "Wunschobjekt" (5 ½-Zimmerwohnung mit zusätzlichem Praxisraum mit separatem Eingang) auf dem Wohnungsmarkt schwer zu finden war bzw. dass die Suche derart lange dauerte. So wurde die Reservationsvereinbarung in I gerade aufgrund der geplanten Naturheilpraxis gekündigt; die Wohnung, die die Pflichtigen nach Aufgabe des Praxisprojekts schliesslich erwarben, war bereits zu Beginn ihrer Suche auf dem Markt.

Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 lit. i StG ist, dass eine Ersatzbeschaffung stattfindet, dass also ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben Funktion erworben wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 264 StG). Zwar wird der Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung nicht vollständig verweigert, wenn die Liegenschaft teilweise auch für einen betrieblichen Zweck genutzt wird, sondern lediglich proportional gekürzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 329), jedoch entfällt eine Kausalität zwischen der Veräusserung der ersten selbstbewohnten Liegenschaft und der Ersatzliegenschaft, wenn die Suche nach einem betrieblich bzw. beruflich geeignetem Objekt ursächlich für die lange Dauer der Suche ist. Mit anderen Worten ist nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der Lebenserfahrung nicht davon auszugehen, dass die Anschaffung eines gleichwertigen Objekts mit der Liegenschaft in D derartige Schwierigkeiten mit sich gebracht hätte wie die Suche nach einer Wohnung mit separatem Praxiszimmer. Grund der zeitlichen Verzögerung war primär der Wunsch nach einem zusätzlichen Raum mit eigenem Eingang. Ist jedoch die lange Suchdauer von den beruflichen Vorstellungen der Pflichtigen abhängig, so entfällt der Kausalzusammenhang zwischen dem Verkauf der selbstbewohnten Liegenschaft in D und dem Kauf der selbstbewohnten Liegenschaft in F. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Pflichtigen schliesslich das ursprüngliche Projekt aufgeben mussten und eine Liegenschaft ohne abgetrennten Zusatzraum erwarben.

d) Da der Hauptgrund, welcher es den Pflichtigen verunmöglichte, ein Ersatzobjekt innert Normfrist von 2 Jahren zu finden, in den beruflichen Vorstellungen der Pflichtigen lag, ist der Kausalzusammenhang zwischen dem Verkauf und der vermeintlichen Ersatzbeschaffung unterbrochen. Dass die gesundheitlichen Probleme der Pflichtigen die Suche tatsächlich noch erschwerten wird nicht angezweifelt, vermag allerdings an der rechtlichen Würdigung nichts zu ändern.

5. Schliesslich berufen sich die Pflichtigen auf Treu und Glauben, indem sie sinngemäss geltend machen, die Schreiben des Steueramts D hätten ihnen die Vorstellung vermittelt, ihr Vorgehen erfülle die Voraussetzungen für einen Steueraufschub aufgrund einer Ersatzbeschaffung. Inwiefern das Steueramt D den Pflichtigen irgendwelche Zusicherung gemacht haben sollte, ist nicht ersichtlich. Im Gegenteil wurden sie im Schreiben der Gemeinde D vom 22. August 2011 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Frist von zwei Jahren in der Rechtsprechung – Einzelfallgerechtigkeit

vorbehalten – als angemessen erscheine. Im zweiten Schreiben, welches vom 8. November 2011 datiert, machte die Gemeinde D gar keine Aussagen betreffend die Erfolgsaussichten der Pflichtigen, sondern wies sie zu Recht darauf hin, dass eine abschliessende Beurteilung ihres Gesuchs nur aufgrund der konkreten Umstände und der eingereichten Unterlagen erfolgen könne. Auch ist nicht ersichtlich, inwiefern die Pflichtigen im Vertrauen auf allfällige Aussagen der Gemeinde nachteilige Dispositionen getroffen hätten.

6. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Gemeinde D ist mangels besonderen Aufwands keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]