



Entscheid

28. Oktober 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) waren vom 1979 bis 1999 Eigentümer des selbstbewohnten Einfamilienhauses ... in E (Kat.Nr. ...). Die Grundstücksgewinnsteuer auf dem Gewinn von Fr. 263'881.- wurde aufgeschoben, weil die Pflichtigen den Erlös von Fr. 870'000.- vollumfänglich zum Erwerb eines Zweifamilienhauses ... in D (Kat.Nr. ...) verwendeten. Der Erwerb der entsprechend zu überbauenden Landparzelle mit Anlagekosten von Fr. 1'486'288.- (für die selbst bewohnte 7-Zimmerwohnung) und Fr. 683'694.- (für die vom erwachsenen Sohn bewohnte 3 ½-Zimmer-Einliegerwohnung [nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens]) erfolgte am 1998. In der Folge nutzten die Pflichtigen die 7-Zimmerwohnung bis zum Bezug einer weiteren Ersatzliegenschaft ... in F im Mai 2012 selbst.

Nach Begründung von Stockwerkeigentum veräusserten die Pflichtigen am 2012 320/1000 Miteigentum an der Liegenschaft ... in D mit Sonderrecht an der 3 ½-Zimmer-Einliegerwohnung zum Preis von Fr. 950'000.- an ihren Sohn G und dessen Lebenspartnerin H. Die selbstbewohnte 7-Zimmer-Wohnung veräusserten sie am 2012 zum Preis von Fr. 2'200'000.- an die Ehegatten I. Den Erlös für das letztere Objekt verwendeten sie zum Erwerb einer weiteren Ersatzliegenschaft ... in F. Die Handänderung erfolgte am 2012. Gemäss Aufstellung vom Oktober 2012 betragen die Anlagekosten Fr. 1'437'104.-.

Mit Veranlagungsentscheid vom 28. Mai 2013 auferlegte der Finanzausschuss der Gemeinde D den Veräusserern zufolge Verkauf der selbstbewohnten 7-Zimmer-Wohnung eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 195'164.80 bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 713'700.-, wobei die Besitzesdauer – berechnet ab Erwerb des Ersatzobjekts ... in D – auf 13 Jahre bemessen wurde. Zudem wurde im Entscheid vermerkt, dass der Steueraufschub aus dem Verkauf der Liegenschaft ... in E fortbestehe.

B. Die u.a. gegen den Einspracheentscheid betreffend die Handänderung an die Ehegatten I (GR-Nr. .../...) erhobene Einsprache wies der Finanzausschuss der Gemeinde D mit Entscheid vom 9. September 2014 ab.

C. Mit Rekurs vom 13. Oktober 2014 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, den oben genannten Einspracheentscheid aufzuheben und anstelle des berücksichtigten Besitzesdauerabzugs von 29% (13 Jahre Besitzesdauer) die volle/anteilige Entlastung von 50% und 29% gemäss der Aargauer Steuerpraxis zu gewähren. Dementsprechend sei die Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 195'164.80 auf Fr. 159'318.- herabzusetzen. Weiter sei ihnen das rechtliche Gehör hinsichtlich der Anwendung des proportionalen Besitzesdauerabzugs nach Aargauer Steuerpraxis zu gewähren und die Schlussabrechnung (Verrechnung des Depositums) entsprechend anzupassen.

In der Rekursantwort vom 2. Dezember 2014 schloss der Finanzausschuss der Gemeinde D auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Der verfahrensrechtliche Antrag, den Pflichtigen das rechtliche Gehör hinsichtlich der Aargauer Steuerpraxis betreffend Berechnung des Besitzesdauerabzugs bei mehrstufigen Ersatzbeschaffungen zu gewähren, stösst ins Leere, da die Pflichtigen die Aargauer Regelung selbst ins Verfahren eingebracht haben. Bei dieser Sachlage erübrigt sich eine Anhörung der Pflichtigen zu diesem Thema. Im Übrigen wies der Einspracheentscheid hinsichtlich der Ablehnung der Aargauer Praxis eine knappe, aber genügende Begründung auf. Die fehlende Begründung im Veranlagungsentscheid wurde im Einspracheverfahren geheilt. Dementsprechend waren die Pflichtigen in der Lage, sich mit sachbezogenen Argumenten gegen die anderslautende Begründung im Einspracheentscheid zur Wehr zu setzen. Ob sich die Begründung der Rekursgegnerin als richtig erweist, ist unter dem Aspekt der Wahrung des rechtlichen Gehörs unmassgeblich.

