

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00154 vom 14. März 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-03-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00154](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00154)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00154 du 14 mars 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00154 del 14 marzo 2012

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Kaskadenersatzbeschaffung von Liegenschaften (StHG 12 III lit. e bzw. StG 216 III lit. i); Präzisierung der Rechtsprechung: Den parlamentarischen Debatten lässt sich entnehmen, dass es primärer Wille des Gesetzgebers war, das Wohneigentum und die Mobilität zu fördern, andererseits aber auch Spekulationen durch mehrere Verkäufe zu verhindern. Das Steuer-RKG als auch das VGr schlossen daraus zu Recht, dass der Gesetzgeber kurzfristige Spekulationsgewinne infolge Kaskadenersatzbeschaffungen verhindern wollte. Indessen kann dem weiteren Schluss, der Nachweis für die dauernde Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft sei grundsätzlich gescheitert, wenn das erste Ersatzobjekt innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Objekt verkauft werde, bei einer erneuten Ersatzbeschaffung mit vollständige Reinvestition des Erlöses nicht mehr festgehalten werden. Eine festgelegte Frist von fünf Jahren kann durch Gesetzesauslegung dieser Bestimmungen nicht entnommen werden (E. 2.3.2). Folglich ist lediglich bei rechtsmissbräuchlichen kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffungen ein Steueraufschub zu verwehren (E.2.3.3). Da die Bf die streitbetroffene Liegenschaft nicht während fünf Jahren selbst bewohnt haben, hat das RKG gemäss der verwaltungsgerichtlichen Praxis, an die sie gebunden gewesen ist, ohne weitere Prüfung der Umstände einen Steueraufschub verneint. Das RKG hat demnach in einem weiteren Rechtsgang zu prüfen, ob im vorliegenden Fall eine rechtsmissbräuchliche Kaskadenersatzbeschaffung vorliegt (E. 3). Rückweisung. Keine Kostenaufgabe; PE

## Erwägungen

### E. 2

Grundstückfläche) zum Preis von Fr. ..., welches sie ebenfalls selbst bewohnten. Das Einfamilienhaus in E verkauften sie am 15. Juli 2010 zum Preis von Fr. .... Infolge dieser Handänderung verweigerte der Grundsteuerausschuss der Gemeinde E den Pflichtigen am 25. November 2010 die Gewährung des Steueraufschubs und auferlegte diesen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. .... Die hiergegen gerichtete Einsprache wies der Grundsteuerausschuss der Gemeinde E am 16. Juni 2011 ab. II. Den dagegen gerichteten Rekurs wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 4. Oktober 2011 ebenfalls ab. III. Mit Beschwerde vom 22. November 2011 liessen die Beschwerdeführenden dem Verwaltungsgericht beantragen, die Besteuerung des Grundstückgewinns sei infolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben. Ausserdem verlangten sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Sowohl das Steuerrekursgericht als auch der Grundsteuerausschuss der Gemeinde E verzichteten auf Beschwerdeantwort bzw. Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen

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 vom Rekursgericht 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 Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Grundstücksgewinnsteuer 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 wird 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 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 die Ersatzbeschaffung allerdings ohnehin in der ganzen Schweiz zum Steueraufschub führt (vgl. § 226a StG).

### **E. 2.2**

Das Steuerrekursgericht hat in seiner Entscheidung mit Hinweis auf die von der ehemaligen Steuerrekurskommission im Jahr 2008 begründete Rechtsprechung erwogen, dass die mehrfache Privilegierung durch kurzfristige Ersatzbeschaffungen ausgeschlossen sei. Werde nach einer Ersatzbeschaffung eines selbstbewohnten Eigenheims innerhalb von fünf Jahren ein zweites Ersatzobjekt angeschafft und selbst bewohnt, werde die ursprüngliche Veräusserung mit dem zweiten Ersatzobjekt verknüpft; die zweite trete an die Stelle der aufgegebenen ersten, wie wenn sie von Anfang an statt der ersten erworben worden wäre (kurzfristige Kaskadenersatzbeschaffung). Der anlässlich des Verkaufs des ursprünglichen Grundstücks aufgeschobene Gewinn könne dann grundsätzlich nicht nachbesteuert werden. Dagegen werde das erste Ersatzobjekt als normaler An- und Verkauf behandelt; auf dem dabei allenfalls erzielten Gewinn sei die Grundstücksgewinnsteuer nicht aufschiebbar. Diese Rechtsprechung wurde durch das Verwaltungsgericht bestätigt (VGr, 7. Juli 2010, SB 2009.00050). Aufgrund der nachfolgenden Erwägungen kann im Sinn einer Präzisierung der Rechtsprechung an der dargelegten Praxis nicht mehr vollständig festgehalten werden.

