



## Entscheid

14. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Rekurrenten,**

gegen

**Gemeinde D,**

diese vertreten durch E AG,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer (Revision)**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) veräuserten im April 2014 das Grundstück Kat. Nr. XXXX, GBBI. YYYY, 5.5-Zimmerwohnung, .....strasse in der Gemeinde D zum Preis von Fr. 1'800'000.-. Mit Veranlagungsentscheid vom 15. September 2014 setzte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D für diese Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 101'084.- basierend auf einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 672'872.50 fest. Im Umfang von Fr. 304'856.10 schob die Behörde den Gewinn auf, da die Pflichtigen mit Vorausbeschaffung vom 10. September 2013/3. Oktober 2013 ein ausserkantonales Ersatzobjekt zum Preis von Fr. 1'260'000.- zuzüglich weiteren Anlagekosten zu gesamthaft Fr. 1'433'682.60 erworben hatten. Diese Grundstückgewinnsteuerveranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Mit Gesuch vom 2. März 2017 beantragten die Pflichtigen die Revision des Veranlagungsentscheids vom 15. September 2014. Sie machten geltend, dass sie die ausserkantonale 4.5-Zimmer-Wohnung im Dezember 2016/ Januar 2017 zum Preis von Fr. 1'260'000.- wieder veräussert und stattdessen im Dezember 2016 per Februar 2017 eine neue 4.5-Zimmer-Eigentumswohnung in einem Drittkanton zum Preis von Fr. 1'840'000.- erworben hätten. Da der Kaufpreis der Wohnung im Drittkanton den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde D übersteige, sei auf diese Veranlagung zurückzukommen und nachträglich ein vollumfänglicher Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zu gewähren. Mit Entscheid vom 18. September 2017 wies die Grundsteuerkommission der Gemeinde D das Revisionsgesuch ab.

B. Am 20. Oktober 2017 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen den Revisionsentscheid und hielten am Antrag fest, dass zufolge nunmehr vollumfänglicher Reinvestition des Verkaufserlöses aus dem Verkauf der Liegenschaft in der Gemeinde D die mit Entscheid vom 15. September 2014 veranlagte Grundstückgewinnsteuer zurückzuerstatten sei. Am 26. März 2018 wies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D die Einsprache zufolge Ablaufs der zweijährigen Unbedenklichkeitsfrist ab.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 20. April 2018 Rekurs und beantragten, dass die Grundstückgewinnsteuer revisionshalber auf Fr. 0.- festzusetzen sei. Mit Rekursantwort vom 20. Juli 2018 schloss die Gemeinde D auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Hierzu nahmen die Pflichtigen mit Schreiben vom 20. August 2018 erneut Stellung.

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, u.a., wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a). § 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 Verwirkungsfristen.

Im Fall der Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung beginnt die relative Revisionsfrist von 90 Tagen zu laufen, sobald alle Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG 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, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N 282).

b) Anfang Februar 2017 fand die Eigentumsübertragung der mit Kaufvertrag vom Dezember 2016 erworbenen Liegenschaft im Drittkanton statt. Mit dem Revisionsgesuch vom 2. März 2017 ist die Revisionsfrist von 90 Tagen gewahrt. Für die Geltendmachung ihres Begehrens um (nachträglichen zusätzlichen) Aufschub der Grundstückgewinnsteuer haben die Pflichtigen sodann zu Recht das Revisionsverfahren gewählt (RB 1992 Nr. 42 = StE 1993 B 42.38 Nr. 11).

2. a) Gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG kann die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werden, wenn eine dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert wird, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird. Darüber hinaus haben die Kantone einen entsprechenden Steueraufschub auch bei kantonsübergreifender Ersatzbeschaffung zu gewähren (Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG; § 226a Abs. 1 StG).