2. Für Steuerbezugsfragen (Schlussabrechnung, Verzinsung des Depots etc.) ist das Steuerrekursgericht sachlich nicht zuständig. Hierfür ist erstinstanzlich allein das Gemeindesteuernamt zuständig (§ 46 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 i.V.m. § 206 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Somit ist auf den Antrag der Pflichtigen, die Schlussabrechnung entsprechend dem Ausgang des Verfahrens anzupassen, nicht einzutreten.

3. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

a) Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) 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 verwendet wird. Bei einer bloss teilweisen Reinvestition des Erlöses ist der Steueraufschub anteilmässig zu gewähren. Der Umfang des Steueraufschubs ist dabei nach der so genannten absoluten Methode zu ermitteln (BGE 130 II 202). Nach dieser Methode wird der bei der Veräusserung erzielte Grundstückgewinn soweit nicht besteuert, als der Gewinn ganz oder teilweise reinvestiert wird. Dabei erfolgt die steuerlich privilegierte Reinvestition vorab aus den freigewordenen Anlagekosten des ersetzten Objekts. Der aufgeschobene Grundstückgewinn entspricht der Differenz zwischen den bisherigen Anlagekosten und den höheren Reinvestitionskosten. Liegen die Reinvestitionskosten unter den Anlagekosten des ersetzten Objekts, kann kein Steueraufschub gewährt werden.

b) Gemäss § 225 Abs. 3 StG wird die gemäss § 225 Abs. 1 StG berechnete Grundstückgewinnsteuer bei einer Besitzesdauer über 5 Jahren gestaffelt – je nach Anzahl der vollen Jahre – zwischen 5% und 50% ermässigt. Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (§ 219 Abs. 2 StG). Alle Handänderungen, die früher zu einem Steueraufschub im Sinn von § 216 Abs. 3 StG geführt haben, fallen als massgebende "letzte Handänderung" ausser Betracht (§ 219 Abs. 3 und 4 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 219 N 39). Bei Ersatzbeschaffungen gemäss

§ 216 Abs. 3 StG ist somit auf den Erwerb der bei dieser Handänderung veräusserten Grundstücke abzustellen (§ 219 Abs. 4 StG). Die Handänderung, bei welcher das Ersatzobjekt erworben wurde, wird als nicht geschehen betrachtet (Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil II], ZStP 2010, 283). Eine geteilte Anrechnung der Besitzesdauer findet aufgrund dieser gesetzlichen Regelung nicht statt.

4. Vorliegend ist streitig, welches die massgebende Besitzesdauer ist, nachdem die Pflichtigen die Liegenschaft in D am 1998 in steuerprivilegierter Weise als Ersatz für ihren am 1979 erworbenen und am 1999 veräusserten Altbesitz in E erworben haben.

a) Die Rekursgegnerin vertritt die Auffassung, dass die Besitzesdauer für die Liegenschaft in D auf 13 volle Jahre (... .. 1998 bis 2012) zu bemessen sei. Sie stützt sich dabei auf das Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 31. März 2014 (ZStB Nr. 37/461; Rundschreiben). Zudem beruft sie sich auf eine interne, nicht publizierte Regelung des Verbands der Gemeindesteuerämter des Kantons Zürich (VGS) vom 2. Juli 2014. Diese halte im Musterfall Nr. 19, welcher der vorliegenden Konstellation entspreche, fest, dass sich die Bemessung der Besitzesdauer von 13 Jahren im vorliegenden Fall als richtig erweise.

b) Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin ist jedoch im erwähnten Rundschreiben keine Bestimmung zu finden, die vorschreibt, dass bei Veräusserung eines Ersatzobjekts nach Ablauf von fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (mit Steueraufschub) bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer für das Ersatzobjekt die Besitzesdauer ohne Anrechnung der Besitzesdauer des ursprünglichen Grundstücks zu bemessen sei. Im Gegenteil sieht das Rundschreiben beim Verkauf des Ersatzobjekts nach fünf Jahren – im Einklang mit der gesetzlichen Regelung – vor, dass die Besitzesdauer in Anwendung von § 219 Abs. 4 StG, d. h. vom Erwerb des ursprünglichen Grundstücks an bis zum Verkauf des Ersatzobjekts zu ermitteln sei (Rz 26 und 27). Das ursprüngliche und das Ersatzgrundstück werden quasi als eine Einheit betrachtet. Es verhält sich also nicht so wie bei der Veräusserung von zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Grundstücken, bei wel-

chem die Teilgewinne zunächst gemäss § 223 StG je gesondert zu ermitteln sind, hernach die Grundstücksgewinnsteuer nach § 225 Abs. 1 StG vom Gesamtgewinn zu berechnen ist und diese nach Massgabe der Teilgewinne auf die einzelnen Grundstücke aufzuteilen ist und schliesslich von diesen Bruttosteuerbeiträgen – je nach Besitzesdauer der einzelnen Grundstücke – die entsprechende Ermässigung (bzw. der Zuschlag) abzuziehen resp. hinzuzurechnen ist (Richner, 290 f.). Diese Regelung gilt aufgrund der allgemeinen Regel von § 219 Abs. 4 StG auch in Fällen, bei welchen anlässlich des Erwerbs des Ersatzgrundstücks infolge teilweiser Erlösverwendung nur ein teilweiser Steueraufschub gewährt wurde (Richner, 300). Für den seinerzeit besteuerten Teilgewinn auf dem ursprünglichen Eigenheim bemisst sich die Besitzesdauer nach Massgabe der effektiven Eigentumsdauer. Für den aufgeschobenen Gewinn, der – ohne erneute Ersatzbeschaffung – von den Anlagekosten des Ersatzobjekts abzuziehen ist, bemisst sich die Besitzesdauer vom Erwerb des ursprünglichen Eigenheims bis zur Veräusserung des Ersatzobjekts.

Anders verhält es sich nach Zürcher Praxis bei Ersatzgrundstücken, die innert fünf Jahren seit Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert werden, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet. In diesem Fall wird die Grundstücksgewinnsteuer berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre. Der aufgeschobene Grundstücksgewinn wird von der Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks im Nachsteuerverfahren nachveranlagt (Rundschreiben, Rz 22 ff. für innerkantonale Ersatzgrundstücke, Rz 29 ff. für ausserkantonale Ersatzgrundstücke). Weil der Steueraufschub als aufgehoben betrachtet wird, ermittelt die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks, soweit im Kanton Zürich gelegen, einzig den Gewinn auf dem Ersatzgrundstück, wobei für die Bemessung der Besitzesdauer einzig auf den Erwerb und die Veräusserung des Ersatzgrundstücks abgestellt wird (siehe Beispiele in Rz 23 und 24). Falls sich die Rekursgegnerin auf diese Regelung bezieht, kommt diese im vorliegenden Fall aber nicht zum Zug, weil das Ersatzgrundstück in D nicht innert fünf Jahren, sondern erst nach Ablauf von 13 Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück in E veräussert worden ist.

Folgedessen ist die Besitzesdauer im vorliegenden Fall, weil das Ersatzobjekt nach Ablauf von fünf Jahren veräussert wurde, in Anwendung von § 219 Abs. 2 und 4 StG zu ermitteln (Rz 26). Weil die Grundstücksgewinnsteuer bei der Veräusserung des ursprünglichen Eigenheims in E aufgeschoben wurde und aufgrund erneuter Ersatzbeschaffung in F aufgeschoben bleibt, gilt als letzte massgebende Handänderung der

Erwerb der Liegenschaft ... in E vom 1979. Diese Regelung wurde im erwähnten Rundschreiben korrekturlos übernommen (Rz 27). Zwar bezieht sich das dort aufgeführte Berechnungsbeispiel auf eine Veräusserung des Ersatzobjekts ohne erneute Ersatzbeschaffung. Die gesetzliche Regelung, dass alle Handänderungen, die zu einem Steueraufschub i.S. von § 216 Abs. 3 StG als massgebende letzte Handänderung i.S. von § 219 Abs. 2 StG ausser Betracht fallen, gilt jedoch auch bei mehrfachen Ersatzbeschaffungen, wobei nach der neueren Rechtsprechung auch kurzfristige Kaskadenersatzbeschaffungen steuerlich privilegiert sind, sofern sie nicht rechtsmissbräuchlich erfolgen (VGr, 14. März 2012, SB.2011.00154, www.vgrzh.ch). Zudem findet diese Regelung auch Anwendung, wenn die steuerpflichtige Person nacheinander verschiedenartige Steueraufschubstatbestände verwirklicht.

