



Entscheid

28. Oktober 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunski

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch C,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) veräusserten am 2012 die ihnen je zur Hälfte gehörende Eigentumswohnung an derstrasse 297 in D für Fr. 2'050'000.- an E und F. Zuvor hatte B am 2012 von ihrem verstorbenen Vater die Liegenschaft ...weg 3 in G geerbt. In der Folge bauten die Pflichtigen diese Liegenschaft um und wendeten hierfür gemäss Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer insgesamt Fr. 603'476.- auf. Mit Veranlagungsentscheid vom 10. Juni 2014 auferlegte ihnen der Finanzausschuss D eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 301'920.-. Dabei ermittelte die Behörde einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 1'124'517.-, von dem sie einen Anteil von Fr. 77'993.- aufschob (Kaufpreis Ersatzliegenschaft Fr. 1'003'476.- ./ Anlagekosten Fr. 925'483.-).

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies der Finanzausschuss am 7. April 2015 ab und erhöhte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 325'008.-.

C. Mit Rekurs vom 8. Mai 2015 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen:

- "1. Es sei festzuhalten, dass der genehmigte Vorabentscheid für die Gemeinde D verbindlich und somit die Berechnungsweise für die anteilige Ersatzbeschaffung von Frau B konsequent anzuwenden sei.
2. Es sei festzustellen, dass die Rekurrenten sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen und die Berechnungsweise gemäss dem bestätigten Vorabentscheid unverändert anwenden können.
3. Es sei festzuhalten, dass die Entschädigung und somit der Anschaffungswert der Ersatzliegenschaft in der Höhe des übernommenen Erbteils (Fr. 500'000.-) betrage.
4. Es sei festzuhalten, dass für die Berechnung des reinvestierten Erlöses in das Ersatzobjekt keine Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vorzunehmen sei.
5. Es sei analog der Einsprache vom 9. Juli 2014 ein steuerbarer Grundstückgewinn in der Höhe von Fr. 562'258.- und ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung in der Höhe von Fr. 562'260.- zu veranlagern.

6. Den Rekurrenten sei eine angemessene Parteientschädigung für die Kosten des Rekurses in der Höhe von Fr. 3'500.- zuzusprechen.
Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin."

In seiner Rekursantwort vom 7./13. Juli 2015 schloss der Finanzausschuss – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – auf teilweise Gutheissung des Rekurses und Herabsetzung der Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 240'618.-. Mit Replik vom 17. August 2015 hielten die Pflichtigen an ihren Anträgen fest und verlangten nunmehr eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.-.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG und § 226a Abs. 1 StG wird – im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) – die Steuer aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton oder in der übrigen Schweiz verwendet wird.

b) Objektive Voraussetzungen für einen Steueraufschub bilden somit die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung sowohl der veräusserten als auch der als Ersatz erworbenen Liegenschaft durch die steuerpflichtige Person, die gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft und die Verwendung des Erlöses für die Ersatzliegenschaft. In subjektiver Hinsicht wird vorausgesetzt, dass die Ersatzbeschaffung durch den Veräusserer selbst vorgenommen wird. Sodann muss das Ersatzobjekt in der Schweiz liegen (örtliche Voraussetzung) und der Ersatz in der Regel innerhalb von zwei Jahren

nach der Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen (zeitliche Voraussetzung).

2. In der Rekursantwort hat die Rekursgegnerin den von der Pflichtigen im Rahmen der Erbteilung an ihren Bruder bezahlten Betrag von Fr. 100'000.- als Bestandteil des Erwerbspreises zu Recht anerkannt. Der von der Pflichtigen für die Liegenschaft ...weg 3 in G erbrachte entgeltliche Anteil beläuft sich somit auf Fr. 500'000.-, was dem Erbteilungsvertrag vom 2011 entspricht.

