



## Entscheid

28. Oktober 2015

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA lic.iur. B,

**Rekurrent,**

gegen

**Gemeinde C,**

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Rekurrent) veräusserte am ... .. 2011 eine Eigentumswohnung an der ...strasse 68 in C für Fr. 1'850'000.- an D und E. Weil der Veräusserer in F eine Eigentumswohnung für Fr. 5'250'000.- erworben und seinen Wohnsitz am ... .. 2011 dorthin verlegt hatte, machte er Ersatzbeschaffung geltend. Mit Beschluss vom 14. Juni 2011 gab die Grundsteuerbehörde C diesem Begehren statt und gewährte dem Rekurrenten gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. i i.V.m. § 226a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997/11. September 2000 (StG) einen Steueraufschub. In den Erwägungen hielt sie fest, dass der aufgeschobene Gewinn Fr. 695'000.- betrage.

Nachdem der Rekurrent seinen Wohnsitz per ... .. 2013 nach Grossbritannien verlegt hatte, auferlegte ihm die Grundsteuerbehörde C mit Verfügung vom 17. Dezember 2014 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 221'942.-.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache des Rekurrenten wies die Grundsteuerbehörde am 7. Mai 2015 ab.

C. Mit Rekurs vom 26. Juni 2015 liess der Rekurrent dem Steuerrekursgericht beantragen, die Grundstückgewinnsteuer sei unter Aufhebung des Einspracheentscheids und Zusprechung einer Parteientschädigung weiterhin aufzuschieben.

In ihrer Rekursantwort vom 12. August 2015 schloss die Grundsteuerbehörde auf Abweisung des Rechtsmittels. Mit Replik vom 25. August 2015 hielt der Rekurrent sinngemäss an seinem Antrag fest.

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 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).

c) Der Begriff "ausschliesslich selbstgenutzt" wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft nur dann als "ausschliesslich selbstgenutzt", wenn sie von der steuerpflichtigen Person als (zivilrechtlichen) Eigentümerin, eventuell zusammen mit seinen Familienangehörigen tatsächlich selbst bewohnt wird (Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., 2002, Art. 12 StHG N. 75).

d) Die Selbstnutzung muss zudem dauernd sein. Ein bloss vorübergehender Unterbruch der Selbstnutzung ist nicht schädlich, wenn der Unterbruch durch äussere, von der steuerpflichtigen Person nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist (RB 1998 Nr. 164). Eine bestimmte Mindestdauer der Selbstnutzung wird für die veräusserte Liegenschaft nicht vorausgesetzt. Die selbst genutzte Wohnliegenschaft muss jedoch vor

der Veräusserung als Hauptwohnsitz der steuerpflichtigen Person gedient haben (BGE 138 II 105). Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person selbstbewohnt wird. Wie das veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N. 333).

e) Wird ein 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 aufgeschobene Grundstücksgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (BGr, 19. Dezember 2012, 2C\_337/2012; vgl. § 226a Abs. 2 StG). Eine definitive Zweckentfremdung liegt vor, wenn das Ersatzgrundstück dauernd oder zumindest auf unbestimmte Zeit nicht mehr dem privilegierten Zweck entsprechend genutzt wird, d. h. wenn es nicht mehr dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt wird. Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz vom Ersatzgrundstück wegverlegt, das Ersatzgrundstück vermietet oder Verwandten, Freunden oder Bekannten unentgeltlich zur Benutzung überlässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N. 343).

