

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00133 vom 25. September 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2013.00133](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00133)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00133 du 25 septembre 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00133 del 25 settembre 2014

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Auflösung des Steueraufschubs und Erhebung einer Nachsteuer aufgrund einer Zweckentfremdung bzw. Nutzungsänderung der Liegenschaft. Interkantonaler Sachverhalt. Die Nachveranlagung der zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer setzt keine steuerbare, entgeltliche Handänderung am Ersatzgrundstück voraus. Vielmehr kann bereits eine Nutzungsänderung steuerauslösend sein, wenn etwa der neue Eigentümer das Ersatzobjekt nicht mehr ausschliesslich selbst bewohnt. Mit Übertragung des Miteigentumsanteils haben sich die Eigentumsverhältnisse am Ersatzgrundstück geändert und auch die Definition der "Eigennutzung" bzw. des "Selbstbewohnens" hat sich verändert, unabhängig davon, ob sich die tatsächlichen Wohnverhältnisse geändert haben (E.3.2). Eine Liegenschaft gilt erst dann als ausschliesslich selbstbewohnt, wenn sie vom (aktuellen) zivilrechtlichen Eigentümer tatsächlich selbst bewohnt wird, ein blosses Wohn- oder Nutzungsrecht an Fremdliegenschaften genügt nicht, zumal der Inhaber eines blossen Wohn- oder Nutzungsrechts nie Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist. Die Handänderung am Ersatzgrundstück, d.h. die Übertragung des Miteigentumsanteils, stellt somit eine steuerauslösende Zweckentfremdung dar (E.3.2.1).

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2013.00133 Urteil der 2. Kammer vom 25. September 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen 1. A, Erben des B, nämlich: 1. A, 2. C, 3. D, alle vertreten durch RA E, Beschwerdeführende, gegen Stadt N, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. Am 14. Dezember 2006 erwarben A (Miteigentümerin zu 2/3), D (Miteigentümerin zu 1/6) und F (Miteigentümer zu 1/6) die Liegenschaft "G 01, H" (GB H Nr. 02) zum Preis von Fr. ... In der Folge nutzten alle drei Erwerber die Liegenschaft als ihre eigene Wohnstätte. B. Am 18. Dezember 2007 verkauften A (Miteigentümerin bezüglich einer Hälfte und Gesamteigentümerin bezüglich der anderen Hälfte), C (Gesamteigentümer bezüglich eines Miteigentumsanteils von 50 %) und D (Gesamteigentümerin bezüglich eines Miteigentumsanteils von 50 %) ihre Liegenschaft an der I-Strasse 03 in N (GBBL 04, Kat.-Nr. 05, damit subjektiv-dinglich verbunden: Miteigentum von 50 % an GBBL 06/Kat.-Nr. 05) zum Preis von Fr. ... an K und L. Ausgehend von einem Grundstückgewinn von Fr. ... gewährte die Kommission für Grundsteuern der Stadt N am 24. Februar 2009 einen vollständigen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung von

selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). C. Mit Vertrag vom 27. Oktober 2011 und Nachtrag vom 3. November 2011 übertrug A ihren Miteigentumsanteil von 2/3 an der Liegenschaft "G 01, H" zum Preis von Fr. ... auf ihre Tochter D, sodass deren Miteigentumsanteil auf 5/6 anwuchs. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme einer Grundpfandschuld von Fr. ... und durch ein lebenslängliches und ausschliessliches Wohnrecht (an einer 3,5-Zimmer-Wohnung, einer 2,5-Zimmerpraxis und am Turmzimmer mit Nasszelle) zugunsten von A mit einem Barwert von Fr. ... getilgt. Mit Beschluss vom 8. Mai 2012 widerrief die Kommission für Grundsteuern der Stadt N den Steueraufschub und auferlegte A, C und D, gestützt auf einen steuerbaren Gewinn von Fr. ... eine Grundstückgewinnsteuer (Nachsteuer) in Höhe von Fr. ... samt Zins ab 18. März 2008. D. Mit Beschluss vom 26. Februar 2013 wies die Kommission für Grundsteuern der Stadt N die Einsprache ab. II. Mit Entscheid vom 26. August 2013 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen ab. III. Mit Beschwerde vom 21. Oktober 2013 liessen die Pflichtigen beantragen, den Entscheid des Steuerrekursgerichts, den Einsprachebeschluss und die Grundstückgewinnsteuerveranlagung (Nachsteuer) ersatzlos aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, schloss das Steueramt der Stadt N auf Abweisung der Beschwerde. Ferner beantragte es die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 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 Steuerrekursgericht 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 (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekursinstanz. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 153 N. 43, auch zum Folgenden). Vom Novenverbot ausgenommen sind echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

