

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00116 vom 16. April 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-04-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00116

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00116 du 16 avril 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00116 del 16 aprile 2014

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Aufschub der Grundstückgewinnsteuer/Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaften. Der Steueraufschubstatbestand der Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft soll die Mobilität der (bisherigen) Wohneigentümer und individuelles Wohneigentum fördern, weshalb eine steuerauslösende Nutzungsänderung vorliegt, wenn das Eigentum weniger als 5 Jahre nach der Ersatzbeschaffung und im Rahmen eines Erbvorbezugs der Tochter der bisherigen Eigentümer übertragen wird, sich die übertragenden Eltern aber im Gegenzug ein lebenslanges Nutzungsrecht ausbedungen haben und die Liegenschaft nunmehr als Nichteigentümer weiterhin selbst bewohnen. Die von der Finanzdirektion in Form einer blossen Verwaltungsverordnung statuierte Mindestfrist von 5 Jahren, in welchem die Liegenschaft ausschliesslich durch den Eigentümer selbst bewohnt werden muss, erscheint gesetzeskonform, wenn eine Zweckentfremdung ohne gleichzeitige Ersatzbeschaffung stattfindet. Hingegen erscheint - mit Blick auf den gesetzgeberischen Willen der Mobilitätsförderung und in Bestätigung der neueren verwaltungsgerichtlichen Praxis - eine Fünfjahresfrist hinsichtlich der hier nicht vorliegenden sogenannten kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffung problematisch und ist dort auf Rechtsmissbrauchsfälle zu beschränken. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

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 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 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), wobei die Ersatzbeschaffung allerdings ohnehin in der ganzen Schweiz zum Steueraufschub führt (vgl. § 226a StG).

E. 3

Strittig ist im vorliegenden Fall einzig, ob die Beschwerdegegnerin den betreffend dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse gewährten Steueraufschub widerrufen durfte.

E. 3.1

Mit der wegen einer Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG aufgeschobenen und latent auf der Ersatzliegenschaft lastenden Grundstückgewinnsteuer belastet ist der jeweilige Eigentümer, welcher seine Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst bewohnen muss. Steuerauslösend ist bereits die Zweckentfremdung bzw. Nutzungsänderung der Liegenschaft infolge Auseinanderfallens der ausschliesslichen Wohnnutzung und Eigentümerstellung innerhalb einer 5-Jahresfrist, ohne dass es zugleich auch zu einer Veräusserung kommen muss (vgl. Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, S. 5). Steuerauslösend kann somit auch eine blosser Nutzungsänderung ohne Handänderung sein. Im Gegensatz dazu ist eine Selbstnutzung zu Wohnzwecken durch den Eigentümer nicht konstituierendes Merkmal des Steueraufschubfalls bei Eigentumserwerb durch Schenkung, Erbgang oder Erbvorbezug im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. a StG, steht es den begünstigten Rechtsnachfolgern doch diesfalls frei, ob sie ihr erhaltenes Grundeigentum selbst bewohnen oder zu anderen Zwecken (z. B. als Renditeobjekt oder als Geschäftliegenschaft) gebrauchen wollen.

E. 3.2

Eine Handänderung am Ersatzgrundstück wirkt sich grundsätzlich nicht auf die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer aus, wenn diese wiederum einen vollständigen Steueraufschubtatbestand zu begründen vermag und (kumulativ) zu keiner Nutzungsänderung führt. Ein vollständiger Steueraufschubtatbestand ist laut § 216 Abs. 3 lit. a StG beispielsweise bei einem Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang oder Erbvorbezug gegeben. Eine steuerauslösende Nutzungsänderung liegt wiederum vor, wenn keine Nutzung des eigenen Eigentums mehr erfolgt, z. B. wenn der begünstigte neue Eigentümer das Ersatzobjekt nach der Handänderung definitiv zweckentfremdet, indem er dieses dauernd oder zumindest auf unbestimmte Zeit nicht mehr ausschliesslich selbst bewohnt (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N. 287 und N. 296; Richner, ZStP 2011, S. 5). Unbestritten ist, dass es sich bei der Handänderung der Liegenschaft an die Tochter im Sinn eines Erbvorbezugs beziehungsweise einer gemischten Schenkung (vgl. Vertrag auf Eigentumsübertragung [Erbvorbezug] vom 12. Dezember 2011) um eine privilegierte Handänderung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. a StG handelt, welche zu einem Steueraufschub führt. Eine solche Übertragung würde nach dem Ausgeführten zumindest dann keine Auswirkungen auf die bereits zuvor im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer entfalten, wenn die beschenkte bzw. erbrechtlich begünstigte Tochter das Ersatzgrundstück in der Folge dauernd und ausschliesslich selbst bewohnen würde (Richner, ZStP 2011, S. 5). Davon zu unterscheiden ist jedoch die vorliegende Konstellation, in welcher die Pflichtigen nach der privilegierten Handänderung nicht mehr ihr eigenes, sondern das fremde Eigentum ihrer Tochter nutzen. Auch der Inhaber eines lebenslangen Nutzungsrechts bewohnt Fremdeigentum. Dies stellt grundsätzlich eine steuerbare Nutzungsänderung dar (Richner, ZStP 2011, S. 5 Fn. 153). Dies ergibt sich auch aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i StG, wo als Beispiele selbstgenutzter Wohnliegenschaften einzig das "Einfamilienhaus" oder die "Eigentumswohnung" aufgelistet werden, der Erwerb eines blossen Wohn- oder Nutzungsrechts an Fremdliegenschaften jedoch nicht als mögliche Ersatzinvestitionen genannt wird (vgl. auch Bernhard Zwahlen in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/Teil 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 12 StHG N. 74 ff., welcher ausschliesslich von Ersatzbeschaffungen von

