

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00136 vom 17. Februar 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-02-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00136

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00136 du 17 février 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00136 del 17 febbraio 2016

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer: Änderung der Nutzung des Ersatzobjekts Der Ersatzbeschaffungstatbestand setzt voraus, dass eine dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert wird, wobei der daraus erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer Ersatzliegenschaft verwendet werden muss (§ 216 Abs. 3 lit. i StG). Unter den Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums fällt einzig der Hauptwohnsitz, nicht aber eine Ferienwohnung. Eine definitive Zweckentfremdung der Ersatzliegenschaft führt nach der Praxis im Kanton Zürich zu einer Nachbesteuerung, sofern sie innert 5 Jahren nach der früheren, den Steueraufschub begründenden Veräusserung stattfindet. Vorliegend wurde die Grundstückgewinnsteuer aufgrund der Reinvestition des Verkaufserlöses in eine gleichgenutzte Liegenschaft aufgeschoben. Nachdem die Pflichtigen die Ersatzliegenschaft während 1 Jahr und 10 Monaten bewohnt hatten, verlegten sie ihren Hauptwohnsitz ins Ausland. Wegen Nutzungsänderung hob das Gemeindesteueramt den Steueraufschub auf. Ob die 5-Jahresfrist gesetzeskonform ist, braucht hier nicht entschieden zu werden, da nicht von einer dauerhaften Nutzung des Ersatzobjekts ausgegangen werden kann. Denn vorliegend sind die Pflichtigen nach nur 1 Jahr und 10 Monaten definitiv ins Ausland gezogen, womit nicht ein bloss vorübergehender Unterbruch der Nutzung vorliegt, welcher nicht zur Nachbesteuerung führen würde. Dass die Ersatzliegenschaft nicht veräussert wurde und nach wie vor ausschliesslich, insbesondere in den Wintermonaten, von den Pflichtigen genutzt wird, ändert nichts daran, dass es sich um eine Zweitwohnung handelt. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2015.00136 Urteil der 2. Kammer vom 17. Februar 2016 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde D, vertreten durch die Grundsteuerbehörde, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) veräusserte am 21. Februar 2011 seine Eigentumswohnung an der C-Strasse 01 in D zu einem Preis von Fr. Per 15. Februar 2011 hatte er seinen Wohnsitz in den Kanton Graubünden verlegt, wo er am F-Weg 02 eine Liegenschaft für Fr. ... erworben hatte. Aufgrund der Reinvestition des Erlöses in ein gleichgenutztes Ersatzobjekt wurde die Grundstückgewinnsteuer mit Veranlagungsentscheid der Grundsteuerbehörde D vom 25. Mai 2011 infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben. Am 31. Dezember 2012 verlegten der Pflichtige und

seine Ehefrau ihren Hauptwohnsitz ins Land G. Mit Nachsteuerverfügung vom 17. Dezember 2014 auferlegte die Grundsteuerbehörde D dem Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... (zuzüglich Zins von Fr. ... seit dem 91. Tag seit der Handänderung), da die Voraussetzungen für die Gewährung des Steueraufschubs mit dem Wegzug des Pflichtigen nicht mehr erfüllt seien. Eine hiergegen erhobene Einsprache wies die Grundsteuerbehörde D mit Verfügung vom 7. Mai 2015 ab. II. Das hernach angerufene Steuerrekursgericht wies den Rekurs des Pflichtigen mit Entscheid vom 28. Oktober 2015 ebenfalls ab. III. Mit Beschwerde vom 3. Dezember 2015 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, die vorinstanzlichen Entscheide seien aufzuheben, vom Widerruf des Steueraufschubs sei abzusehen und die Grundstückgewinnsteuer gemäss Verfügung vom 25. Mai 2011 weiterhin aufzuschieben. Eventualiter sei die Sache an die Grundsteuerbehörde D zu weiteren Abklärungen und zum neuen Entscheid zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gemeinde D. Der vom Pflichtigen mit Präsidialverfügung vom 4. Dezember 2015 einverlangte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 10'120.- ging fristgerecht auf dem Konto des Verwaltungsgerichts ein. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde. 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.