## **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. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG und § 226a Abs. 1 StG wird – im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) – 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 oder in der übrigen Schweiz verwendet wird. Objektive Voraussetzungen für einen Steueraufschub bilden somit die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung sowohl der veräusserten als auch der als Ersatz erworbenen Liegenschaft durch die steuerpflichtige Person, die gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft und die Verwendung des Erlöses für die Ersatzliegenschaft. In subjektiver Hinsicht wird vorausgesetzt, dass die Ersatzbeschaffung durch den Veräusserer selbst vorgenommen wird. Sodann muss das Ersatzobjekt in der Schweiz liegen (örtliche Voraussetzung) und der Ersatz in der Regel innerhalb von zwei Jahren nach der Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen (zeitliche Voraussetzung).

#### **E. 2.1.1**

Der Begriff "ausschliesslich selbstgenutzt" wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft nur dann als "ausschliesslich selbstgenutzt", wenn sie von der steuerpflichtigen Person als (zivilrechtlichen) Eigentümerin, eventuell zusammen mit seinen Familienangehörigen tatsächlich selbst bewohnt wird (Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 12 StHG N. 75). Kein ausschliessliches Selbstbewohnen liegt vor, wenn es sich bei der Liegenschaft um ein Mehrfamilienhaus handelt, in dem die steuerpflichtige Person nur eine von mehreren Wohnungen selbst bewohnt. Benutzt die steuerpflichtige Person die Wohnliegenschaft zusammen mit Drittpersonen zum Wohnen, ist dies bezüglich des Kriteriums der Ausschliesslichkeit unproblematisch, solange es sich bei den Drittpersonen um Ehegatten und minderjährige Kinder oder Hausangestellte handelt. Fraglich ist es hingegen, wenn die Drittpersonen volljährige Kinder sind. Diesfalls muss entscheidend sein, ob die betreffenden Personen mit dem Veräusserer im selben Haushalt gelebt haben oder nicht. Verfügen die Drittpersonen über einen eigenen Hauseingang und eine eigene Küche, sodass von einer räumlich abgetrennten Wohneinheit gesprochen werden kann, liegt kein gemeinsamer Haushalt vor; dieser Anteil an der Gesamtliegenschaft wird von der steuerpflichtigen Person nicht selbstbewohnt (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 N. 328). Wird eine Liegenschaft nicht ausschliesslich selbst bewohnt, führt dies nicht zur vollständigen Verweigerung des Steueraufschubs. Vielmehr wird derjenige Anteil des Gewinns, der auf den ausschliesslich selbst bewohnten Anteil am Grundstück fällt, in die Ersatzbeschaffung einbezogen, wobei es für die anteilmässige Aufteilung auf die Fläche der eigengenutzten Räumlichkeiten ankommt (RB 1991 Nr. 43; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 N. 329).

#### **E. 2.1.2**

Die Selbstnutzung muss zudem dauernd sein. Ein bloss vorübergehender Unterbruch der Selbstnutzung ist nicht schädlich, wenn der Unterbruch durch äussere, von der steuerpflichtigen Person nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist (RB 1998 Nr. 164). Eine

bestimmte Mindestdauer der Selbstnutzung wird für die veräusserte Liegenschaft nicht vorausgesetzt. Die selbst genutzte Wohnliegenschaft muss jedoch vor der Veräusserung als Hauptwohnsitz der steuerpflichtigen Person gedient haben (BGE 138 II 105).

### **E. 2.1.3**

Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person selbstbewohnt wird. Wie das veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen ( Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 N. 333 ).

### **E. 2.2**

Wird ein Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und verlangt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (BGr, 19. Dezember 2012, 2C\_337/2012; vgl. § 226a Abs. 2 StG).

#### **E. 2.2.1**

Eine definitive Zweckentfremdung liegt vor, wenn das Ersatzgrundstück dauernd oder zumindest auf unbestimmte Zeit nicht mehr dem privilegierten Zweck entsprechend genutzt wird, d. h. wenn es nicht mehr dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt wird. Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz vom Ersatzgrundstück wegverlegt, das Ersatzgrundstück vermietet oder Verwandten, Freunden oder Bekannten unentgeltlich zur Benutzung überlässt ( Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 N. 343 ). Steuerauslösend ist bereits die Zweckentfremdung bzw. Nutzungsänderung der Liegenschaft infolge Auseinanderfallens der ausschliesslichen Wohnnutzung und Eigentümerstellung innerhalb der Fünf-Jahresfrist, ohne dass es zugleich auch zu einer Veräusserung bzw. Handänderung kommen muss (vgl. Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, S. 5).