"selbstbewohntem Grundeigentum" bzw. "Eigentum" spricht, sowie die Voten anlässlich der parlamentarischen Debatte zum StHG, welche ebenfalls ausschliesslich von "selbstbewohntem Eigentum" und "Eigenheim" usw. sprechen, z. B. Dreher, Amtl. Bull. NR 1989 S. 56, Reichling, Amtl. Bull. NR 1989 S. 50). Dies zumal der Inhaber eines blossen Wohn- oder Nutzungsrechts nie Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist (vgl. § 217 StG). Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts gilt eine Liegenschaft erst dann als ausschliesslich selbstbewohnt, wenn sie vom (aktuellen) Eigentümer tatsächlich selbst bewohnt wird (VGr, 2. März 2005, SB.2004.00096, E. 3.2; RB 1994 Nr. 64). Ebenso ist eine Ersatzbeschaffung zwangsläufig mit einem Wohnsitzwechsel verbunden (Richner et al., § 216 N. 332 mit Verweis auf VGr, 7. Dezember 1994, SR 94/0072). Der Steueraufschubstatbestand der Ersatzbeschaffung einer Wohnliegenschaft soll die Mobilität der (bisherigen) Eigenheimbesitzer und individuelle Wohnliegenschaft fördern, indem Wohneigentümern z. B. bei einem Arbeitsplatzwechsel usw. die steuerneutrale Reinvestition der in ihrer ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft gebundenen Mittel in ein Ersatzobjekt an besser geeigneter Örtlichkeit ermöglicht wird. Hingegen soll der Aufschubstatbestand nicht dem blossen Erhalt von Familienvermögen dienen (Richner et al., § 216 N. 324; RB 1994 Nr. 64; VGr, 16. Mai 2007, SB.2007.00002, E. 3). Die vorliegende Nutzungsänderung erhöht aber weder die Mobilität der Eltern als bisherige Grundeigentümer noch trägt es zum Erhalt von deren individuellen Wohneigentum bei. Damit entspricht sie aber auch nicht mehr der eigentlichen Zielsetzung des Steueraufschubstatbestands von § 216 Abs. 3 StG, zumal dieser eigenes Wohneigentum und nicht bloss Eigentum an Liegenschaften oder Eigentumsübertragungen innerhalb der Familie fördern will.

E. 3.3

Ob und wann die begünstigte Tochter die Liegenschaft nach dem Ableben ihrer Eltern und Erlöschen von deren Nutzungsrechten einer zweckkonformen Nutzung zu Wohnzwecken zuführen wird, ist völlig offen, steht es ihr doch grundsätzlich auch frei, diese als blosses Renditeobjekt oder als Geschäftsliegenschaft zu gebrauchen. Entsprechend liegt gegenwärtig keine zweckkonforme Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der aktuellen Eigentümerschaft vor und ist eine solche auch nicht absehbar. Damit führt die Handänderung zu einer Zweckentfremdung und ist hinsichtlich des aufgrund von § 216 Abs. 3 lit. i StG gewährten Steueraufschubstatbestands als Nutzungsänderung grundsätzlich steuerauslösend. Es besteht keine eigene Wohnnutzung durch die steuerpflichtige Person selbst mehr fort, da nach der Handänderung die Tochter in die Eigentümerstellung der Eltern eingetreten ist, die Liegenschaft aber nicht selbst bewohnt. Es geht in dieser Situation nicht an, bis zum Tod der Eltern zuzuwarten und bereits jetzt die inskünftige Aufnahme einer zweckkonformen Nutzung durch die Tochter zu unterstellen.

