

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.33 vom 21. März 2024

ZH Steuerrekursgericht, 2024-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2023.33](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2023.33)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.33 du 21 mars 2024

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.33 del 21 marzo 2024

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer, Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung - Dass die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt sind, ist unbestritten. Streitig ist indessen, in welchem Umfang dieser zu gewähren ist. Namentlich erwarb der Pflichtige zwei benachbarte Parzellen, von welchen eine mit einem Wohnhaus überbaut ist, während die andere mit Obstbäumen bepflanzt ist und aus Bauland besteht. Der Grundsteuerausschuss der Gemeinde rechnete für den Steueraufschub nur die erste Parzelle an mit der Begründung, die zweite könne nicht selbstbewohnt sein, da nicht überbaut. Die ersatzbeschaffte Liegenschaft kann nach Auffassung des Gerichts auch aus mehreren zivilrechtlich unabhängigen Grundstücken bestehen, sofern diese eine zusammenhängende vom Steuerpflichtigen selbstgenutzte Wohneinheit bilden. Die unbebaute Parzelle dient nach dem gegenwärtigen Stand der Akten als Garten bzw. Erholungsraum und gilt unter diesen Umständen als selbstbewohnter Umschwung der Liegenschaft. Gutheissung

## Erwägungen

### E. 1

GR.2023.33

- 5 - damit häufig der Kausalzusammenhang zwischen Veräusserung und Ersatzbeschaffung unterbrochen. Bei einer Vorausbeschaffung kann die steuerpflichtige Person auch durch die Preisgestaltung Einfluss auf die Zeitdauer nehmen. Da es bei einer Vorausbeschaffung für den Eigentümer zu einer Doppelbelastung kommt, muss er an einer möglichst raschen Veräusserung des Ursprungsobjekts interessiert sein. Daher lässt im Fall einer Vorausbeschaffung eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es nicht um den Ersatz eines Objekts geht, sondern um das Ausnützen von Marktchancen für das noch zu veräussernde Ursprungsobjekt. Innert der angemessenen Frist müssen alle Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung erfüllt werden.

### E. 2

Vorliegend ist unbestritten, dass eine Ersatzbeschaffung stattgefunden hat. Streitig ist indessen, in welchem Umfang ein Steueraufschub zu gewähren ist, namentlich, ob die Parzelle GBB1 2 auch als Ersatzobjekt zu werten ist und – wenn die Frage zu verneinen ist – welcher Wert der Parzelle GBB1 1 beizumessen ist. Als erstes ist somit die Frage zu beantworten, ob GBB1 2 zur Selbstnutzung zu Wohnzwecken dient. a) Der Pflichtige nimmt Bezug auf die Auffassung des Grundsteuerausschusses C, die Parzelle GBB1 2 sei als unbebautes Bauland zu betrachten und somit seien die Voraussetzungen des Selbstwohnens nicht erfüllt, und erklärt, dieser Einschätzung liege eine falsche Auffassung der räumlichen Verhältnisse und der funktionalen Nutzung zugrunde. Die

Gesamtfläche beider Parzellen, insgesamt 2'547 m<sup>2</sup>, sei zwar auch für die Verhältnisse des landwirtschaftlich geprägten Dorfs D beträchtlich. Doch erst die Parzelle GBB1 2 (816 m<sup>2</sup>) ergänze die Parzelle GBB1 1 zu einer harmonischen rechteckigen Fläche. Auf der Parzelle GBB1 2 wüchsen auf einer Rasenfläche mehrere gepflegte Nadel- und Obstbäume und das Bild entspreche den übrigen Gartenflächen des Quartiers. Im Kaufvertrag werde die Bodenbedeckung als Gartenanlage bezeichnet. Die Nutzung als Gartenfläche sei aus Bildern und Plänen offensichtlich, insbesondere, da der auf der bebauten Parzelle GBB1 1 verbleibende Umschwung im Verhältnis zur Wohnfläche gering ausfiele. Die Gartennutzung sei Teil des Wohnzwecks. Werde eine selbstbewohnte Liegenschaft parzelliert, neu überbaut und an mehrere Erwerber verkauft, hindere dies den Steueraufschub nicht. Entsprechend erfülle auch der Erwerb eines Grundstücks mit Baulandreserve als Ersatzliegenschaft die Wohnzwecke. Der Erwerbspreis der als Gartenfläche genutzten Parzelle GBB1 2 sei somit in den Anlagekosten der Ersatzliegenschaft zu inkludieren, woraus sich ein vollständiger Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ergebe. 1 GR.2023.33