c) Dem Vorstandsbeschluss des Verbands der Gemeindesteuerämter (VGS) vom 2. Juli 2014 und dem damit erlassenen Merkblatt, das die Anwendung von Spezialfällen regelt, kommt keine verbindliche Wirkung zu, weil es sich hierbei nicht um eine Regelung auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe, sondern um die Empfehlung eines privatrechtlich organisierten Vereins handelt. Diese richtet sich einzig an seine Mitglieder (Gemeindesteuerämter) und ist nirgendwo publiziert. Zwar steht einer Anwendung dieser Verbandsempfehlungen nichts im Weg, sofern sie eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis zu einer auslegungsbedürftigen gesetzlichen Bestimmung sicherstellen. Im vorliegenden Fall ist jedoch die gesetzliche Regelung von § 219 Abs. 4 StG in Verbindung mit Abs. 2 StG, welche die massgebende Besitzesdauer bei der Veräusserung eines Ersatzobjekts definiert, derart klar, dass sich eine Nichtanwendung dieser gesetzlichen Regelung im vorliegenden Fall als gesetzwidrig erweist. Die Pflichtigen haben das ursprüngliche Eigenheim in E und das Ersatzobjekt in D (7-Zimmerwohnung) immer selbst bewohnt, so dass beim Erwerb des letzteren Objekts infolge vollständiger Erlösverwendung zu Recht ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung gewährt wurde. Folgerichtig muss beim Verkauf des Ersatzobjekts aufgrund der gesetzlichen Regel von § 219 Abs. 2 und 4 StG die Besitzesdauer der Liegenschaft ... in E mitberücksichtigt werden. Es kann für die Bemessung der Besitzesdauer bei der Veräusserung des Ersatzobjekts in D nicht darauf ankommen, ob die Pflichtigen erneut eine Ersatzbeschaffung getätigt haben bzw. ob im Falle einer erneuten Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Erlösverwendung die Voraussetzungen für einen erneuten Steueraufschub gegeben sind. Die Nichtberücksichtigung der Besitzesdauer der ursprünglichen Liegenschaft in E erweist sich somit als gesetzwidrig.

d) Zu prüfen bleibt, ob gemäss dem Antrag der Pflichtigen beim Verkauf des Ersatzobjekts eine geteilte Berechnung der Besitzesdauer nach Aargauer Steuerpraxis vorzunehmen sei.

aa) Das Aargauer Steuergesetz sieht für den Fall, dass das veräusserte Ersatzgrundstück aufgrund einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben worden ist, vor, dass die Besitzdauer ab der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer oder gleichartige ausserkantonale Steuer) berechnet wird (§ 110 Abs. 2 Satz 1 StG AG). Erfolgte der Erwerb durch Ersatzbeschaffung nur teilweise mit reinvestierten Mitteln, wird die längere Besitzdauer anteilmässig in der Höhe dieser reinvestierten Mittel angerechnet in (§ 110 Abs. 2 Satz 2 StG AG). Eine geteilte Berechnung der Besitzesdauer kennen auch die Steuergesetze der Kantone Bern (Art. 144 Abs. 3 StG BE) und Schwyz (§ 121 Abs. 3 StG SZ). Andere Kantone (z.B. Freiburg und Graubünden) sehen eine geteilte Berechnung der Besitzesdauer ohne gesetzliche Grundlage vor. Wiederum andere Kantone (u.a. SG, LU, SH, SO) bemessen die Besitzesdauer wie der Kanton Zürich von der letzten steuerbaren Handänderung an bis zum Verkauf des Ersatzobjekts (Art. 141 Abs. 3 StG SG, § 24 Abs. 3 GGStG LU, Art. 119 Abs. 3 und 4 StG SH, § 51 Abs. 3 StG SO). Das Steuerharmonisierungsgesetz macht den Kantonen hinsichtlich der Bemessung der Besitzesdauer keine Vorgaben, so dass den Kantonen diesbezüglich ein grosser Gestaltungsspielraum verbleibt.