3. Die Pflichtigen haben an der Liegenschaft ...weg 3 umfangreiche Umbau- und Unterhaltsarbeiten vorgenommen. Die hierfür aufgewendeten Kosten bezifferten sie in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 603'476.-; mit der Einsprache machten sie Fr. 657'900.- geltend. In der Steuererklärung 2012 deklarierten sie Fr. 198'840.- als Unterhaltskosten und in der Steuererklärung 2013 solche von Fr. 211'221.-, insgesamt also Fr. 410'061.-, die von der zuständigen Veranlagungsbehörde anerkannt wurden. Im Streit liegt die Frage, ob diese Unterhaltskosten neben den wertvermehrenden Aufwendungen für die Ermittlung des aufzuschiebenden Grundstückgewinns zu berücksichtigen sind oder nicht.

a) Der Finanzausschuss vertrat im Einspracheentscheid die Auffassung, dass nur die wertvermehrenden Aufwendungen am Ersatzobjekt im Umfang von Fr. 247'839.-, nicht aber der Liegenschaftenerhalt von insgesamt Fr. 410'061.- als reinvestierter Betrag berücksichtigt werden dürften. An diesem Standpunkt hielt er in der Rekursantwort – unter Hinweis 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 I Nr. 37/461; im Folgenden Rundschreiben) – fest.

b) Demgegenüber stellen sich die Pflichtigen in der Rekurschrift und in der Replik auf den Standpunkt, dass der vorgenommene Unterhalt ebenfalls zur Reinvestition zähle. Denn die Erlösverwendung umfasse nicht nur die Kosten für den Erwerb des Ersatzgrundstücks, sondern auch die Mittel für dessen Umbau und Renovation, und zwar unbekümmert darum, ob die entsprechenden Arbeiten wertvermehrenden oder bloss werterhaltenden Charakter hätten. Der Umstand, dass die zuständige Ver-

anlagungsbehörde den Unterhalt am Ersatzobjekt einkommensmindernd berücksichtigt habe, ändere nichts am Gesagten. Weil es sich nur um den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer handle, falle der für den Unterhalt am Ersatzobjekt aufgewendete Anteil des Erlöses für die Besteuerung nicht definitiv weg, sondern werde nach späterem Wegfall der Voraussetzungen für den Steueraufschub nachbesteuert. Somit komme es entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin nicht zu einer doppelten Anrechnung. Das Rundschreiben sei unklar und rechtfertige als blosser Dienstanweisung keine Praxisänderung. Weder die Gesetzesmaterialien definierten den reinvestierten Erlös noch spreche sich das Bundesgericht im Grundsatzentscheid BGE 130 II 202 dazu aus. Ebenso wenig treffe das Kreisschreiben Nr. 19 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 wie auch der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 19. Januar 2010 eine solche Unterscheidung. Es sei gerade Sinn und Zweck des Instituts der Ersatzbeschaffung, dass die Grundstücksgewinnsteuer die liquiden Mittel für den Erwerb eines Ersatzobjekts nicht einschränke. Selbst wenn im Sinn des Rundschreibens anders zu entscheiden wäre, dürfte eine solche Praxisänderung nicht rückwirkend vorgenommen werden.

c) aa) Im Grundsatzentscheid RB 2003 Nr. 103 (= StE 2004 B 42.38 Nr. 23 = StR 2003, 770 = ZStP 2003, 156), der durch das Bundesgericht in BGE 130 II 202 bestätigt worden ist, hat das Verwaltungsgericht in E. 2c/cc erwogen:

"Unter diesem Gesichtswinkel betrachtet ist es bei einer Teilreinvestition des Erlöses sachgerecht und entspricht dem Sinn des Gesetzes, den Steueraufschub lediglich im Umfang des nicht realisierten Grundstücksgewinns zu gewähren. Nicht realisiert ist der Gewinn – der Mehrwert des Grundstücks –, der nicht frei verfügbar ist, weil er für die Anlagekosten des Ersatzobjekts verwendet wird und daher im Grundstück gebunden ist. Der Steueraufschub ist somit nur in dem Umfang gerechtfertigt, in welchem der in das Ersatzobjekt reinvestierte Erlös die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks übersteigt. Demnach findet kein Aufschub statt, wenn der reinvestierte Erlös niedriger ist als die Anlagekosten des ersetzten Grundstücks."