2. a) Die Grundsteuerbehörde erwog im Einspracheentscheid, dass ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausser Betracht falle, weil der Rekurrent nicht mehr im Ersatzobjekt in F wohne. An diesem Standpunkt hält sie auch in der Rekursantwort fest. Da der Rekurrent die Ersatzliegenschaft innert fünf Jahren seit der Handänderung nicht mehr dauernd bewohne, fehle es an einer dauernden Selbstnutzung. Aufgrund der Wohnsitzverlegung nach Grossbritannien sei keine erneute Ersatzbeschaffung in der Schweiz mehr möglich.

b) Zur Begründung seines Rechtsmittels bringt der Rekurrent vor, dass er und seine Ehefrau ihren Wohnsitz per ... .. 2013 aus beruflichen Gründen von F nach Grossbritannien verlegt hätten. Die Liegenschaft in F werde durch sie jedoch weiterhin selbst genutzt, und zwar in wesentlichem Ausmass, d.h. während rund fünf Monaten im Jahr zwischen November und März. Nach der zürcherischen Verwaltungspraxis führe

eine Veräusserung oder definitive Zweckentfremdung bzw. Nutzungsänderung des Ersatzobjekts innerhalb von fünf Jahren grundsätzlich zum Widerruf des Aufschubs. Dabei werde eine Nutzungsänderung einer Handänderung gleichgestellt. Die Rekursgegnerin stütze sich auf diese Regel, indem sie bei Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland einen Steueraufschub als hinfällig betrachte. Weil die Gemeinde im Einspracheentscheid lediglich auf den Entscheid BGE 138 II 105 verwiesen habe, ohne sich mit den Argumenten des Rekurrenten auseinanderzusetzen, habe sie dessen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Berufung auf eine solche Fünfjahresregel sei gesetzwidrig, denn sie ergebe sich weder aus § 216 Abs. 3 lit. i StG noch aus Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG. Der Kanton Zürich dürfe keine solche "Stillhaltefrist" verlangen. Die Aufschubstatbestände in Art. 12 Abs. 3 StHG seien abschliessend gehalten, weshalb der Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums vom Bundesrecht beherrscht sei. Die eidgenössischen Räte hätten über die Einführung einer fünfjährigen Mindestdauer diskutiert, von einer solchen Regelung jedoch abgesehen. Somit liege ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers vor und dürfe eine Stillhaltefrist nicht auf dem Weg über die Auslegung verankert werden. Im Zusammenhang mit Kaskadenersatzbeschaffungen habe das Zürcher Verwaltungsgericht bestätigt, dass eine Fünfjahresfrist nicht durch Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG postuliert werden könne; vielmehr sei es dem Gesetzgeber darum gegangen, Spekulationsgewinne zu verhindern. Vorliegend habe der Rekurrent nach eineinhalb Jahren seinen Wohnsitz aus beruflichen Gründen von F ins Ausland verlegt; darin liege weder eine Steuerumgehung noch ein Rechtsmissbrauch. Der Fünfjahresfrist komme höchstens die Bedeutung einer "safe haven"-Regel zu, bei deren Unterschreitung einem Steuerpflichtigen der Nachweis offenstehen müsse, dass er durchaus einen dauernden und ausschliesslich selbstgenutzten Ersatzwohnsitz begründet habe. Wenn die Begründung eines Wohnsitzes die Absicht des dauernden Verbleibs voraussetze, genüge es, dass er dort auf unbestimmte Zeit verweilen wolle, bis spätere Umstände eine Änderung veranlassten. Entsprechend den Erwägungen des Verwaltungsgerichts zu den Kaskadenersatzbeschaffungen dürften somit nur Steuerumgehungstatbestände, künstliche Gestaltungen oder Spekulationshandlungen einem Steueraufschub entgegenstehen. Vorliegend hätten die Eheleute A beim Erwerb der Liegenschaft in F den klaren Willen gehabt, dort ihren neuen Lebensmittelpunkt zu begründen. Erst später hätten berufliche Gründe sie veranlasst, den Wohnsitz nach Grossbritannien zu verlegen. Im Weiteren verletze eine Nachbesteuerung den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Schliesslich könne eine definitive Zweckentfremdung nicht ohne Weiteres einer Handänderung gleichgestellt werden. Wenn der Ge-

setzeswortlaut lediglich eine gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft verlange, müsse dies wirtschaftlich und objektbezogen verstanden werden. Eine fortdauernde Selbstnutzung sei dann ausgeschlossen, wenn rechtlich oder wirtschaftlich über ein Grundstück verfügt werde; dies treffe im Fall der Verlegung des Hauptwohnsitzes bei fortgesetzter und weitgehend gleichbleibender Nutzung des Objekts jedoch nicht zu. Die Rekursgegnerin berufe sich zu Unrecht auf das Präjudiz BGE 138 II 105, dem ein anderer Sachverhalt zugrunde liege. Vielmehr lasse sich diesem Urteil entnehmen, dass es genüge, wenn im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung Gleichartigkeit von veräussertem Objekt und Ersatzobjekt vorliege.