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

E. 2.2

Mit der Veräusserung der dauernd und selbstgenutzten Wohnliegenschaft, jener in D, und der Reinvestition des Verkaufserlöses innert Monatsfrist (Februar 2011) in eine neue Liegenschaft, sind die Kriterien von § 216 Abs. 3 lit. i StG insoweit erfüllt, als eine "Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung)" sowie eine Verwendung des Erlöses innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer Ersatzliegenschaft stattgefunden hat. Streitig ist vorliegend einzig, ob das Ersatzobjekt gleichgenutzt bzw. dauernd und ausschliesslich selbstgenutzt wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fällt unter den Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums einzig der Hauptwohnsitz, während ein sekundäres Domizil, wie eine Ferienwohnung, den Tatbestand nicht erfüllt (BGE 141 II 207 E. 2.2.4; BGE 138 II 105 E. 6.3.1 = Pra 101 [2012] Nr. 88). Nach der verwaltungsgerichtlichen Praxis schadet ein Unterbruch der Dauerhaftigkeit des

Selbstbewohnens der veräusserten oder der Ersatzliegenschaft nicht, wenn er seiner Natur nach bloss vorübergehenden Charakter aufweist, was nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen ist (VGr, 22. April 1998, SR.98.00011, E. 1 = StE 1999 B 42.38 Nr. 19 = RB 1998 Nr. 164). Beabsichtigt ein berufsbedingt ins Ausland versetzter Eigentümer nach seinem Auslandsaufenthalt in die Ersatzliegenschaft zurückzukehren, wird die bei der Ersatzbeschaffung seines Eigenheims ermässigte Steuer nicht nachträglich erhoben. Zu prüfen ist diesfalls, ob die berufliche Versetzung nur vorübergehender oder endgültiger Natur ist (RB 1998 Nr. 164). In dem am 22. April 1998 zu beurteilenden Fall hatten die Eigentümer der ersatzweise erworbenen Liegenschaft dieselbe während zweieinhalb Jahren selbstbewohnt, bevor sie nach Hamburg, dem neuen Arbeitsort des für einen internationalen Erdölkonzern tätigen Ehemanns, zogen. Da der Arbeitnehmer für einige Jahre befristet nach Deutschland entsandt wurde und die Rückkehr in die vormalige Wohnstätte geplant und seitens des Arbeitgebers bestätigt worden war, erkannte das Verwaltungsgericht auf einen bloss vorübergehenden Unterbruch der Selbstnutzung der Liegenschaft.

E. 2.3

Das Steuerrekursgericht erwog, der Pflichtige habe seinen Wohnsitz nach eigenen Angaben aus beruflichen Gründen per 1. Januar 2013 ins Land G verlegt. Zwar möge es zutreffen, dass die Liegenschaft im Kanton Graubünden weiterhin von ihm und seiner Ehefrau ausschliesslich selbst und insbesondere in den Wintermonaten häufig benutzt werde. Indessen sei mit der Wohnsitzverlegung ins Ausland eine Nutzungsänderung an der Liegenschaft im Kanton Graubünden eingetreten. Im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung sei einzig entscheidend, ob der Grundeigentümer seinen Hauptwohnsitz am Ort einer Liegenschaft habe oder nicht. Ob und wie häufig er sich in einem anderen, ihm gehörenden Objekt aufhalte, lasse sich kaum überprüfen. Vorliegend begnüge sich der Pflichtige mit der nicht näher substantiierten oder belegten Behauptung, er halte sich von November bis März "in wesentlichem Ausmass" im Kanton Graubünden auf. Dass sich an den Wohnverhältnissen in naher Zukunft etwas ändern werde, sei nicht ersichtlich. Demzufolge habe eine definitive Zweckentfremdung der Ersatzliegenschaft stattgefunden. Im Übrigen sei die von Rechtsprechung und Lehre vertretene Auffassung, wonach neben der Handänderung auch die Nutzungsänderung am Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der früheren, den Steueraufschub begründenden Veräusserung zur Nachveranlagung führe, sachgerecht und praktikabel. Die Nachveranlagung verletze den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht.