b) Mit der Frage der kurzfristigen fortgesetzten Ersatzbeschaffung für selbstgenutztes Wohneigentum (Kaskadenersatzbeschaffung), insbesondere hinsichtlich der Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. i StG sowie der Vereinbarkeit der Anwendung des diesbezüglichen Rundschreibens der Finanzdirektion (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) im Falle von Kaskadenersatzbeschaffungen mit selbigen, hat sich die frühere Steuerrekurskommission III (seit dem 1. Januar 2011 Steuerrekursgericht) bereits mehrfach auseinandergesetzt und ihre im Jahr 2008 begründete Rechtsprechung (StRK III, 25. März 2008, 3 GR.2007.24, ZStP 2009, 338) wiederholt bestätigt (StRK III, 17. September 2008, 3 GR.2007.81+82, ZStP 2009, 348; StRK III, 27. März 2009, 3 GR.2009.1; StRK III, 22. November 2010, 3 GR.2009.39; StRK III, 11. November 2009, 3 GR.2009.46; StRK III, 16. November 2010, 3 GR.2010.21). Nach dieser alten Praxis war die mehrfache Privilegierung durch kurzfristige Ersatzbeschaffungen ausgeschlossen: Wurde nach einer Ersatzbeschaffung eines selbstbewohnten Eigenheims innerhalb von 5 Jahren ein zweites Ersatzobjekt angeschafft und selbstbewohnt, wurde die ursprüngliche Veräusserung mit dem zweiten Ersatzobjekt verknüpft; die zweite Ersatzbeschaffung trat an die Stelle der ersten, wie wenn das zweite Ersatzobjekt von Anfang an statt des ersten erworben worden wäre. Das erste Ersatzobjekt wurde als normaler An- und Verkauf behandelt; auf dem dabei allenfalls erzielten Gewinn war die Grundstückgewinnsteuer nicht aufschiebbar (StRK III, 27. März 2009, 3 GR.2009.1, E. 2b sowie Leitsätze von StRK III, 25. März 2008, 3 GR.2007.24, ZStP 2009, 338 und StRK III, 17. September 2008, 3 GR.2007.81+82, ZStP 2009, 348).

Diese Rechtsprechung wurde zunächst durch das Verwaltungsgericht (VGr, 7. Juli 2010, SB.2009.00050, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)) bestätigt. In seinem Entscheid vom

14. März 2012 hat das Verwaltungsgericht allerdings in Abkehr von dieser Rechtsprechung erwogen, es könne nicht allein massgebend sein, ob das erste Ersatzobjekt in fünf Jahren veräussert worden sei. Vielmehr sei lediglich den rechtsmissbräuchlichen kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffungen ein Steueraufschub zu verwehren. Dies könne namentlich dann der Fall sein, wenn bereits von Anfang an geplant gewesen sei, das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen und den Zwischengewinn abzuschöpfen. Werde hingegen ein Eigenheim auch bei einer Besitzesdauer von weniger als fünf Jahren in dieser Zeit selbst bewohnt, daran den Bedürfnissen des Eigentümers entsprechende wertvermehrnde Investitionen getätigt und der Erlös aus nachvollziehbaren Gründen nach dem Verkauf wieder in ein weiteres Ersatzobjekt investiert, so liege keine missbräuchliche Wertabschöpfung vor, die zu einer Verweigerung des Steueraufschubs führe (VGr, 14. März 2012, SB.2011.00154).

c) Die Pflichtigen verkauften am 30. April 2014 ihre Liegenschaft in der Gemeinde D, wobei sie mittels Vorausersatzbeschaffung am 10. September 2013 eine ausserkantonale Wohnung erworben hatten. Per 1. Februar 2017 veräusserten sie die Liegenschaft wieder und erwarben ein neues Objekt in einem Drittkanton.

Es liegt demnach eine Kaskadenersatzbeschaffung vor, wobei nach der bis 2012 geltenden Rechtsprechung (erst) der Erwerb des zweiten Ersatzobjekts (im Drittkanton) als Aufschubtatbestand hinsichtlich der ersten Handänderung zu betrachten gewesen wäre, während ein allfälliger Gewinn aus dem Verkauf des ersten (ausserkantonalen) Ersatzobjekts nicht hätte aufgeschoben werden können. Die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts führt indessen dazu, dass die Besteuerung sowohl des aus der Handänderung an der Liegenschaft in der Gemeinde D resultierenden Gewinns als auch desjenigen aus dem Verkauf der Liegenschaft der ersten (ausserkantonalen) Ersatzliegenschaft aufzuschieben ist.