### **E. 2.3.1**

Vorab sind Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. i StG auszulegen und festzustellen, ob aus einer Kaskadenersatzbeschaffung keine mehrfache Privilegierung resultieren darf. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente (BGE 131 II 697 E. 4, mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die

Bedeutung, die der Norm im Zusammenhang mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien dienen besonders bei neueren Texten als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1). Das Bundesgericht sowie auch das Verwaltungsgericht haben sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei die sachlich richtige Lösung ergab (BGE 124 II 372 E. 5 m. H.). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2). Die verfassungskonforme Auslegung findet jedoch – auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 129 II 249 E. 5.4).

### **E. 2.3.2**

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i StG setzen für den Steueraufschub voraus, dass der Erlös für den Verkauf einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. Dem Wortlaut kann keine direkte Antwort auf die Frage entnommen werden, ob eine kurzfristige Kaskadenersatzbeschaffung innert fünf Jahren eine Besteuerung auslöst. Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG geht hervor, dass der Bundesrat in seiner Botschaft an die Bundesversammlung zum ursprünglichen Entwurf des StHG 1983 einen Steueraufschub noch ablehnte (BB1 1983 III 50 und 102 f.). Demgegenüber befürwortete die Bundesversammlung die Aufnahme eines entsprechenden Aufschubtatbestands bei Ersatzbeschaffung für selbstgenutztes Wohneigentum im StHG. Den parlamentarischen Debatten lässt sich entnehmen, dass es primärer Wille des Gesetzgebers sei, das Wohneigentum und die Mobilität zu fördern, andererseits aber auch Spekulationen durch mehrere Verkäufe zu verhindern. Während eine Minderheit die Meinung vertreten hat, die Veräusserung müsse aus "zwingenden Gründen" erfolgen, war nach Ansicht der Kommissionmehrheit die Beurteilung der Gründe nicht Aufgabe der Steuerbehörden und die Gefahr der Spekulation sei durch das Erfordernis der dauernden Selbstnutzung ausgeschaltet. Der Berichterstatter der Kommission, M. Salvioni, hielt dazu in Beantwortung von durch Nationalrat M. Matthey vorgetragene Bedenken der Minderheit bezüglich Missbrauchs für spekulativen Liegenschaftshandel (AB 1989 N. 49 ff.) Folgendes fest: " S'il y a un changement successif de maison, il est évident que l'on ne peut employer cet article que pour la première aliénation, sauf si la deuxième a lieu après cinq ou six ans, car s'il y a une série d'aliénations en peu d'années, cet article ne peut pas être appliqué" (AB 1989 N. 51). In einer späteren Session machte er folgende Ergänzung: "La formulation du Conseil national fixe strictement le report de cette imposition au moment où la deuxième habitation serait éventuellement vendue [...]" (AB 1990 N. 442). Sowohl der Nationalrat (91:59 Stimmen; AB 1989 N. 51) als auch der Ständerat stimmten dem Kommissionsantrag zu. Das Steuerrekursgericht als auch das Verwaltungsgericht schlossen daraus zu Recht, dass der Gesetzgeber kurzfristige Spekulationsgewinne infolge Kaskadenersatzbeschaffungen verhindern wollte. Indessen kann dem weiteren Schluss, der Nachweis für die dauernde Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft sei grundsätzlich gescheitert, wenn das erste Ersatzobjekt innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Objekt verkauft werde, bei einer erneuten Ersatzbeschaffung mit vollständiger Reinvestition des Erlöses nicht mehr festgehalten werden. Die bisherige Rechtsprechung stützte sich bei der sogenannten kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffung innerhalb von fünf Jahren auf die erwähnte Äusserung des Kommissionssprechers, welcher davon ausging, dass ein Steueraufschub bei einer

