

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00096 vom 2. März 2005

ZH Verwaltungsgericht, 2005-03-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2004.00096

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00096 du 2 mars 2005

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00096 del 2 marzo 2005

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung Umstritten ist, ob es sich bei der veräusserten Liegenschaft um eine dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Liegenschaft im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG handelt. Ein dauerndes Selbstbewohnen liegt vor, sofern der Eigentümer seine Liegenschaft in der Zeit vor der Handänderung ohne erheblichen Unterbruch bewohnt hat; es darf sich dabei demnach nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe des Steuerpflichtigen handeln. Ein Unterbruch der Selbstnutzung schadet der geforderten Dauerhaftigkeit dann nicht, wenn er seiner Natur nach bloss vorübergehenden Charakter aufweist. Selbst bei längeren Unterbrüchen sind die Voraussetzungen für einen Steueraufschub noch erfüllt, wenn die Zeitspanne zwischen der Aufgabe der Selbstnutzung des Eigenheims und der Aufnahme der Eigennutzung der Ersatzliegenschaft noch als angemessen zu würdigen ist. Die Pflichtigen haben vorliegend ihre Liegenschaft im Jahr 1993 vermietet und die Selbstnutzung bis zum Verkauf nicht wieder aufgenommen. Der Unterbruch der Selbstnutzung während rund 7 Jahren bei einer Besitzesdauer von insgesamt rund 14 3/4 Jahren ist nicht mehr vorübergehender Natur und kann nicht mehr als angemessen bezeichnet werden. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Garagenzufahrt) im Gebiet L in der Gemeinde W und erstellten dort in der Folge ein Reiheneinfamilienhaus. Im Jahr 1993 zogen sie ins Ausland und vermieteten die Liegenschaft an C und D. Nachdem der pflichtige Ehemann seine Arbeitsstelle in X (Ausland) verloren hatte, entschloss er sich zusammen mit seiner Ehefrau zur Rückkehr in die Schweiz und kündigte den Mietvertrag der Eheleute C und D per 31. März 2000. Die Schlichtungsbehörde in Miet- und Pachtsachen des Bezirks Y erstreckte das Mietverhältnis infolge angefochtener Kündigung mit Beschluss vom 5. Januar 2000 erst- und letztmals bis 31. Dezember 2000. Mitte Januar 2000 unterzeichnete der Pflichtige während eines Aufenthalts in der Schweiz die Kaufzusage für ein Reiheneinfamilienhaus an der M-Strasse in Z, wobei er eine Anzahlung von Fr. ... leistete. Der entsprechende Kaufvertrag wurde am 28. Februar 2000 öffentlich beurkundet. Ende März 2000 bezogen die Pflichtigen ihr neues Haus in Z. Die Liegenschaft in W konnte schliesslich am 25. Juli 2002 an E und F zum Preis von Fr. ... verkauft werden. Zufolge dieser Handänderung auferlegte der Gemeinderat W den Pflichtigen mit Entscheid vom 1. Oktober 2002 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. Eine dagegen erhobene Einsprache, mit welcher die Pflichtigen einen Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung begehrt hatten, wies der Gemeinderat mit Beschluss vom 19. August 2003 ab. II. Die Steuerrekurskommission wies den hiergegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 30. September 2004 ab, im Wesentlichen mit der

Begründung, bei der Liegenschaft in W handle es sich nicht um eine dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft, da die Pflichtigen mit Abschluss des Mietvertrags im Jahr 1993 die Selbstnutzung aufgegeben und bis zum Verkauf nicht wieder aufgenommen hätten. III. Mit Beschwerde vom 6. November 2004 an das Verwaltungsgericht stellten die Pflichtigen sinngemäss den Antrag, den Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung zu gewähren. Sowohl die Steuerrekurskommission als auch der Gemeinderat W verzichteten auf Vernehmlassung bzw. eine Beschwerdeantwort. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde in Grundsteuersachen an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