Die geltende Rechtsprechung bedeutet nämlich, dass auch bei kurzer Halte- dauer eines Ersatzobjekts der Erwerb desselben zu einem Steueraufschub führt (und nach dessen Veräusserung keine nachträgliche Veranlagung des Gewinns erfolgt), da auch bei einem unter 5-jährigen Bewohnen eine Dauerhaftigkeit angenommen werden kann, sofern der Erwerb der Liegenschaft nicht rechtsmissbräuchlich erfolgte. Damit ist aber gleichzeitig gesagt, dass eine solche Ersatzbeschaffung abschliessend als Ersatz für das ursprüngliche Objekt betrachtet wird. Es ist nach der neueren Rechtsprechung

also nicht mehr so, dass erst das zweite Ersatzobjekt als Aufschubstatbestand hinsichtlich des ursprünglich verkauften Objekts verstanden wird, sondern es reiht sich eine Ersatzbeschaffung an die andere, mit den jeweils entsprechenden Aufschubsmodalitäten. Wenn nun anlässlich der ersten (ausserkantonalen) Ersatzbeschaffung nur ein teilweiser Aufschub erfolgen konnte, weil für den Erwerb desselben nicht der gesamte Erlös aus dem Verkauf der ursprünglichen Liegenschaft in der Gemeinde D aufgewendet werden musste, so ist dies aufgrund der neueren Rechtsprechung hinzunehmen, auch wenn später ein weiteres Objekt (im Drittkanton) erworben wird, das den Erlös aus dem Verkauf der ursprünglichen Liegenschaft (Gemeinde D) übersteigt, denn das erste (ausserkantonale) Ersatzobjekt bleibt auch nach dem Erwerb des nächsten Ersatzobjekts (im Drittkanton) das (einzige) Ersatzobjekt hinsichtlich der ursprünglichen Liegenschaft (Gemeinde D).

Aufgrund der neueren Rechtsprechung steht daher zwar grundsätzlich ausser Frage, dass ein allfälliger Gewinn aus der Handänderung der 1. Ersatzbeschaffung (ausserkantonale Wohnung) ebenfalls hätte aufgeschoben werden können. Ein solcher ist indessen nicht angefallen. Auf die Veranlagung vom 15. September 2014 betreffend Handänderung an der Liegenschaft in der Gemeinde D ist indessen nicht zurückzukommen, da als Ersatzobjekt einzig die 1. (ausserkantonale) Ersatzliegenschaft zu betrachten ist.

Dass der Erwerb der 1. (ausserkantonalen) Ersatzliegenschaft rechtsmissbräuchlich erfolgt wäre, wird von keiner Seite geltend gemacht. Grund für den ersten Umzug in einen anderen Kanton war ein Stellenwechsel des Pflichtigen mit neuem ausserkantonalem Arbeitsort, welcher mit dem neuen ausserkantonalen Wohnort übereinstimmte. Mit der Absicht des dauerhaften Bewohnens nahmen die Pflichtigen erhebliche Mehrkosten für die individuelle Ausgestaltung der Wohnung in Kauf. Dies führte zu Recht zum teilweisen Steueraufschub gemäss Veranlagungsentscheid vom 15. September 2014. Die Beendigung des neuen (ausserkantonalen) Arbeitsverhältnisses bereits per Ende 2015 und der neuerliche Wechsel in den Drittkanton als neuer Direktor einer Gesundheitsinstitution per 1. September 2015 war – soweit sich dies den Akten entnehmen lässt – nicht geplant, sondern hatte sich so ergeben, da das Arbeitsverhältnis sich als unpassend herausstellte.

3. a) Zwischen dem Pflichtigen und dem Steueramt der Gemeinde D ist eine E-Mail-Korrespondenz aktenkundig, in welcher das Steueramt dem Pflichtigen am 14. August 2015 konkrete Fragen zum Thema (neuerliche) Ersatzbeschaffung und Steuerzuschub beantwortete. Insbesondere bejahte der Steuersekretär der Gemeinde D ausdrücklich die Frage, ob ein nachträglicher vollumfänglicher Aufschub der Grundstückgewinnsteuer (betreffend Handänderung in der Gemeinde D) möglich sei, wenn das neue Ersatzobjekt (im Drittkanton) teurer sei als der damalige Erlös, dies sofern die 1. (ausserkantonale) Liegenschaft innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb veräussert werde.

