



Entscheid

23. Juli 2013

Mitwirkend:

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

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch C,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Kommission für die Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Am ... Mai 2007 veräusserten A und B (nachfolgend die Pflichtigen) die 4 ½-Zimmereigentumswohnung GBBL ... (285/1000 Miteigentum an GBBL ..., Kat.Nr. ..., Wohnhaus an der ...strasse 1, D) sowie 2 Autoeinstellplätze (GBBL ... und ... [je 1/9 Miteigentum an GBBL ..., 63/1000 Miteigentum an GBBL ...]) zum Preis von Fr. 2'050'000.- an E. Bereits am ... Dezember 2003 hatten die Pflichtigen die Liegenschaft GBBL ... (Kat.Nr. ..., 1690 m2 Land, ..., D) erworben. In der Folge erstellten sie auf dem neu erworbenen Grundstück ein Mehrfamilienhaus mit 5 Eigentumswohnungen, von denen sie 3 Wohnungen an Dritterwerber veräusserten und 2 Wohnungen (GBBL ... [180/1000 Miteigentum an GBBL ... mit Sonderrecht an der 3 ½-Zimmerwohnung in der 1. Etage], GBBL ... [183/1000 Miteigentum an GBBL ... mit Sonderrecht an der 3 ½-Zimmerwohnung in der 4. Etage], GBBL ... - ... [je 1/12 Miteigentum an GBBL ..., 120/1000 Miteigentum an GBBL ...]) ab Januar 2007 selber bewohnten.

Mit Bezug auf den Verkauf der Eigentumswohnung an der ...strasse in D gewährte die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde D am 12. April 2010, ausgehend von einem Grundstücksgewinn von Fr. 467'506.-, einen vollständigen Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

B. Am ... Dezember 2011 übertrugen die Pflichtigen das Eigentum an den Stockwerkeinheiten der Liegenschaft "..., D" (Ersatzobjekt) auf die gemeinsame Tochter und behielten sich ein lebenslanges Nutzniessungsrecht vor.

Mit Beschluss vom 17. September 2012 widerrief die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde D den Steueraufschub und auferlegte den Pflichtigen, ausgehend von einem steuerbaren Gewinn von Fr. 467'500.-, eine Grundstücksgewinnsteuer (Nachsteuer) in Höhe von Fr. 167'580.-.

C. Am 15. Oktober 2012 liessen die Pflichtigen Einsprache gegen diesen Entscheid erheben und beantragen, es sei auf die Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer zu verzichten. Am 10. Dezember 2012 wies die Kommission die Einsprache ab

D. Am 14. Januar 2013 liessen die Pflichtigen Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid erheben und den Antrag erneuern, welchen sie bereits im Einspracheverfahren gestellt hatten. Zudem beantragten sie eine Sistierung bis zur rechtskräftigen Erledigung im Verfahren der Stadt Zürich gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (VGr, 14. März 2012, SB.2011.00154).

Zur Begründung dieser Anträge brachte der Vertreter vor, das Verwaltungsgericht habe im erwähnten Entscheid eine Praxisänderung eingeleitet, indem es entschieden habe, dass die 5-Jahres-Regel im Fall der Kaskadenersatzbeschaffung nicht mehr als objektivierte Sperrfrist gehandhabt werde, sondern in Fällen des Rechtsmissbrauchs vorbehalten bleibe. Nach richtiger Auffassung sei das Urteil auch auf die unentgeltliche Übertragung des Eigentums an eine Drittperson anwendbar. Zudem sei denkbar, dass das Bundesgericht die 5-Jahres-Regel als harmonisierungswidrig einstufen werde, denn diese Regel sei nicht mit Art 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) vereinbar. Die Rekursgegnerin verkenne, dass nur eine entgeltliche Weiterveräusserung der Ersatzliegenschaft Anlass für eine Nachbesteuerung sein könne, weil bei einer späteren Umnutzung oder unentgeltlichen Veräusserung kein Nachsteuergrund bestehe. Nach dem Konzept von Art. 12 StHG sei bei der Weiterveräusserung der Ersatzliegenschaft der gesamte aufgeschobene Gewinn zusammen mit dem auf der Ersatzliegenschaft erzielten Gewinn gesamthaft zu erfassen. Zuständig zur Besteuerung des gesamten Gewinns sei die Gemeinde, in welcher die Ersatzliegenschaft liege. Werde die Ersatzliegenschaft unentgeltlich übertragen, so könne mangels eines Erlöses kein Gewinn und damit auch keine Steuer entstehen. Das Nachbesteuerungsrecht der Gemeinde am Ort der ersetzten Liegenschaft könne nur aufleben, wenn die Ersatzbeschaffung fingiert, ungültig oder – in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts – rechtsmissbräuchlich sei. Die von der Rekursgegnerin angewendete 5-Jahresregel habe keine gesetzliche Grundlage und stehe im Widerspruch mit übergeordnetem Bundesrecht. Gemäss § 41 StG werde eine ergänzende Vermögenssteuer erhoben, wenn ein Grundstück, welches zum Ertragswert besteuert worden sei, ganz oder teilweise veräussert oder der bisherigen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung entfremdet werde. Ein solches gesetzliches Nachbesteuerungsrecht bei einer Umnutzung oder Zweckentfremdung gebe es im Grundsteuerrecht gerade nicht, weshalb die Umnutzung, die Zweckentfremdung und auch die unentgeltliche Handänderung keine Steuertatbestände sein könnten.