mehrfachen Veräußerung nur zum Zuge komme, wenn die zweite Veräußerung nach fünf oder sechs Jahren stattgefunden habe. Zwar muss dieser Wortmeldung von S. Salvioni ein gewisses Gewicht zugemessen werden, da er die Mehrheitsmeinung der nationalrätlichen Kommission zum Ausdruck brachte. Weil indessen kein weiterer offizieller Antrag vorgelegen hat, wurde die Frage der Kaskadenersatzbeschaffung im Rat jedoch nicht weiter behandelt. Eine festgelegte Frist von fünf Jahren kann daher durch Auslegung Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nicht entnommen werden. Zudem ist zu beachten, dass der Gesetzgeber die Mobilität der Steuerpflichtigen fördern oder zumindest in keiner Weise hemmen wollte (AB 1989 N. 50 f.). Das Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden vom 19. November 2001 über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und Befreiung des Veräußerers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstbenutzten Wohnliegenschaft (ZStB I Nr. 37/460, Rz. 20 und 25) grenzt sodann lediglich die Besteuerungsbefugnisse der Gemeinden ab. Das Rundschreiben äussert sich diesbezüglich nur darüber, welche Gemeinde unter welchen Umständen auf ihren Entscheid zurückkommen kann und den Gewinn bei einer definitiven Zweckentfremdung oder Veräußerung besteuern darf. Die Bestimmungen legen zwar nicht ausdrücklich fest, dass bei einer Kaskadenersatzbeschaffung ein Steueraufschub zu gewähren sei. Immerhin geht es davon aus, dass eine Nachbesteuerung des Gewinns zu unterbleiben hat, wenn eine erneute Ersatzbeschaffung stattfindet.

### **E. 2.3.3**

Aufgrund des Gesagten kann damit nicht allein massgebend sein, dass das erste Ersatzobjekt innert fünf Jahren veräußert worden ist, sondern es ist lediglich den rechtsmissbräuchlichen kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffungen ein Steueraufschub zu verwehren. Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn bereits von Anfang an geplant war, das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen, um den Zwischengewinn abzuschöpfen. Wird 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 liegt keine missbräuchliche Wertabschöpfung vor, die zu einer Verweigerung des Steueraufschubs führt. Andernfalls käme dies einer Beschränkung der Mobilität des Steuerpflichtigen gleich. Schliesslich ist zu bemerken, dass in der Regel die Wertsteigerung am ersten Ersatzobjekt während der Besitzesdauer auch an einem gleichwertigen zweiten Ersatzobjekt gleichzeitig stattfindet, weshalb bei einer Reinvestition kein Spekulationsgewinn entstehend kann. Wird eine quantitativ oder qualitativ bessere Liegenschaft gekauft, so sind dazu zusätzliche Fremd- oder Eigenmittel erforderlich (vgl. dazu Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, S. 13ff.). Zu berücksichtigen ist ferner, dass lediglich ein Steueraufschub gewährt wird, wonach bei einem Verkauf ohne erneute Ersatzbeschaffung oder einer definitiven Zweckentfremdung der Gewinn nachbesteuert wird. Daher kann auch nichts von der Rechtsprechung zu § 170bis des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 abgeleitet werden, wonach eine mehrfache Steuerbegünstigung ausgeschlossen wurde, da es sich unter der alten Gesetzgebung nicht um einen Steueraufschubtatbestand, sondern um eine Steuerbefreiung gehandelt hatte.

### **E. 3**

Da die Beschwerdeführenden die streitbetroffene Liegenschaft nicht während fünf Jahren selbst bewohnt haben, hat das Steuerrekursgericht gemäss der verwaltungsgerichtlichen Praxis, an die sie gebunden gewesen ist, ohne weitere Prüfung der Umstände einen Steueraufschub verneint. Das Steuerrekursgericht hat demnach in einem weiteren Rechtsgang zu prüfen, ob im vorliegenden Fall gemäss den obigen Erwägungen eine rechtsmissbräuchliche Kaskadenersatzbeschaffung vorliegt. Zu berücksichtigen ist dabei unter anderem, dass die Beschwerdeführenden gemäss Veranlagungsentscheid vom 25. November 2010 an der Ersatzliegenschaft wertvermehrende Aufwendungen von insgesamt Fr. ... (für Küche und Licht) vorgenommen sowie ein Schwimmbad geplant haben. Ferner wird geltend gemacht, dass das erste Ersatzobjekt über kein Büro verfügt und sich die Umgebung nicht als kinderfreundlich herausgestellt habe. Ebenfalls ist zu werten, dass die Eheleute einen Wohnortswechsel noch vor ihrer erstgeborenen Tochter im Jahr 2004 vornehmen wollten. Im Weiteren hat das Steuerrekursgericht in Anwendung der absoluten Methode (BGE 137 II 419, E. 2.2.1) abzuklären, ob der gesamte Gewinn wieder in das zweite Ersatzobjekt reinvestiert worden ist. Die Sache ist deshalb in diesem Sinn zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

#### **E. 4**

Da vorliegend eine nicht vorhersehbare Präzisierung der Praxis zugunsten der Pflichtigen vorgenommen worden ist und die Pflichtigen im Wesentlichen obsiegt haben, sind die Kosten für das vorliegende Verfahren auf die Gerichtskasse zu nehmen und ist den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG; § 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG).

#### **E. 5**

Der vorliegende Zwischenentscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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