b) Nach dem in Art. 5 Abs. 3 und insbesondere Art. 9 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerten Grundsatz von Treu und Glauben hat der Bürger unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte und Zusicherungen, wodurch das Prinzip der gesetzmässigen Verwaltung durchbrochen wird. Die hierfür in Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien sind das Ergebnis einer Abwägung der durch die genannten Prinzipien geschützten Interessen (vgl. RB 1987 Nr. 51). Dabei ist aber im Steuerrecht, das vom Legalitätsprinzip beherrscht wird, ein strengerer Massstab anzulegen als in anderen Rechtsbereichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131 N 60 mit Hinweisen). Die Bindung an eine falsche Auskunft setzt unter anderem voraus, dass diese von der zuständigen Behörde erteilt worden ist, oder dass der Bürger die Auskunft erteilende Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass die Auskunft sich auf einen genau umschriebenen Sachverhalt bezogen hat und vorbehaltlos erteilt worden ist, und dass ihre Unrichtigkeit für den Fragesteller nicht ohne Weiteres erkennbar war (ZStP 2004, 121). Ebenso wird vorausgesetzt, dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 479 mit Hinweisen). Erforderlich ist sodann, dass der Adressat der Auskunft gestützt hierauf unwiderrufliche Dispositionen getroffen hat, die ihm im Fall einer gesetzmässigen Entscheidung zum Nachteil gereichen (vgl. RB 1981 Nr. 71). Auskünfte über steuerliche Konsequenzen, welche erst nach der Vornahme des rechtlich relevanten Verhaltens erteilt werden, rechtfertigen keine Abweichung vom Legalitätsprinzip, weshalb das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die erteilte Auskunft nicht geschützt wird (ZStP 2004, 121; RB 1960 Nr. 78; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131 N 73).

Will der Pflichtige die Behörde an eine erteilte unrichtige Auskunft binden, trägt er für das Vorliegen der genannten Voraussetzungen als steuermindernde Tatsache die Beweislast (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131 N 77). Der vom Pflichtigen anzutretende Nachweis erfordert namentlich im Rekursverfahren eine substantiierte Sachdarstellung, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (ZStP 2008, 263, auch zum Folgenden). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält und somit ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekurskommission nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substantiiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen. Genügt die Sachdarstellung den genannten Anforderungen nicht, ist zu Lasten des Pflichtigen anzunehmen, die betreffenden Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, was in der Regel zur Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Steuerminderung führt (RB 1980 Nr. 72).

c) Anders als noch im Revisionsgesuch berufen sich die Pflichtigen in der Einsprache sowie im Rekurs nicht mehr auf den Vertrauensschutz. Zwar durfte der Pflichtige – auch wenn der Entscheid schliesslich der Grundsteuerkommission obliegt – in guten Treuen annehmen, dass er unter der E-Mail-Adresse [steueramt@gemeinde.ch](mailto:steueramt@gemeinde.ch) die zuständige Amtsstelle erreicht. Indessen fällt der Schutz berechtigten Vertrauens in die unrichtig erfolgte Auskunft des Steueramts der Gemeinde D vorliegend allein schon deshalb ausser Betracht, weil die Pflichtigen nicht darlegen, welche konkreten unwiderruflichen Dispositionen sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der E-Mail-Auskunft des Steueramts der Gemeinde D vom 14. August 2015 getroffen haben, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnten.

Zwar darf davon ausgegangen werden, dass die Pflichtigen aufgrund der steueramtlichen Auskunft auf die Rückzahlung der bereits veranlagten Grundstückgewinnsteuer von Fr. 101'084.- vertraut hatten. Inwiefern sie dies aber veranlasste, Dispositionen vorzunehmen, welche nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden können, ist nicht zu erkennen. So enthalten die Akten beispielsweise keine Hinweise darauf, dass die erwartete Rückzahlung der veranlagten Grundstückgewinn-

steuer essentiell für den Kauf der neuen Wohnung im Drittkanton (zu diesem Preis) gewesen wäre.

4. Nach alledem muss es bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 15. September 2014 sein Bewenden haben, weshalb der Rekurs abzuweisen ist.

Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen und bleibt ihnen eine Parteientschädigung versagt (§ 151 Abs. 1 StG und § 152 i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Mangels besonderen Aufwands sowie angesichts der Tatsache, dass die Rekursgegnerin Anlass zum vorliegenden Verfahren gab, entfällt auch die Zusprechung einer Parteientschädigung an die Rekursgegnerin.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]