3. a) Der Rekurrent hat seinen Wohnsitz nach eigenen Angaben aus beruflichen Gründen per ... .. 2013 nach Grossbritannien verlegt, weil er "ausserordentlich häufig und regelmässig" dort tätig sei. Es mag zutreffen, dass er mit seiner Ehefrau die Liegenschaft in F ausschliesslich selbst und insbesondere in den Wintermonaten häufig benutzt. Gleichwohl hat die Rekursgegnerin richtig erwogen, dass mit der Wohnsitzverlegung eine Nutzungsänderung an der Liegenschaft in F eingetreten ist. Denn im Interesse der Rechtssicherheit und Praktikabilität kommt es einzig darauf an, ob der Grundeigentümer seinen Hauptwohnsitz am Ort einer Liegenschaft hat oder nicht. Ob und wie häufig er sich in einem anderen, ihm gehörenden Objekt aufhält, lässt sich kaum überprüfen. Auch der Rekurrent begnügt sich mit der pauschalen, weder näher substantiierten noch belegten Behauptung, dass er sich von November bis März "in wesentlichem Ausmass" in F aufhalte. Nach den Akten bestehen keine Anhaltspunkte, dass sich an den Wohnsitzverhältnissen in naher Zukunft etwas ändern wird. Unter diesen Umständen ist daher mit der Vorinstanz auf eine definitive Zweckentfremdung der Liegenschaft in F zu schliessen.

b) Wie das Verwaltungsgericht im Entscheid SB.2013.00133 vom 25. September 2014 ([www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) erkannt hat, setzt die Nachveranlagung der zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer keine steuerbare, entgeltliche Handänderung voraus. Vielmehr kann bereits eine Nutzungsänderung steuerauslösend sein, wenn etwa der neue Eigentümer das Ersatzobjekt nicht mehr ausschliesslich selbst bewohnt. Damit schliesst sich das Verwaltungsgericht der übereinstimmenden Auffassung der Finanzdirektion im Rundschreiben an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG; ZStB

I Nr. 37/461 [im Folgenden: Rundschreiben]) und von Felix Richner (Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, S. 5) an. In einem vergleichbaren Sachverhalt wie hier hat auch das Verwaltungsgericht Luzern die Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns für rechtens befunden (VGr LU, 19. April 2012, VGE A 12 110, [www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch)).

c) Die von Rechtsprechung und Lehre vertretene Auffassung, wonach neben der Handänderung auch die Nutzungsänderung am Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der früheren, den Steueraufschub begründenden Veräusserung zur Nachveranlagung führt, ist sachgerecht und praktikabel. Wie eine Handänderung lässt auch eine Nutzungsänderung die Rechtfertigung für einen Steueraufschub entfallen. Sodann dient die Statuierung einer Frist, innert der eine Nachveranlagung greift, der Rechtssicherheit; deren Bemessung auf fünf Jahre trägt den gegensätzlichen Interessen von Grundeigentümer und Gemeinwesen angemessen Rechnung. Demgegenüber würde die vom Rekurrenten verfochtene Sichtweise, wonach eine Nachveranlagung ausser Betracht falle, wenn im Zeitpunkt des Erwerbs des Ersatzobjekts dessen dauerhafte Nutzung beabsichtigt sei, darauf hinauslaufen, dass es mit Ausnahme von klaren Fällen einer Steuerumgehung kaum mehr zu einer Nachveranlagung käme. Wie das Verwaltungsgericht im Entscheid SB.2011.00154 vom 14. März 2012 ([www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) erwogen hat, ging es dem Gesetzgeber mit dem Institut der Ersatzbeschaffung darum, das Wohneigentum und die Mobilität zu fördern. Im Unterschied zur Kaskadenersatzbeschaffung, bei welcher das Verwaltungsgericht im genannten, eine Praxisänderung begründenden Entscheid den Steueraufschub nur noch bei rechtsmissbräulichen kurzfristigen Abfolgen von Handänderungen den Steueraufschub verwehrt, lässt sich im vorliegend zu beurteilenden Fall einer Zweckentfremdung eine privilegierte Besteuerung nicht mehr rechtfertigen. Dies gilt umso mehr, als der Grundeigentümer seinen Hauptwohnsitz ins Ausland verlegt hat.