E. 2.4

Die Pflichtigen erachten ein schematisches Abstellen auf die Fünfjahresregel als rechtswidrig. Diese Frist – und generell das Erfordernis, das Ersatzobjekt für eine bestimmte Zeit zu halten oder zu nutzen – sei weder im kantonalen Recht noch im Steuerharmonisierungsgesetz vorgesehen. Der Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums sei ausschliesslich bundesrechtlicher Natur. Eine Fünfjahresfrist sei im Bundesrecht gerade nicht vorgesehen bzw. wurde auf die Einführung einer solchen explizit verzichtet. Auch auf dem Weg der Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG könne eine solche Frist nicht postuliert werden. Zentral sei einzig, ob das Ersatzobjekt im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung Hauptdomizil im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG gewesen sei. Ein späterer Wegzug, der sodann aufgrund achtenswerter Motive bzw. späterer Umstände veranlasst werde, dürfe – vorbehaltlich Rechtsmissbrauch – nicht

schädlich sein. Bei dem infrage stehenden Rechtsgeschäft – Erwerb der Liegenschaft im Kanton Graubünden – sei jedoch kein rechtsmissbräuchliches Verhalten oder eine Steuerumgehungsabsicht zu erkennen. Werde – wie hier – zwar der Hauptwohnsitz verlegt, finde aber eine fortgesetzte und weitgehend gleichbleibende Eigennutzung des Objekts statt, könne dies wirtschaftlich nicht einer Handänderung gleichgestellt werden. Die Wohnsitzverlegung sei rechtlicher und nicht wirtschaftlicher Natur. Vorliegend sei bereits aus dem bezahlten Kaufpreis, Fr. ... Mio., ersichtlich, dass es sich bei der Wohnung im Kanton Graubünden nicht um eine klassische Zweitwohnung handle, sondern dass die Käufer ursprünglich die genuine Absicht hatten, hier ihren Lebensmittelpunkt zu errichten. Berufliche Gründe hätten aber dazu geführt, dass der Ehemann vermehrt nach J reisen musste, weshalb sie sich entschieden hätten, ihren Hauptwohnsitz ins Land G zu verlegen. Im Übrigen werde durch die Besteuerung eines Gewinns, der gar nicht realisiert werde, das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verletzt. Ohne Fremdvermietung werde auch keine Rendite erwirtschaftet.

E. 2.5

Das Verwaltungsgericht hat in der Vergangenheit mehrfach bestätigt, dass es die Fünfjahresfrist, wie sie im "Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG)" vom 31. März 2014 festgelegt ist (vgl. die vorliegend einschlägige Ziffer 28 des Rundschreibens), grundsätzlich als gesetzeskonform erachte (VGr, 25. September 2014, SB.2013.00133, E. 2.2; 16. April 2014, SB.2013.00116, E. 5.3). Einzig in Bezug auf die kurzfristige Kaskadenersatzbeschaffung wurde die Frist zur Mobilitätsförderung relativiert (vgl. VGr, 14. März 2012, SB.2011.00154, E. 2.3). In seinem Entscheid vom 9. Februar 2015 (BGE 141 II 207), womit das Bundesgericht den verwaltungsgerichtlichen Entscheid vom 16. April 2014 aufgehoben hat, äusserte es sich nicht zur Frage, ob die Kantone im Zusammenhang mit der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft eine Mindesthaltedauer für die ersatzweise erworbene Liegenschaft einführen dürfen, um dem Kriterium der dauernden Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft Konturen zu verleihen. Wie es sich damit verhält, muss hier nicht näher geprüft werden, da – wie gleich zu zeigen sein wird – nicht von einer dauerhaften Nutzung des Ersatzgrundstücks ausgegangen werden kann.