#### **E. 2.2.2**

Eine Handänderung am Ersatzgrundstück wirkt sich grundsätzlich nicht auf die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer aus, wenn diese wiederum einen vollständigen Steueraufschubstatbestand zu begründen vermag und (kumulativ) zu keiner Nutzungsänderung führt. Ein vollständiger Steueraufschubstatbestand ist laut § 216 Abs. 3 lit. a StG beispielsweise bei einem Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang oder Erbvorbezug gegeben. Aber auch in diesen Fällen liegt eine steuerauslösende Zweckentfremdung vor, wenn keine Nutzung des eigenen Eigentums mehr erfolgt, z. B. wenn der neue Eigentümer das Ersatzobjekt nicht mehr dauernd und 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).

### **E. 2.3**

Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre (Ziff. 25 und 26 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]). Die Nachbesteuerung unterliegt im interkantonalen Recht dem gleichen kantonalen Grundstückgewinnsteuerrecht, welches der Grundstücksgewinn ohne Besteuerungsaufschub unterlegen hätte (Roman Sieber in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 25 N. 54).

### **E. 3.1**

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass die Handänderung am Ersatzgrundstück innert der Fünf-Jahresfrist erfolgte und es sich dabei um eine gemischte Schenkung der pflichtigen Mutter an die pflichtige Tochter handelt. Strittig ist dagegen, ob die Beschwerdegegnerin den betreffend den Verkauf der (ursprünglichen) Liegenschaft in N gewährten Steueraufschub widerrufen durfte. Da die Grundstückgewinnsteuer für jene Handänderung am Ersatzgrundstück nach eigenen Angaben der Pflichtigen gemäss § 97 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG AG) – laut Kaufvertrag gemäss § 97 Abs. 1 lit. b StG AG (Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie) – aufgeschoben worden sei und die Nachveranlagung der zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer eine steuerbare, entgeltliche Handänderung am Ersatzgrundstück voraussetze, sei eine Nachveranlagung im vorliegenden Fall ausgeschlossen. Es liege auch keine Zweckentfremdung vor, weil die beschenkte Tochter die Liegenschaft zu eigenen Wohnzwecken nutze. Und zwar beziehe sich diese Selbstnutzung – entgegen des vorinstanzlichen Entscheids – nicht nur auf einen Drittel der Liegenschaft, sondern auf die ganze Liegenschaft; das Wohnrecht zugunsten der pflichtigen Mutter sei lediglich zu deren formellen Absicherung begründet worden. Eine Aufteilung der Wohnräume habe aber nie stattgefunden. Vielmehr lebten sie wie eine Grossfamilie und benutzten denselben Hauseingang.

### **E. 3.2**

Entgegen der Auffassung der Pflichtigen setzt die Nachveranlagung der zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer keine steuerbare, entgeltliche Handänderung am Ersatzgrundstück voraus. Vielmehr kann bereits eine Nutzungsänderung steuerauslösend sein, wenn etwa der neue Eigentümer das Ersatzobjekt nicht mehr ausschliesslich selbst bewohnt (vgl. E. 2.2.2). Da sich mit der Übertragung des Miteigentumsanteils die Eigentumsverhältnisse am Ersatzgrundstück geändert haben, hat sich auch die Definition der "Eigennutzung" bzw. des "Selbstbewohnens" verändert. Dies bedeutet, dass die tatsächlichen Verhältnisse im Bezug auf die Wohnverhältnisse, wenn sie auch unverändert geblieben sind, wie die Pflichtigen geltend machen, unter den veränderten Eigentumsverhältnissen nun aber anders zu beurteilen sind. Ein solches Vorgehen ist weder überspitzt formalistisch noch verstösst es gegen den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]). Im Gegenteil scheint es gar geboten, knüpfen doch das Steuerrecht und auch das Grundstückgewinnsteuerrecht insbesondere bei der Beurteilung von Eigentumsverhältnissen an das Zivilrecht an. Raum für eine vom Zivilrecht abweichende Betrachtungsweise, wie sie den Pflichtigen vorschwebt, bleibt keiner (vgl. BGr, 19. Dezember 2012, 2C\_337/2012, E. 3.3).