In der Rekursantwort vom 18. Februar 2013 beantragte die Gemeinde D die Abweisung des Rechtsmittels.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Mit Urteil vom 2. November 2012 (BGr, 2C_460/2012, 2. November 2012, www.bger.ch) trat das Bundesgericht auf die Beschwerde nicht ein, welche die Gemeinde Uetikon am See gegen den Rückweisungsentscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 14. März 2012 (VGr, SB.2011.00154, www.vgr.zh.ch) erhoben hatte. Der Entscheid, welchen das Steuerrekursgericht im zweiten Rechtsgang fällte, wurde nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist rechtskräftig. Es liegt demgemäss kein Bundesgerichtsurteil vor, in welchem sich das Bundesgericht materiell zur Streitsache, insbesondere zur Frage der Kaskadenersatzbeschaffung geäußert hätte. Daher ist vorliegend, entgegen dem diesbezüglichen Antrag der Pflichtigen, kein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen.

2. 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 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.

Wird das 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 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 Grundstücksgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 19. November 2001 [§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG; 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 290 und 296).

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) Die schenkungsweise Übertragung des Eigentums an einer selbstbewohnten Liegenschaft ist nicht steuerbar und führt wiederum zu einem Steueraufschub (§ 216 Abs. 3 lit. a StG), weshalb insofern keine Veranlassung besteht, auf die gewährte Steuerprivilegierung im Nachsteuerverfahren zurückzukommen. Indessen werden vorliegend die beiden Ersatzobjekte nicht von der beschenkten Tochter der Pflichtigen, sondern nach wie vor von diesen selber bewohnt, so dass dennoch eine Nutzungsänderung im Sinn von Ziffer 20 des Rundschreibens der Finanzdirektion vorliegt (Richner, Ersatzbeschaffung, ZStP 2011, 5, FN 153).

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 an den Ersatzobjekten nicht als Erwerb eines weiteren Ersatzobjekts qualifiziert werden.

Nachdem die Pflichtigen, wie in lit. A der Prozessgeschichte dargelegt, die Ersatzobjekte ab Januar 2007 bewohnt hatten, veräusserten sie das ersetzte Objekt am 9. Mai 2007, worauf sie das Eigentum an den Ersatzobjekten am 12. Dezember 2011 auf ihre Tochter übertrugen. Zwischen der Veräusserung des ersetzten Objekts und der Handänderung an den Ersatzobjekten liegt somit eine Zeitdauer von unter 5 Jahren. Selbst wenn man für den Beginn des Fristenlaufs auf die Aufnahme

der Wohnnutzung im Januar 2007 abstellen würde (vgl. Richner, Ersatzbeschaffung, ZStP 2011, 7; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 289), wäre die Frist von 5 Jahren unterschritten.

Aus diesen Gründen wendete die Rekursgegnerin Ziffer 20 des Rundschreibens der Finanzdirektion korrekt an, als sie den gewährten Steueraufschub im Nachsteuerverfahren widerrief und die Grundstückgewinnsteuer nachveranlagte. Es stellt sich indessen die Frage, ob sich Ziffer 20 des Rundschreibens als gesetzeskonform erweist.

c) Beim fraglichen Rundschreiben handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, d.h. um die Dienstanweisung einer Behörde (hier der Finanzdirektion), mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blosse Verwaltungsverordnung statuiert das Rundschreiben keine Rechte und Pflichten der Privaten und sind sie keine Rechtsquellen des Verwaltungsrechts (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz 123 ff. mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes nicht an das Rundschreiben gebunden, sondern prüft allein, ob der Entscheidung der Gemeinde (hier: Aufhebung des Steueraufschubs) mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Es berücksichtigt das Rundschreiben bei seiner Entscheidung allerdings, soweit dieses eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgeblichen Bestimmung zulässt, weil sie nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19 E. 5b/bb S. 25, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200 E. 5.1.2 S. 203 f.).

Mit Entscheid vom 16. Mai 2007 erkannte das Verwaltungsgericht, dass die Mindestaufenthaltsdauer von 5 Jahren im Ersatzobjekt bei der Handänderungssteuer, welche nicht der Steuerharmonisierung unterliegt, gesetzmässig sei (VGr, 16. Mai 2007, SB.2007.00002 = ZStB 2007, 235).