E. 2.6

Die Pflichtigen haben ihren Hauptwohnsitz aus beruflichen Gründen definitiv in das Land G verlegt. Dass eine Rückkehr beabsichtigt wäre, wurde nicht geltend gemacht. Auch das Steuerrekursgericht hat festgehalten, dass nach den Akten keinerlei Anhaltspunkte bestünden, dass sich an den Wohnsitzverhältnissen in naher Zukunft etwas ändern würde. Anders als in dem vom Verwaltungsgericht am 22. April 1998 beurteilten Fall ist somit von einer dauerhaften Wohnsitzverlegung und nicht von einer bloss vorübergehenden Zweckentfremdung auszugehen. Mit dem definitiven Wegzug ins Ausland wurde die Wohnung im Kanton Graubünden zu einem Zweitwohnsitz der Pflichtigen, ungeachtet des hohen Erwerbspreises. Für diese Art von Wohnliegenschaften wird ein Steueraufschub nicht zugelassen (vgl. BGE 138 II 105 = Pra 101 [2012] Nr. 88). Dass die Pflichtigen ursprünglich die "genuine Absicht" hatten, im Kanton Graubünden längerfristig ihren Lebensmittelpunkt zu errichten, ändert daran nichts. Insbesondere kann ihrer

Argumentation, wonach es lediglich darauf ankomme, dass der Veräusserer beabsichtige, im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung sein Hauptdomizil am Ersatzobjekt begründen zu wollen, nicht gefolgt werden. Denn rein begrifflich ist eine gewisse Zeitspanne erforderlich, damit es sich um eine dauernde Nutzung der Ersatzliegenschaft handeln kann. Wird die Ersatzliegenschaft – wie hier – lediglich ein Jahr und 10 Monate als Hauptwohnsitz genutzt, kann jedenfalls noch nicht von einer dauernden Nutzung gesprochen werden.

E. 2.7

Die Pflichtigen wenden sich weiter gegen die Besteuerung eines Gewinns, der gar nicht realisiert worden sei. Mit der Möglichkeit einer Ersatzbeschaffung können Eigenheimbesitzer – anders als Eigentümer einer Zweit- oder Ferienwohnung – von einem Steueraufschub profitieren. Dank dem Steueraufschub soll dem Steuerpflichtigen wenn nötig der gesamte Verkaufserlös für die Finanzierung eines Ersatzobjekts zur Verfügung stehen (BGE 130 II 202 E. 5.2). Tatsächlich bleibt bei einer definitiven Zweckentfremdung der Ersatzliegenschaft ohne Verkauf das investierte Kapital im Ersatzobjekt gebunden. Dass beim Steuerpflichtigen bei definitiver Zweckentfremdung u. U. ein finanzielles Problem entsteht, wenn wie hier nicht einmal eine Fremdvermietung stattfindet, wird jedoch von Lehre und Rechtsprechung in Kauf genommen, da die Liegenschaft nicht mehr ihrem privilegierten Zweck entsprechend genutzt wird (vgl. Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, Teil III, ZStP 1/2011, S. 1 ff., S. 6). Daher wird die Nutzungsänderung des Ersatzobjekts neben der Veräusserung einhellig als steuerauslösender Tatbestand behandelt, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind (Richner, a. a. O., S. 5; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N. 296; VGr, 25. September 2014, SB.2013.00133, E. 2.2.1; 14. März 2012, SB.2011.00154, E. 2.3.2). Dies gilt nicht nur für die Ersatzbeschaffung von dauernd selbstgenutztem Wohneigentum, sondern auch für die Steueraufschubstatbestände nach § 216 Abs. 3 lit. h und lit. g StG. Eine Verletzung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist hierin nicht zu erblicken. Bei dieser Sachlage erübrigt sich sodann die eventualiter beantragte Rückweisung an die Beschwerdegegnerin zur weiteren Abklärung und zum Neuentscheid. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Die Kosten sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG).

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