bb) Für eine geteilte Berechnung der Besitzesdauer sprechen gute Gründe, da der Steueraufschub nur hinsichtlich der aufgeschobenen Gewinne aus vorangehenden Veräusserungen Wirkung entfaltet und bei Ersatzbeschaffungen häufig in grössere und teurere Objekte reinvestiert wird, bei deren Verkauf unterschiedlich hohe Gewinne anfallen. Mit der geteilten Berechnung der Besitzesdauer kann sichergestellt werden, dass später erzielte Teilgewinne (Erlös abzüglich die um den aufgeschobenen Gewinn gekürzten Anlagekosten) aus der Veräusserung von Ersatzobjekten höher besteuert werden, indem bezüglich der auf den Ersatzliegenschaften erzielten Teilgewinnen der Besitzesdauerabzug erst vom Zeitpunkt ihres Erwerbs an gewährt wird.

cc) Wie erwähnt (E. 3b) sieht jedoch das zürcherische Steuergesetz bei der Veräusserung eines Eigenheims nach Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung zulässigerweise keine geteilte Berechnung der Besitzesdauer vor, obwohl ihm die Problematik bekannt sein musste, dass bei der mehrfachen Veräusserung von Liegenschaf-

ten üblicherweise Gewinne anfallen, die unter Umständen nicht bei der Erstliegenschaft, sondern erst bei der Veräusserung von Ersatzobjekten erzielt werden. Vor diesem Hintergrund kann nicht angenommen werden, der Gesetzgeber habe eine sich unvermeidlich stellende Frage nicht beantwortet, welche (echte) Lücke vom Richter in analoger Anwendung von Art. 1 Abs. 2 ZGB zu schliessen wäre (Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. A, Nr. 23 B. Ia). Der Gesetzgeber hat hinsichtlich der Berechnung der Besitzesdauer bei der Veräusserung von Ersatzobjekten (nach Steueraufschub) vielmehr eine Regelung getroffen, die jedoch im vorliegenden Fall nicht restlos zu befriedigen vermag, da bei der Veräusserung des Ersatzobjekts in D ein hoher Gewinn erzielt wurde und die Gewährung der längeren Besitzesdauer (ab Erwerb der Erstliegenschaft) den wirklichen Verhältnissen nicht vollumfänglich gerecht wird. Unter diesen Umständen spricht man von einer so genannten unechten Lücke, deren Ausfüllung dem Richter versagt ist (Imboden/Rhinow, Nr. 23 B. Ib). Damit besteht kein Grund, entgegen dem Wortlaut des Gesetzes die Besitzesdauer nach der Aargauer Steuerpraxis zu berechnen.

5. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist der Rekurs im Sinn der Erwägungen gutzuheissen und die Grundstücksgewinnsteuer gemäss folgender Berechnung von Fr. 195'165.- auf Fr. 137'440.- herabzusetzen.

Anlagekosten		
Erwerbspreisanteil vom ...1998	432'480	
Baukosten-Anteil	993'013	
wertvermehrende Aufwendungen	18'532	
Mäklerprovision beim Verkauf	30'000	
Insertionskosten	3'218	
Handänderungskosten beim Erwerb	5'104	
Handänderungskosten beim Verkauf	<u>3'941</u>	
Gesamte Anlagekosten		1'486'288
Erlös		<u>2'200'000</u>
Grundstückgewinn		713'712
Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung bei nur teilweiser Erlösverwendung:		
Ersatzbeschaffungskosten (Reinvestierte Kosten)	1'437'104	
./. Gesamte Anlagekosten	Übertrag von oben	<u>1'486'288</u>

Aufgeschobener Grundstückgewinn	0
steuerbarer Grundstückgewinn	713'712
Massgebender steuerpflichtiger Grundstückgewinn abgerundet	713'700
Grundstückgewinnsteuer gemäss § 225 Abs. 1 StG	274'880
Zuschlag/Ermässigung nach § 225 Abs. 2 und 3 StG	
Ermässigung 50%	-137'440
Steuerbetrag	137'440

6. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 195'165.- auf Fr. 137'440.- herabgesetzt.

Der Steueraufschub auf dem aufgeschobenen Gewinn von Fr. 263'881.- aus der Veräusserung der Liegenschaft ... E, bleibt fortbestehen.

[...]