- 6 - b) Der Grundsteuerausschuss C führt aus, das Ersatzobjekt müsse zwingend bebaut sein, was lediglich auf das Grundstück GBB1 1 zutrefte. Die unbebaute Liegenschaft GBB1 2 könne nicht Teil eines Ersatzobjektes sein. Bei der Liegenschaft GBB1 2 handle es sich um frei handelbares Wohnbauland, welches sich von der Beschaffenheit hinsichtlich Form und Grösse für eine Bebauung eigne. Es handle sich um ein eigenständiges Wirtschaftsgut, welches klar von GBB1 1 abzugrenzen sei. Wenn eine dauerhafte funktionale Verbindung zwischen den beiden Grundstücken bestehen solle, stelle sich die Frage, weswegen sie nicht zu einer Parzelle verbunden worden seien. Wäre dies erfolgt, stünde der Umfang des Ersatzobjektes nicht in Frage. Es sei jedoch vielmehr davon auszugehen, dass der Pflichtige das Grundstück GBB1 2 bewusst in seiner wirtschaftlichen Eigenständigkeit und Handelbarkeit nicht beschränken und daher auch nicht dauerhaft bewohnen wolle. Entgegen der Darstellung des Pflichtigen sei die Nutzung der Liegenschaft GBB1 2 als Gartenanlage keineswegs offensichtlich. Vielmehr stünden auf dem Grundstück lediglich Obstbäume. Dagegen bestünden weder eine Einfriedung des Grundstücks noch besondere gartentechnisch gestalterische Elemente, welche auf eine Nutzung eines zum Wohnhaus gehörenden Garten schliessen lassen würden. Im Gegenteil sei im eingereichten Bildmaterial zu sehen, dass die zwei Liegenschaften durch einen Zaun getrennt seien. Das Grundstück GBB1 1 verfüge über eine Fläche von 1'686 m<sup>2</sup> und sei bereits alleine überdurchschnittlich gross. Es sei im wesentlichen Teil rechteckig und einzig der als Zufahrt genutzte Streifen setze dem Rechteck eine weitere Form hinzu. Es verfüge überdies im Vergleich zu benachbarten Liegenschaften nicht über einen verminderten Umschwung, welche einen zwingenden Beizug eines Grundstücks der Fläche von 861 m<sup>2</sup> erfordern würde. c) In seiner Stellungnahme vom 31. Januar 2024 ergänzt der Pflichtige, für eine Nutzung als Garten bedürfe es der Vereinigung der Parzellen nicht. Den bei einer Vereinigung anfallenden Grundbuchgebühren stünden keine praktischen Vorteile gegenüber. Einer geplanten Veräusserung widerspreche ferner der unternommene Unterhalt an der Liegenschaft GBB1 2: Der Übergang zur Quartierstrasse sei dem Strassenniveau angeglichen und Gewächs entlang der Strasse entfernt worden. Für Fr. 3'015.- sei Humus geliefert und die entstandenen Erdlöcher gefüllt worden. Für selbst beschaffte Bäume, einmal Zwetschge, einmal Quitte, liege keine Rechnung von Dritten vor, hingegen sei eine Rechnung für deren Einpflanzen vorhanden. Die von der Gegenseite behauptete Abgrenzung durch einen Zaun bestehe nicht. 1 GR.2023.33