Nach den kurzen, aber klaren Ausführungen des Verwaltungsgerichts rechtfertigt sich ein Steueraufschub nur insoweit, als der realisierte Gewinn für die *Anlagekosten* des Ersatzobjekts verwendet wird. Der Begriff der Anlagekosten findet sich in der Legaldefinition des Grundstücksgewinns von Art. 12 Abs. 1 StHG und § 219 Abs. 1 StG. Danach ist Grundstücksgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Letztere setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 220 StG) und den Aufwendungen (§ 221 StG) zusammen. Aufwendungen sind nur in dem Umfang zu berücksichtigen, als sie wertvermehrend sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar

zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 25 ff. StG). Im Gegensatz dazu stehen werterhaltende Aufwendungen, wie Unterhalts- und Reparaturkosten, die bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer ausser Betracht fallen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 30 ff. StG), indessen einkommensmindernd zu berücksichtigen sind (Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 30 Abs. 2 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. 2009, Art. 32 N 35 ff. DBG und § 30 N 34 ff. StG).

Das vorne in E. 3a erwähnte Rundschreiben hält in Rz 12 fest:

"Der Erlös aus der Veräusserung der Wohnliegenschaft muss zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet werden. Vorausgesetzt wird nicht, dass der tatsächlich erzielte Erlös reinvestiert wird, sondern es können auch andere eigene Mittel dazu eingesetzt werden (RB 1992 Nr. 48). Der Erlös muss für Anlagekosten des Ersatzobjekts verwendet werden (RB 2003 Nr. 103). Aufwendungen mit bloss werterhaltendem Charakter wie Unterhaltskosten können nicht berücksichtigt werden."

bb) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen fordert das Rundschreiben die Gemeinden nicht zu einer Praxisänderung auf, wie bei der Ersatzbeschaffung der reinvestierte Erlös zu ermitteln sei; vielmehr fasst die Finanzdirektion die vorstehend zitierte Erwägung des Verwaltungsgerichts im Präjudiz RB 2003 Nr. 103 zusammen. Nichts zu ihren Gunsten vermögen die Pflichtigen aus der Lehrmeinung von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 270, abzuleiten, wonach die Erlösverwendung neben den wertvermehrenden auch die werterhaltenden Massnahmen am Ersatzobjekt umfasst. Abgesehen davon, dass die Autoren ihre Ansicht noch auf einen Verwaltungsgerichtsentscheid stützen, der zu § 170^{bis} Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 ergangen ist, welcher das Institut der Ersatzbeschaffung anders als das geltende Recht konzipiert hat, vertritt Richner in seinem Aufsatz "Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum" ohne nähere Ausführungen dazu den gegenteiligen Standpunkt (ZStP 2010, 183 ff., 279 ff., 293).

cc) Das Steuerrekursgericht verkennt nicht, dass die vom Verwaltungsgericht vorgezeichnete Lösung die mit dem Steueraufschubstatbestand der Ersatzbeschaffung geförderte Mobilität der Bevölkerung etwas einschränkt. Indessen wiegt diese Einschränkung nicht allzu schwer, denn der Steuerpflichtige kann meistens selbst entscheiden, ob er Unterhaltsarbeiten an einer Liegenschaft früher oder später ausführt. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen verhält es sich im Fall des Steueraufschubs

nicht so, dass der bei der Veräusserung des Ursprungsgrundstücks erzielte Gewinn später doch besteuert wird; vielmehr trifft dies nur dann zu, wenn das Ersatzgrundstück innert eines Zeitraums von 20 Jahren veräussert wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 294, und Richner, ZStP 2010, 297). Soweit es ausserhalb der Ersatzbeschaffung um die Koordination der Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Liegenschaftenaufwendungen im Veranlagungsverfahren der Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer geht, hat die Rechtsprechung festgehalten, dass eine als Unterhalt anerkannte Aufwendung nicht später noch als Wertvermehrung geltend gemacht werden könne (StRK III, 20. Juni 2005, ZStP 2005, 397 ff., mit zustimmendem redaktionellem Kommentar [S. 404 f.]).

dd) Nach dem Gesagten sind für das Ersatzobjekt nur die wertvermehrenden Investitionen anrechenbar, die nach übereinstimmender Darstellung der Parteien auf Fr. 247'839.- zu bemessen sind, nicht aber die werterhaltenden Aufwendungen von insgesamt Fr. 410'061.-.