d) Die vom Pflichtigen erhobene Rüge, dass die Nachveranlagung den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verletze, ist unbegründet. Er macht zu Recht nicht geltend, dass die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 221'942.- bei einem erzielten Gewinn von Fr. 695'000.- übermässig sei. Ferner kann in der Verweigerung des fortdauernden Steueraufschubs im Fall der Zweckentfremdung innert fünf Jahren keine solche Verfassungswidrigkeit erblickt werden.

e) Ebenso wenig ist in der von der Vorinstanz vorgenommenen Auslegung der Bestimmungen von § 216 Abs. 3 lit. i i.V.m. § 226a StG eine Missachtung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zu erblicken. Danach wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Wenn sich die eidgenössischen Räte nach den Vorbringen des Rekurrenten nicht auf eine Revision von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG mit ausdrücklich verankerter Fünfjahresfrist einigen konnten, lässt sich daraus keine Verpflichtung der Kantone ableiten, die bisherige Praxis zu lockern.

f) Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre (Ziff. 23 des Rundschreibens). Die Nachbesteuerung unterliegt im interkantonalen Recht dem gleichen kantonalen Grundstückgewinnsteuerrecht, welchem der Grundstückgewinn ohne Besteuerungsaufschub unterlegen hätte (Roman Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 25 N. 54).

Die von der Rekursgegnerin in der Nachsteuer-Verfügung vom 17. Dezember 2014 vorgenommene und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 7. Mai 2015 bestätigte Steuerberechnung ist vom Pflichtigen nicht angefochten worden und erweist sich nach den Akten als zutreffend.

4. a) § 126 Abs. 1 i.V.m. § 206 StG verpflichtet die zuständige Behörde, den Beteiligten ihren Entscheid mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Welche Dichte die Begründung aufweisen muss, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Allgemein dient die Begründung vor allem dazu, dass der Steuerpflichtige die Tragweite des Entscheids erkennen und diesen sachgerecht anfechten kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 32 f. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung, auch zum Folgenden). Je grösser der Spielraum, über den die Behörde infolge Ermessens und unbestimmter Rechtsbegriffe verfügt, und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung zu stellen und desto detaillierter und konkreter muss die Auseinandersetzung mit dem Tatbestand und den Rechtsfolgen ausfallen.

b) Aus dem Einspracheentscheid geht die Rechtsauffassung der Grundsteuerbehörde klar hervor, dass die Aufgabe der ausschliesslichen Selbstnutzung des Ersatzobjekts durch den Grundeigentümer zum Hinfall des Steueraufschubs und somit zur Nachveranlagung der am 14. Juni 2011 aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer führt. Daran ändert nichts, dass sich die Behörde zu Unrecht auf das Präjudiz BGE 138 II 105 berufen hat, das eine andere Sachverhaltskonstellation beschlägt. Denn der Einspracheentscheid hält klar fest, dass die Wohnsitzverlegung und die damit verbundene Umwandlung der ständig bewohnten Liegenschaft zu einer Zweit- oder Ferienwohnung den Steueraufschub entfallen lasse. Gegen diese Rechtsauffassung konnte sich der Rekurrent zur Wehr setzen, was er auch ausführlich getan hat.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Rekurrenten, unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss, aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und muss ihm eine Parteientschädigung von vornherein versagt bleiben (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]