### E. 3

a) Voraussetzung des Steueraufschubs bei Eigenheimen ist die Funktionsgleichheit zwischen veräussertem und erworbenem Grundstück: Es kann immer nur ein überbautes Grundstück verkauft und ein überbautes (oder noch zu überbauendes) Grundstück gekauft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 265 StG ff., auch zum Folgenden). Zwischen den beiden Handänderungen muss ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen. Zu berücksichtigen sind sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse der steuerpflichtigen Person, die zu einer Durchbrechung oder Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können. Funktionsidentität bedeutet, dass das veräusserte Grundstück und das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen müssen, namentlich Selbstbewohnen, Dauerhaftigkeit und Ausschliesslichkeit, welche für beide Objekte gleich auszulegen sind (Zweifel/Hunziker/Margraf, Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7 N 90 ff., auch zum Folgenden). Als Beispiel selbst genutzter Wohnliegenschaften werden in Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG das "Einfamilienhaus" oder die "Eigentumswohnung" genannt. Diese Formulierung legt nahe, dass nur räumlich und funktional als Einheit erscheinende Wohnliegenschaften erfasst werden sollen. Dazu gehören neben den eigentlichen Wohnräumen auch Nebenräume wie Keller, Garagen, Garten, Saunräume, Bastelräume etc. Massgebend ist das äusserliche Erscheinungsbild, wobei insbesondere die geografische Nähe der verschiedenen Räume, ihre Zweckbestimmung und tatsächliche Verwendung sowie die Erfassung im Eigenmietwert eine Rolle spielen können. Blosses Bauland hingegen stellt kein selbstbewohntes Wohneigentum dar, für das eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung möglich wäre. Die Funktionsidentität der Ersatzliegenschaft und der veräusserten Liegenschaft bezieht sich nur auf die aktuelle Nutzung. Hingegen wird keine Vergleichbarkeit der Grösse des Grundstücks oder anderer Kriterien vorausgesetzt (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 7 N 109; vgl. auch Hunziker/Seiler, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2021, Art. 12 N 136 StHG). Die Grundstückgewinnsteuer bezieht sich immer auf Grundstücke als Ganzes. Daraus lässt sich ableiten, dass sich die Beurteilung des Selbstbewohnens ebenfalls auf das ganze Grundstück beziehen muss (NStP 1996, S. 112 ff.), wobei ein zeitweises Abweichen von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise ausnahmsweise zulässig ist. So hat derjenige, der eine früher selbstbewohnte Liegenschaft nach dem Erwerb einer 1 GR.2023.33

- 8 - Ersatzliegenschaft parzelliert, teilweise neu überbaut und an mehrere Erwerber verkauft, mit Bezug auf alle Handänderungen Anspruch auf den Steueraufschub, wenn ursprünglich die gesamte Liegenschaft dem Wohnzweck gedient hat (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 325 StG). Massgeblich ist gemäss Verwaltungsgericht, was der Steuerpflichtige durch Selbstwohnen genutzt hat bzw. nutzt (StE 1999 B 42.38 Nr. 20 E. 1.a, auch zum Folgenden), weswegen als veräusserte sowie als ersatzbeschaffte Liegenschaft auch eine Mehrheit von sachenrechtlich selbstständigen Grundstücken in Frage kommt, sofern diese eine zusammenhängende vom Steuerpflichtigen selbstgenutzte Wohneinheit bilden. Veräussertes oder Ersatzobjekt können aber auch nur ein Teil eines Grundstücks sein; das ist etwa der Fall, wenn der Steuerpflichtige einen nicht bloss unerheblichen Teil der von ihm selbstbewohnten Liegenschaft auf andere Weise nutzt, z.B. einen Geschäftsbetrieb führt oder einen Teil der Liegenschaft vermietet. Konkret hatte das

Verwaltungsgericht über eine Konstellation zu entscheiden, in welcher die veräusserte Liegenschaft mit einer Fläche von 2'150 m<sup>2</sup> baulich bei weitem nicht ausgenutzt worden war. Die durch Abparzellierung geschaffenen sechs Landparzellen mit einer Gesamtfläche von 1'221 m<sup>2</sup> seien nicht bewohnt gewesen, hatte die Vorinstanz erwogen. Sie seien nämlich mit Blick auf das ursprüngliche Gesamtgrundstück bei weitem nicht ausgenutzt worden und daher in erster Linie Baulandreserve gewesen. Sie hätten eine Fläche von 600 m<sup>2</sup> überschritten, welche das Merkblatt des kantonalen Steueramts zur Vermögenssteuerbewertung und Festsetzung der Eigenmietwerte von Einfamilienhäusern als "angemessener Umschwung" betrachte. Die sechs Parzellen seien ausserdem nicht zusammen mit der Hausliegenschaft als Einheit, sondern je gesondert veräussert worden. Das Verwaltungsgericht erwog, die sechs aus Wiesland bestehenden Parzellen hätten zum unmittelbaren Umschwung des vom Pflichtigen und dessen Familie selbstbewohnten Einfamilienhauses gehört und diesen Personen als Erholungsraum gedient; sie seien also nicht auf andere Weise, z.B. landwirtschaftlich, genutzt worden. Unter diesen Umständen seien aber die sechs streitbetroffenen Parzellen – wie das Hausgrundstück selbst – vom Pflichtigen selbstbewohnt gewesen. Ob anders geurteilt werden müsste, wenn die Fläche des Umschwungs wesentlich grösser wäre, könne offen bleiben. Jedenfalls könnten die Richtlinien zum angemessenen Umschwung vorliegend nicht als Hilfskriterien herangezogen werden könnten, weil es dort allein um die Frage der Festsetzung von Liegenschafts- und Eigenmietwert gehe. 1 GR.2023.33