#### **E. 3.2.1**

Wie die Vorinstanz bezüglich der pflichtigen Mutter zutreffend festgehalten hat, nutzt sie nach der Handänderung (Übertragung des Miteigentumsanteils) als nunmehr Wohnrechtsberechtigte nicht mehr ihr eigenes, sondern das fremde Eigentum ihrer Tochter. Denn auch der Inhaber eines lebenslangen Nutzungsrechts bewohnt Fremdeigentum. Dies trifft sodann auch für den Fall zu, dass die Mutter – wie die Pflichtigen geltend machen – auf das Wohnrecht formlos verzichtet haben sollte, wird sie doch dadurch nicht wieder zur (Mit-)Eigentümerin. Eine Liegenschaft gilt aber erst dann als ausschliesslich selbstbewohnt, wenn sie vom (aktuellen) zivilrechtlichen Eigentümer tatsächlich selbst bewohnt wird (siehe vorn E. 2.1.1; VGr, 2. März 2005, SB.2004.00096, E. 3.2; RB 1994 Nr. 64). Ein blosses Wohn- oder Nutzungsrecht an Fremdliegenschaften genügt nicht (vgl. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i StG; Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 12 StHG N. 75), zumal der Inhaber eines blossen Wohn- oder Nutzungsrechts nie Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist (vgl. § 217 StG). Zwar nutzt die pflichtige Mutter das Ersatzobjekt aufgrund eines Wohnrechts weiterhin zu zwei Dritteln selbst, indessen wird damit die aufschubrelevante Selbstnutzungsdauer nicht fortgesetzt. Die pflichtige Tochter bewohnt die Ersatzliegenschaft nach wie vor tatsächlich selbst. Nach der Übertragung des Miteigentumsanteils der pflichtigen Mutter von zwei Dritteln ist sie nunmehr zu 5/6 Eigentümerin der Ersatzliegenschaft. Die pflichtige Mutter liess sich hierfür gemäss Kaufvertrag als Gegenleistung "ein lebenslängliches Wohnrecht an folgenden Räumlichkeiten ein[räumen]: Die von ihr bereits heute bewohnte 3,5-Zimmer-Wohnung mit zusätzlicher Praxis (2,5-Zimmer mit Nasszelle), ferner das Turmzimmer (ca. 40 m<sup>2</sup>) mit Nasszelle. Die Wohnung und die Praxis haben einen eigenen Zugang." Im Nachtrag wurde festgehalten, dass es sich um ein "ausschliessliches Wohnrecht" handle. Geht man von gleich gebliebenen tatsächlichen Verhältnissen aus, ist die Ersatzliegenschaft somit zu zwei Dritteln mit einem lebenslänglichen und ausschliesslichen Wohnrecht zugunsten der pflichtigen Mutter belastet. Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, bewohnt die pflichtige Tochter daher die Liegenschaft nur zu einem Drittel als Eigentümerin. Die Handänderung am Ersatzgrundstück, d.h. die Übertragung des Miteigentumsanteils, stellt somit eine steuerauslösende Zweckentfremdung dar, weil die Tochter als neue Eigentümerin das Ersatzobjekt nicht ausschliesslich selbst bewohnt (vgl. E. 2.2.2). An der Tatsache, dass die Ersatzliegenschaft zu zwei Dritteln mit einem lebenslänglichen und ausschliesslichen Wohnrecht zugunsten der pflichtigen Mutter belastet ist, vermag auch – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – ein formloser Verzicht auf dieses ausschliessliche Wohnrecht durch die pflichtige Mutter nichts zu ändern. Denn ein solcher formloser Verzicht bewirkt nicht automatisch das Anwachsen des Eigentums der pflichtigen Tochter, sondern verleiht ihr gemäss Wortlaut von Art. 748 Abs. 2 ZGB lediglich einen Anspruch auf Löschung des Eintrags im Grundbuch. Dass das Wohnrecht im vorliegenden Fall infolge dieses formlosen Verzichts tatsächlich aus dem Grundbuch gelöscht worden wäre, wird weder von den Pflichtigen geltend gemacht noch erscheint es angesichts des Zwecks der Wohnrechtsbegründung wahrscheinlich, da das Wohnrecht zur "formellen Absicherung" der pflichtigen Mutter begründet worden sei. Folglich bleibt es dabei, dass die pflichtige Tochter die mit dem Wohnrecht belasteten Räumlichkeiten nicht als Eigentümerin, sondern nur mit Einwilligung bzw. gestützt auf den "formlosen Verzicht" der pflichtigen Mutter nutzen darf. Daher stellt sich die Frage, ob die Pflichtigen als Grossfamilie im selben Haushalt leben, gar nicht. Denn, ob ein gemeinsamer Haushalt und damit ein "ausschliessliches Selbstbewohnen" vorliegt oder nicht, ist nur in denjenigen Fällen entscheidend, in welchen die