E. 4.1

In Rz. 20 des Rundschreibens der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 19. November 2001 (ZStB I Nr. 37/460) ist festgelegt, dass auf den Entscheid über den Steueraufschub zurückzukommen ist, wenn es innert fünf Jahren nach der Ersatzbeschaffung (alternativ) zu einer Zweckentfremdung oder Veräusserung kommt. Die 5-Jahresfrist beginnt dabei erst zu demjenigen Zeitpunkt, in welchem sowohl das Ersatzgrundstück erworben als auch die Selbstnutzung aufgenommen wurde (Richner, ZStP

2011, S. 7).

E. 4.2

Die Pflichtigen bewohnten das Ersatzobjekt ab Januar 2007 und übertrugen das Eigentum an den Ersatzobjekten am 12. Dezember 2011 auf ihre Tochter. Damit wäre die 5-Jahresfrist in jedem Fall unterschritten. Letztlich ist nicht entscheidend, dass die Handänderung vom 12. Dezember 2011 ihrerseits einen Steueraufschubstatbestand begründet, sondern allein, dass dadurch zeitnah eine Zweckentfremdung bewirkt wurde, welche bereits für sich genommen ein Zurückkommen auf den Steueraufschubstatbestand von § 216 Abs. 3 lit. i StG rechtfertigt. Dasselbe würde auch bei einer Nutzungsänderung ohne Handänderung gelten. Entsprechend ist irrelevant, ob die Übertragung vom 12. Dezember 2011 unentgeltlich erfolgte und für sich genommen überhaupt kein Grundstückgewinnsteueratbestand bilden würde.

E. 5.1

Es stellt sich weiter die Frage, ob die 5-Jahresfrist des genannten Rundschreibens mit § 216 Abs. 3 lit. i StG und den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zu vereinbaren sind, welche keine derartige Befristung enthalten.

E. 5.2

Das Rundschreiben der Finanzdirektion ist als blosser Verwaltungsverordnung für die Gerichte nicht bindend. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Als Zweitinterpret des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses ist es dabei aber nicht Sache des Gerichts, eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der politisch verantwortlichen Exekutive zu setzen (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 8/05, S. 614). Zum Erlass dieses Rundschreibens war die Finanzdirektion ohne Weiteres berechtigt, sind doch auch die eigentlichen Gemeindesteuern im kantonalen Steuergesetz geregelt und besitzen die Gemeinden auch in diesem Bereich keine eigenständige, sondern eine von der kantonalen Hoheit abgeleitete Steuerhoheit (Richner et al., Vorbemerkungen zu §§ 187 – 233 N. 8). Dementsprechend umfasst auch die regierungsrätliche Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) zulässigerweise Bestimmungen zu den Grundsteuern (§§ 67 ff. VO StG).

E. 5.3

Die Mindestfrist von fünf Jahren, in welcher die Liegenschaft ausschliesslich durch den Eigentümer selbst bewohnt werden muss, wurde vom Verwaltungsgericht grundsätzlich als gesetzeskonform erachtet (VGr, 16. Mai 2007, SB.2007.00002; vgl. auch die obiter dicta BGr, 19. Dezember 2012, 2C_337/2012, E. 3.5) und in einer nachfolgenden Entscheidung (VGr, 14. März 2012, SB.2011.00154) lediglich hinsichtlich der sogenannten kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffung mit Blick auf den gesetzgeberischen Willen der Mobilitätsförderung relativiert: Bei kurzfristigen Kaskadenersatzbeschaffungen wird das erste Ersatzobjekt innerhalb der 5-Jahresfrist durch ein zweites Ersatzobjekt ersetzt, was gemäss neuester Verwaltungsgerichtspraxis grundsätzlich nur bei einem Rechtsmissbrauch ein Zurückkommen auf den Steueraufschub rechtfertigt. Dies deshalb, weil ansonsten die Mobilität des Steuerpflichtigen entgegen dem gesetzgeberischen Willen über Gebühr beschränkt würde (VGr, 14. März 2012, SB.2011.00154, E. 2.3.3). Hingegen ist nicht

ersichtlich, weshalb diese Einschränkung auf eigentliche Rechtsmissbrauchsfälle auch in Konstellationen wie der vorliegenden Anwendung finden soll, wo eine Zweckentfremdung ohne gleichzeitige Ersatzbeschaffung stattfindet. Diesfalls wird die Mobilität des Eigentümers überhaupt nicht eingeschränkt und die Statuierung einer 5-Jahresfrist geht konform mit dem bereits im Gesetz angelegten Erfordernis einer dauernden Nutzung zu Wohnzwecken durch den Eigentümer selbst. Dies muss umso mehr gelten, als ein Zurückkommen auf den aufgeschobenen Gewinn bei einer Nutzungsänderung innert fünf Jahren auch nach einem Vorschlag der Schweizerischen Steuerkonferenz im interkantonalen Verhältnis möglich sein soll (vgl. die entsprechenden Hinweise im vorinstanzlichen Entscheid). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG) und ist diesen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 und StG).

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