- 9 - b) Auf den Plänen ist zu erkennen, dass die Liegenschaft GBB1 1 die Form einer Flagge samt Mast hat, die durch die Liegenschaft GBB1 2 zu einem sich von der ...strasse zur ...strasse erstreckenden Rechteck vervollständigt wird. Der "Mast" dient der Wegerschliessung des Wohnhauses auf dem Grundstück zur ...strasse. Die Bepflanzung von GBB1 2 entspricht gemäss Fotos den Beschreibungen des Pflichtigen. Somit ist in einem ersten Schritt festzustellen, dass die zwei Parzellen als räumlich zusammengehörend erscheinen. Der vom Grundsteuerausschuss C auf den Bildern ausgemachte Zaun, der die zwei Parzellen trennen soll, existiert nicht, sodass davon auszugehen ist, dass die Vorinstanz den Zaun meint, der Parzelle GBB1 2 von der Strasse trennt. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz steht der Umstand, dass auf dem Grundstück "lediglich" Obstbäume stehen, einer Nutzung als Gartenanlage oder Erholungsraum nicht entgegen. Jedenfalls ist aufgrund der Bodenbepflanzung offenkundig, dass die Parzelle nicht in einer mit einem Selbstbewohnen inkompatiblen Weise genutzt wird. Im Gegenteil belegen die vom Pflichtigen geschilderten Arbeiten der F AG, dass der Voreigentümer die Fläche als Garten benutzte und die Pflichtigen beabsichtigen, diese Nutzung fortzuführen. Als Zwischenfazit ist somit festzuhalten, dass dem Pflichtigen die Parzelle GBB1 2 zum Selbstwohnen im weiteren Sinn dient. Fraglich ist indes, ob der Umstand, dass diese zivilrechtlich ein eigenes Grundstück darstellt und aus Bauland besteht, einer Qualifizierung als Ersatzobjekt entgegensteht. Das Verwaltungsgericht hat im zitierten Entscheid erwogen, dass ein Umschwung einer Wohnliegenschaft von 1'221 m<sup>2</sup> Baulandreserve nicht gegen ein Selbstbewohnen der Gesamtfläche spreche. Damit kann im Sinn einer rechtsgleichen Behandlung die Parzelle 2, welche aus 816 m<sup>2</sup> unbebautem Wohnbauland besteht, entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht a priori als nicht selbstbewohnt bzw. als nicht ersatzbeschaffungsfähig gelten. Der Umstand, dass die Parzellen zivilrechtlich eigenständige Grundstücke sind, vermag daran nichts zu ändern: massgebend ist einzig, dass die Parzellen – in den Worten des Verwaltungsgerichts – eine zusammenhängende vom Steuerpflichtigen selbstgenutzte Wohneinheit bilden. Insofern

kann es entgegen der Meinung des Grundsteuerausschusses C nicht darauf ankommen, ob der Pflichtige die Grundstücke nach deren Erwerb zu einer einzigen Parzelle zusammengefasst haben oder nicht. Das Kriterium der zivilrechtlichen Zusammengehörigkeit einer Parzelle erscheint ohnehin für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Ersatzbeschaffung ungeeignet, 1 GR.2023.33