4. An diesem Ergebnis könnte sich nur dann etwas ändern, wenn der Finanzausschuss den Pflichtigen über die mit der Veräusserung der Liegenschaft,strasse 297, D, und dem Erwerb des Ersatzgrundstücks, ...weg 3, G, verbundenen Steuerfolgen eine verbindliche Auskunft erteilt hätte.

a) Der in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war, der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131, N 57 ff., mit weiteren Hinweisen).

b) Die Pflichtigen machen geltend, dass sie den Finanzausschuss am 20. Dezember 2011 um einen "rechtsverbindlichen Vorentscheid betreffend eine Ersatzbeschaffung" ersucht hätten. Nach Vornahme von weiteren Abklärungen habe das Steu-

eramt D am 5. Juni 2012 einen solchen "unter Vorbehalt der effektiven Zahlen" getroffen. "Die Berechnungsweise der getrennten Gewinnermittlung für die Ersatzbeschaffung" sei daher bestätigt worden. Im Veranlagungs- wie im Einspracheentscheid sei die Rekursgegnerin von dieser Zusage rechtswidrig abgerückt.

c) Das Schreiben des Steueramts D an den Vertreter der Pflichtigen vom 5. Juni 2012 hält fest:

"Gemäss den eingereichten Unterlagen und unseren Abklärungen können wir Ihnen mitteilen, dass wir einen teilweisen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer erkennen können. Die genaue Höhe des Steueraufschubes ist jedoch aufgrund der noch unklaren Endkosten des Ersatzobjektes zum heutigen Zeitpunkt nicht genau abzuschätzen."

Diese Auskunft besagt lediglich, dass eine Ersatzbeschaffung nach der Aktenlage mutmasslich vorliege, was zu einem partiellen Steueraufschub führe. Hingegen legt sich die Rekursgegnerin nicht auf die Methode der Steuerberechnung und erst recht nicht auf die mutmassliche Höhe der zu entrichtenden und der aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer fest. Die allgemein und unbestimmt gehaltene Auskunft des Steueramts war somit von vornherein nicht geeignet, bei den Pflichtigen schutzwürdiges Vertrauen zu begründen. Unter diesen Umständen kann dahingestellt bleiben, ob auch die weiteren Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind oder nicht.

5. Zusammenfassend beläuft sich die massgebende Reinvestition in das Ersatzobjekt, ...weg 3, G, auf (Fr. 500'000.- Leistung in Erbteilung + Fr. 247'839.- wertvermehrende Aufwendungen =) Fr. 747'839.-. Dies führt in teilweiser Gutheissung des Rekurses zu folgender Neuberechnung der Grundstückgewinnsteuer:

| Steuerberechnung | B Anteil 1/2 (in Fr.) | A Anteil 1/2 (in Fr.) |
|--|--------------------------|--------------------------|
| Anlagekosten veräusserte Liegenschaft (unbestritten) | 462'740 | 462'742 |
| Verkaufserlös (unbestritten) | 1'025'000 | 1'025'000 |
| Grundstückgewinn (unbestritten) | 562'260 | 562'258 |
| Reinvestition in Ersatzobjekt | 747'839 | 0 |
| aufgeschobener Grundstückgewinn | 285'099 | 0 |
| realisierter Grundstückgewinn | 277'161 | 277'161 |
| Total steuerpflichtiger Grundstückgewinn | | 839'419 |

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| GGSt nach § 225 Abs. 1 StG | 325'160 |
| Besitzesdauer 12 Jahre (Erm. 26%) | ./ 84'542 |
| reine Grundstückgewinnsteuer | 240'618 |

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten je zu 3/8 den Pflichtigen, unter solidarischer Haftung eines jeden für 3/4, und zu 1/4 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Den überwiegend unterliegenden Pflichtigen steht von vornherein keine Parteientschädigung zu. Eine solche muss aber auch der Rekursgegnerin versagt bleiben, weil sie ebenfalls teilweise unterlegen ist und sich ihre Bemühungen im Rekursverfahren im Wesentlichen auf die Verteidigung des Einspracheentscheids beschränkt haben (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Finanzausschusses D vom 7. April 2015 wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 325'008.- auf Fr. 240'618.- herabgesetzt.
Für den Gewinnanteil von Fr. 285'099.- wird Steueraufschub gewährt.

[...]