steuerpflichtige Person die ganze Wohnliegenschaft (z.B. ein Mehrfamilienhaus) als Eigentümerin nutzen dürfte, sie aber mit Drittpersonen zusammen benutzt. Selbst wenn man davon ausginge, das Wohnrecht sei durch den formlosen Verzicht untergegangen und die pflichtige Tochter dürfte nun die Ersatzliegenschaft zu 5/6 als Eigentümerin nutzen, wäre der Steueraufschub mangels ausschliesslichen Selbstbewohnens zu widerrufen. Zwar bedeutet "ausschliesslich selbstgenutzt" i. S. v. § 216 Abs. 3 lit. i StG in der Tat nicht, dass die Wohnung bzw. das Haus nicht mit Drittpersonen geteilt werden dürfte (vgl. E. 2.1.1). Bei anderen Drittpersonen als Ehegatten oder minderjährige Kinder – also auch bei Eltern, wie im vorliegenden Fall – ist entscheidend, ob ein gemeinsamer Haushalt besteht oder nicht. Kein gemeinsamer Haushalt liegt vor, wenn die Drittperson – d.h. die pflichtige Mutter – über einen eigenen Hauseingang und über eine eigene Küche verfügte (vgl. E. 2.1.1). Beides trifft vorliegend unbestrittenermassen zu, auch wenn nur ein Hauseingang benützt und die Küche der pflichtigen Mutter "nur zur Zubereitung ihres Frühstücks und des Hundefutters" genutzt werden sollte. Es handelt sich somit um räumlich abgetrennte Wohneinheiten, woran auch nichts ändert, dass "praktisch alle Räume" geteilt werden, wie dies unter verwandten Nachbarn üblich ist. Daran vermögen auch die eingereichten und angebotenen Beweismittel (Beschriftung des Briefkastens, Bestätigung der Regionalwerke H) nichts zu ändern, sofern sie angesichts des vor Verwaltungsgericht geltenden Novenverbots überhaupt beachtlich sind (vgl. E. 1.2). Im Gegenteil erscheint es widersprüchlich, dass einerseits die Ersatzliegenschaft nach Erwerb in zwei Wohnungen umgebaut worden ist, sodass sie von zwei Familien bewohnt werden könne (vgl. Schreiben von M an das Steueramt der Stadt N vom 3. September 2008), sowie das Wohnrecht gemäss Kaufvertrag ausschliesslich an der " von ihr [d.h. der pflichtigen Mutter] bereits heute bewohnte[n] 3,5-Zimmer-Wohnung mit zusätzlicher Praxis (2,5-Zimmer mit Nasszelle), ferner [dem] Turmzimmer (ca. 40 m<sup>2</sup>) mit Nasszelle" eingeräumt wurde und andererseits nunmehr geltend gemacht wird, eine Aufteilung der Wohnräume habe nie stattgefunden und die Pflichten lebten in einem einzigen Haushalt zusammen. Ferner stimmen die mit Beschwerde eingereichten Grundrisspläne, abgesehen von den eigenhändigen Markierungen, mit den Plänen überein, die M seinem Schreiben vom 24. Oktober 2008 beigelegt hatte. Gemäss diesem Schreiben zeigten diese Grundrisspläne aber den Grundriss vor den diversen Umbauten; ein Grundrissplan für die Situation nach den Umbauten existiere leider nicht. Es ist also fraglich, ob die eingereichten Grundrisspläne überhaupt die aktuelle Situation widerspiegeln.

### **E. 3.3**

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdegegnerin den zufolge Ersatzbeschaffung gewährten Steueraufschub zu Recht widerrufen. Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach der pflichtigen Tochter auch keinen Steueraufschub in Bezug auf die von ihr als Eigentümerin genutzten Räumlichkeiten zu gewähren ist, weil der Betrag unter den Anlagekosten des ersetzten Objekts liege, blieben unbestritten. Folglich ist die Beschwerde abzuweisen.

### **E. 4**

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). Die Gerichtskosten sind den vier Beschwerdeführenden je zu einem Viertel aufzuerlegen. Da die Aufwendungen der

Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und 213 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

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