- 10 - denn im Gegensatz zur natürlichen Beschaffenheit bzw. Zusammengehörigkeit von Parzellen, lässt sie sich leicht ändern. Der Begriff "Wohnung, die dauerhaft und ausschliesslich dem eigenen Gebrauch dient" bestimmt sich nach einer Reihe objektiver und äusserlich erkennbarer Umstände, die die persönliche Nutzung eines bestimmten Ortes durch eine Privatperson belegen (BGr, 10. Februar 2017, 2C\_569/2016, E. 4.2.1). Nach dem Gesagten besteht die ersatzbeschaffte Liegenschaft aus beiden vom Pflichtigen erworbenen Parzellen GBB1 1 und GBB1 2. Anders zu entscheiden bedürfte, angesichts der bundesrechtlichen Natur des Begriffs des Selbstwohnens (BGE 143 II 233 E. 2.3), nach Ansicht des Gerichts einer gesetzlichen Grundlage im kantonalen Recht. So hielt das Verwaltungsgericht Aargau am 3. Mai 1994 fest, es sei nicht zwingend auf die zivilrechtliche Bedeutung des Begriffs der selber bewohnten Liegenschaft abzustellen (VGE II/65 S. 7 f., zitiert in AGVE 1999, S. 192, auch zum Folgenden). Unter "bewohnten Eigenheim" sei insbesondere auch ein Einfamilienhaus samt Umschwung zu verstehen; es könne daher bei Kleingrundstücken auch ein nicht überbautes Grundstück damit erfasst sein. In einer Entscheidung vom 14. Dezember 1999 präzisierte das Verwaltungsgericht Aargau, der Einbezug weiterer Parzellen komme nur in Frage, wenn die Hausparzelle keine übliche Grösse und damit keinen genügenden Umschwung besitze (AGVE 1999, S. 192 f.). Diese Auffassung stützte das Gericht auf die für die Grundstückgewinnsteuer geltende und auf die Ersatzbeschaffung analog anwendbare Regelung in § 40 der Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Aargau (StGV AG) in der damals geltenden Fassung, gemäss welcher bei grösseren Grundstücken nur derjenige Teil mit den Bauten und einem ortsüblichen Umschwung als überbaut gilt; der restliche, sog. "übernormale Umschwung", wird als nicht überbautes Grundstück behandelt. Heute ist dieser Begriff des überbauten Grundstücks, der sinngemäss für den Umfang des Selbstwohnens herangezogen wird (Yildirim/Klöti-Weber, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. A., 2023, § 98 N 8), in § 46 Abs. 2 und 3 StGV AG normiert. Eine solche Beschränkung ist dem Zürcher Recht hingegen fremd. Hierbei ist überdies zu bedenken, dass es bei bundesrechtlich abschliessend geregelten Fragen wie der dauernden und ausschliesslich Selbstnutzung kein Raum für abweichende kantonale Regelungen besteht. Die Kantone sind nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen (BGr 7. März 2017, 2C\_306/2016 E. 4.1.) 1 GR.2023.33

- 11 - c) Den Restbedenken der Vorinstanz, es sei davon auszugehen, dass der Pflichtige die Parzelle GBB1 2 nicht dauerhaft bewohnen bzw. nutzen wolle, ist nicht durch eine Verweigerung des Steueraufschubs auf diesem Grundstück Rechnung zu tragen. Vielmehr steht für den Fall eines Rechtsmissbrauchs durch den Pflichtigen – namentlich, wenn sich im Nachhinein herauskristalisieren sollte, dass er bereits im Zeitpunkt des Erwerbs eine Veräusserung oder eine mit dem Zweck des Selbstwohnens inkompatible Nutzungsänderung der Parzelle GBB1 2 beabsichtigte – die Möglichkeit eines Nachsteuerverfahrens zur Verfügung (vgl. dazu BGE 143 II 233 E. 3.1, so auch Veranlagungsentscheid vom 9. Mai 2023).

#### **E. 4**

Bei einem Veräusserungserlös der Liegenschaft in C von Fr. 1'500'000.- und einem Erwerbspreis der beiden Parzellen in D von Fr. 1'530'000.- wird infolge vollständiger Reinvestition die Besteuerung des gesamten Grundstückgewinns von Fr. 681'200.-, aufgeschoben.

#### **E. 5**

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 212 i.V.m. § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt (§ 212 i.V.m. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.