Der Verwaltungsgerichtsentscheid vom 14. März 2012, auf welchen sich die Pflichtigen 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, wel-

cher dem Verwaltungsgerichtsentscheid zugrunde lag. Vorliegend erwarben die Pflichtigen gerade kein zweites Ersatzobjekt, nachdem sie das Eigentum am ersten Ersatzobjekt auf ihre Tochter übertragen hatten. Es besteht daher kein Anlass, den Steuerzuschub nur im Fall des Rechtsmissbrauchs zu verweigern. Zwar werden vorliegend die beiden Ersatzobjekte nicht von der beschenkten Tochter der Pflichtigen, sondern nach wie vor von diesen selber bewohnt. Wenn die zürcherische Praxis bei einer solchen Konstellation dennoch eine Nutzungsänderung annimmt, welche einem Steuerzuschub entgegensteht (Richner, Ersatzbeschaffung, ZStP 2011, 5, FN 153), so ist diese Regelung folgerichtig. Die Tochter erwarb ja nur das nackte Eigentum an den Ersatzgrundstücken, während das Recht zur Nutzung bei den nutzniessungsberechtigten Pflichtigen verblieb.

Es ist einzuräumen, dass die Mindestaufenthaltsdauer im Ersatzobjekt nicht notwendig wäre (und zu einem administrativen Mehraufwand führt, da sich nach der Handänderung am Ersatzobjekt nun zwei Gemeinden mit dem Sachverhalt beschäftigen müssen), im Kontext der Steuerharmonisierung aber nicht harmonisierungswidrig ist (Richner, Ersatzbeschaffung, ZStP 2011, 3; vgl. auch Rolf Benz, Fortschritte und Rückschritte bei der Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum, in: ZSIS 06/2009, 9). Immerhin ist zu bedenken, dass das Gesetz bei der Privilegierung der Ersatzbeschaffung nicht bloss von einer vorübergehenden Investition des Gewinns aus der Veräusserung des ursprünglichen Objekts, sondern von einer dauernden Reinvestition dieses Gewinns ausgeht. Daher ist es sachgerecht und mit der Gesetzeslage im Einklang, im Sinn eines Tatbeweises eine Selbstnutzung beim Ersatzobjekt für einen längeren Zeitraum zu verlangen.

Zu Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG besteht eine reiche bundesgerichtliche Praxis. Ihr zufolge bleibt den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Grundstückgewinns lediglich ein beschränkter Gestaltungsraum (BGr, 19. Dezember 2012, 2C_337/2012, E. 2.3, www.bger.ch). Immerhin dürfte im innerkantonalen Bereich den Kantonen ein grösserer Gestaltungsfreiraum zukommen. Es ist nicht anzunehmen, dass das Bundesgericht die vom Kanton Zürich geforderte Mindestaufenthaltsdauer von 5 Jahren als harmonisierungswidrig einstufen würde. Im erwähnten Urteil (BGr, 19. Dezember 2012, 2C_337/2012, E. 3.5) erwog das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Abgrenzung der Besteuerungskompetenz zwischen dem Wegzugs- und dem Zuzugskanton, dass, angesichts der Häufigkeit von 5-Jahresfristen im Steuerrecht, dem Wegzugskanton bei einer Nutzungs- oder Besitzesdauer bis 5 Jahren ein

Besteuerungsrecht eingeräumt werden könnte. Da das Gericht die Frage für den Entscheid nicht beantworten musste, liess es sie offen. Immerhin kann aus den Erwägungen abgeleitet werden, dass das Bundesgericht eine solche Lösung wohl favorisieren würde.

Die Frist von 5 Jahren und nicht zuletzt auch die Nutzungsänderung fanden auch Eingang in den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft, Art. 12 Abs. 3 bis lit. b StHG, Mehrheitsantrag, BBl 2010, 2616; Parlamentarische Initiative Ersatzbeschaffung von Wohneigentum, Förderung der beruflichen Mobilität, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 19. Januar 2010, BBl 2010, 2585 ff, insbes. 2597; vgl. auch Bastien Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, 2011, S. 247 f.). Wenngleich der Gesetzentwurf letztlich vor dem Ständerat scheiterte, so lässt sich dennoch eine Tendenz zur Einführung der 5-Jahresregel erkennen. Nach Vorschlag der Schweizerischen Steuerkonferenz dürfte die interkantonale Abgrenzung der Besteuerungskompetenzen nach Vorbild der Zürcher Praxis wie folgt geregelt werden (Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, 2011, Art. 134 N 31):

- Auf den aufgeschobenen Gewinn soll zurückgekommen werden können, wenn das Ersatzgrundstück innert einer Frist von 5 Jahren veräussert oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt wird.
- Nach Ablauf dieser Frist ist der aufgeschobene Grundstücksgewinn in die Ermittlung des Gewinns aus der Veräusserung des Ersatzgrundstücks einzubeziehen.

3. a) Aus diesen Gründen erweist sich Ziffer 20 des Rundschreibens der Finanzdirektion als mit Art. 12 Abs. 3 lit e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i StG vereinbar. Der Rekurs ist demgemäss abzuweisen.

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Auf die Zusprechung einer Prozessentschädigung

wird mangels besonderen Aufwands der Rekursgegnerin für das Rekursverfahren verzichtet (§ 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.

[...]