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

E. 2.2

Gemäss § 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 gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird. Diese Vorschrift entspricht fast wörtlich der Regelung von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), wobei allerdings die Ersatzbeschaffung in der ganzen Schweiz zum Steueraufschub führt (vgl. § 226a StG). Das Verwaltungsgericht lässt in seiner ständigen Praxis einen Steueraufschub auch dann zu, wenn der Erwerb oder die Überbauung der Ersatzliegenschaft zwar zeitlich vor der massgebenden Handänderung, aber dennoch im Hinblick auf diese erfolgt ist (RB 1989 Nr. 54). Erforderlich ist diesfalls einzig, dass zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang besteht (RB 1990 Nr. 54). Die "angemessene Frist" gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG bezieht sich schliesslich nicht bloss auf die Abfolge der Handänderungen; verlangt ist der Erwerb einer "gleichgenutzten Ersatzliegenschaft". Daraus folgt, dass auch die (gleiche) Nutzung der Ersatzliegenschaft innert angemessener Frist seit Aufgabe der betreffenden Nutzung der

veräusserten Liegenschaft aufgenommen werden muss (RB 1997 Nr. 49).

E. 3.1

Umstritten ist vorliegend einzig die Frage, ob es sich bei der veräusserten Liegenschaft in W um eine "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte" Liegenschaft im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG handelt.

E. 3.2

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gilt eine Liegenschaft als ausschliesslich selbstbewohnt, wenn sie vom Eigentümer tatsächlich selbst bewohnt wird. So kann beispielsweise das Selbstbewohnen durch den Erblasser den das Grundstück veräussernden Erben nicht angerechnet werden (RB 1992 Nr. 49). Durch die Vermietung der Liegenschaft ist dieses Erfordernis ebenfalls nicht mehr erfüllt (vgl. Bernhard Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 12 StHG N. 75). Ein dauerndes Selbstbewohnen liegt vor, sofern der Eigentümer seine Liegenschaft in der Zeit vor der Handänderung ohne erheblichen Unterbruch bewohnt hat; bei der betreffenden Liegenschaft darf es sich demnach nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe des Steuerpflichtigen handeln (RB 1994 Nr. 64). Dabei rechtfertigt es sich, den Begriff "dauernd" weit auszulegen und allenfalls selbst bei längeren Unterbrüchen der Selbstnutzung als erfüllt anzusehen, sofern die Zeitspanne zwischen der Aufgabe der Selbstnutzung des Eigenheims und der Aufnahme der Eigennutzung der Ersatzliegenschaft noch als angemessen zu würdigen ist (RB 1997 Nr. 54). Ein Unterbruch der Selbstnutzung schadet der vom Gesetz geforderten Dauerhaftigkeit des Selbstwohnens der veräusserten Liegenschaft dann nicht, wenn er seiner Natur nach bloss vorübergehenden Charakter aufweist, was aufgrund der Verhältnisse des Einzelfalls zu beurteilen ist. So ist ein längerer Unterbruch umso eher hinzunehmen, als er durch äussere, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist. Dauert der Unterbruch im Beurteilungszeitpunkt noch an, kommt es entscheidend darauf an, ob die Gründe, welche zur Unterbrechung der Selbstnutzung geführt haben, deren Wiederaufnahme durch den Steuerpflichtigen wahrscheinlich machen oder nicht (RB 1998 Nr. 164 = StE 1999 B 42.38 Nr. 19).

E. 3.3

Die Vorinstanz hat im Wesentlichen erwogen, das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung setze voraus, dass der Eigentümer das Wohnobjekt zu seiner Verfügung halte und es nach Belieben benutzen könne. Während der Dauer eines Mietverhältnisses sei der Eigentümer aber von der Nutzung gänzlich ausgeschlossen. Vorliegend sei die fragliche Liegenschaft in W während ca. 7 Jahren, also rund 50 % der gesamten Besitzesdauer, fremdvermietet gewesen. Den Umständen entsprechend könne angenommen werden, dass es sich dabei um einen unbefristeten Mietvertrag gehandelt habe. Während der gesamten Mietdauer hätten die Pflichtigen das Haus weder bewohnt noch hätten sie es bewohnen können. Dieser lang anhaltende Unterbruch in der Selbstnutzung habe bis zum Verkauf des Hauses im Juli 2002 gedauert. Die Pflichtigen machten zwar geltend, die Eigennutzung sei ihnen aufgrund der Erstreckung gesetzlich verwehrt geblieben, so dass sie bei ihrer Ankunft in der Schweiz ein anderes Zuhause hätten finden müssen. Indessen hätten sie den Mietern noch vor deren Eingabe an die Schlichtungsbehörde aus eigener Initiative eine Erstreckung des Mietverhältnisses bis Ende September 2000 oder Ende März 2001 angeboten. Wären die Pflichtigen tatsächlich darauf

angewiesen gewesen, bis Ende März 2000 in der Schweiz über eine Wohnung verfügen zu können, widerspreche ihr Verhalten ihren Bedürfnissen. Der Beschluss der Schlichtungsbehörde habe daher kaum den Ausschlag für die Unterzeichnung des Kaufversprechens für die Liegenschaft in Z gegeben. Wahrscheinlicher sei, dass die Pflichtigen bereits Ende 1999 den Erwerb von neuem Wohneigentum ernsthaft in Betracht gezogen wenn nicht sogar beschlossen hätten.

E. 3.4

Was die Pflichtigen gegen die ausführlichen und zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz vorbringen, vermag keine andere Beurteilung der Sachlage zu rechtfertigen. Im Wesentlichen wiederholen sie ihre bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Argumente. Sie bestreiten nicht, die Selbstnutzung der Liegenschaft in W bereits im Jahr 1993 aufgegeben und in der Folge nicht wieder aufgenommen zu haben. So war das betreffende Eigenheim insbesondere weder im Zeitpunkt seines Verkaufs noch bei Erwerb der Ersatzliegenschaft selbstbewohnt (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 216 N. 286). Mit einer Wiederaufnahme der Selbstnutzung der Liegenschaft in W war deshalb schon seit längerem nicht mehr zu rechnen, zumal diese Liegenschaft schon im Jahr 1993 an Dritte vermietet worden war und die Eingehung eines unbefristeten Mietverhältnisses den Eigentümer grundsätzlich von jeglicher Nutzungsmöglichkeit ausschliesst. Angesichts der konkreten Sachumstände drängt sich sogar der Schluss auf, dass die Pflichtigen gar nie ernsthaft beabsichtigt hatten, die betreffende Liegenschaft wieder selbst zu bewohnen. Hierfür spricht insbesondere deren Darstellung in der Beschwerdeschrift, wonach sie nach Entschlussfassung zur Rückkehr in die Schweiz den Mietern im September 1999 zwei Alternativen vorgeschlagen hätten, einerseits den Kauf des Hauses durch die Mieter, andererseits die Fortsetzung des Mietverhältnisses zu den ursprünglich vereinbarten Konditionen; da beide Varianten abgelehnt worden seien, hätten sie schliesslich die Kündigung ausgesprochen. Dieses Vorgehen legt die Vermutung nahe, dass es den Pflichtigen nicht primäres Anliegen war, die Liegenschaft in W nach der Rückkehr aus X (Ausland) wieder selbst zu nutzen. Wäre nämlich einer dieser Vorschläge von den Mietern akzeptiert worden, hätten die Pflichtigen ohnehin definitiv bzw. für längere Zeit eine neue Unterkunft beziehen müssen. Ausserdem datiert der Beschluss der Schlichtungsbehörde, mit welchem das Mietverhältnis bis 31. Dezember 2000 erstreckt worden war, vom 5. Januar 2000, der Pflichtige unterzeichnete jedoch bereits rund zwei Wochen später die Kaufzusage für die Ersatzliegenschaft in Z, so dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung anzunehmen ist, die Suche nach einer neuen Liegenschaft habe schon einige Zeit vorher begonnen. Daher erscheint der in der Begründung der Kündigung geltend gemachte dringende Eigenbedarf zumindest fraglich und ist der Unterbruch in der Selbstnutzung nicht mehr als bloss vorübergehend zu qualifizieren. Unabhängig davon, ob der damals behauptete Eigenbedarf den Tatsachen entsprach oder nicht, kann die Frist zwischen dem Ende der Selbstnutzung der alten Liegenschaft und dem Beginn der Eigennutzung des neuen Hauses von ca. 7 Jahren im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer von rund 14 $\frac{3}{4}$ Jahren im Licht der massgebenden Rechtsprechung jedenfalls nicht mehr als angemessen bezeichnet werden. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Demgemäss

entscheidet der Einzelrichter :

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