

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00019 vom 21. März 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00019)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00019 du 21 mars 2018

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00019 del 21 marzo 2018

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer Nachdem die Pflichtigen ihr Eigenheim im Kanton Zürich während drei Jahren bewohnt hatten, mieteten sie aufgrund einer beruflichen Veränderung des Ehemanns eine Wohnung im Kanton Graubünden. Die eigene Liegenschaft wurde an Dritte vermietet. Drei Jahre später erwarben sie im Kanton Graubünden Bauland und zogen rund ein weiteres Jahr später in das dort erstellte Eigenheim. Der Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung (§ 216 Abs. 3 lit. i StG) wurde den Pflichtigen zu Recht verwehrt: Eine dauernd selbstgenutzte Wohnliegenschaft im Kanton Zürich lag nicht mehr vor, nachdem zwischen der Selbstnutzung des veräusserten und der Selbstnutzung des neu erworbenen Grundstücks über drei Jahre verstrichen waren. Als angemessene Frist zwischen den Selbstnutzungen wird i.d.R. eine solche von zwei Jahren vorgesehen. Vorliegend war mit einer Wiederaufnahme der Selbstnutzung des Eigenheims im Kanton Zürich seit Längerem nicht mehr zu rechnen, war die Liegenschaft doch zuerst zum Verkauf ausgeschrieben und anschliessend auf unbestimmte Zeit an Dritte vermietet worden. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Gebäudegrundfläche und Umschwung (Kat.Nr. 01) an der D-Strasse 02 in C (Kanton Zürich), welches es selbst bewohnte. Infolge einer beruflichen Veränderung des Pflichtigen verlegte das Ehepaar seinen Wohnsitz per 1. August 2010 nach E (im Kanton F), wo es eine Wohnung mietete. Das Doppeleinfamilienhaus wurde an Dritte vermietet und den Vermietern ein Vorkaufsrecht eingeräumt. Der Mietvertrag war für ein Jahr unkündbar; hernach betrug die Kündigungsfrist sechs Monate. Im Juni 2012 teilten die Mieter den Pflichtigen den Verzicht auf das Vorkaufsrecht mit. Im November 2013 hatten die Pflichtigen Bauland in G (Kanton F) erworben und in der Folge darauf ein Eigenheim erstellt, in das sie am 24. Dezember 2014 einzogen. Nachdem die Mieter am 4. April 2014 eine Kaufzusage für Bauland erhalten hatten, wurde die Liegenschaft in C zum Verkauf ausgeschrieben und in der Folge am 1. Oktober 2014 für Fr. ... an H und I veräussert. Zufolge dieser Handänderung auferlegte der Steuerausschuss C den Pflichtigen am 11. April 2016 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. .... Eine dagegen erhobene Einsprache, mit welcher die Pflichtigen einen Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung begehrt hatten, wies der Steuerausschuss mit Beschluss vom 20. Juni 2016 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies den hiergegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 18. Januar 2017 ebenfalls ab, im Wesentlichen mit der Begründung, bei der Liegenschaft in C handle es sich nicht um eine dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft, beziehungsweise sei der adäquate Kausalzusammenhang zwischen den beiden

Handänderungen nicht gegeben, da die Pflichtigen mit Abschluss des Mietvertrags im Jahr 2010 die Selbstnutzung aufgegeben und bis zum Verkauf im Oktober 2014 nicht wiederaufgenommen hätten. III. Mit Beschwerde vom 24. Februar 2017 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der Rekursentscheid sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. ... infolge einer Ersatzbeschaffung vollumfänglich aufzuschieben. Im Weiteren beantragten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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). Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG regelt die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung von Wohnliegenschaften in Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung abschliessend, ohne den Kantonen einen Spielraum zu belassen (BGE 143 II 233 E. 3). Demgegenüber können die Kantone die "angemessene Frist" zwischen den zwei Handänderungen eigenständig festlegen (BGE 143 II 233 E. 2.3).

1.2 Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuerpflichtige Person ihr ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, bzw. am fraglichen Ort ihren zivilen bzw. steuerlichen Wohnsitz gehabt hat. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit jedoch erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben (BGE 143 II 233 E. 2.4). Ausnahmen im Einzelfall sind insofern zulässig, indem die beiden Wohnstätten durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt erworben zu haben oder dieses schon in deren Eigentum steht, infolge Bau oder Umbau jedoch noch nicht bezogen werden kann. Entscheidend ist, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist. Unter einer angemessenen Frist nach § 216 Abs. 3 lit. i StG wird in der Regel eine Frist von zwei Jahren im Sinn einer "Unbedenklichkeitsfrist" angesehen (siehe Rz. 17 des Rundschreibens 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 1. Februar 2018, ZStB Nr. 216.3; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 2013, 3. A., § 216 N. 280; vgl. auch BGE 138 II 105 = Pra 101 [2012] Nr. 88). Ist die Frist länger, so ist im Einzelfall zu prüfen, ob zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Zu berücksichtigen sind dabei sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Pflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können. Ein längerer Unterbruch ist umso eher hinzunehmen, als er durch äussere, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist (RB 1998 Nr. 164 = StE 1999 B 42.38 Nr. 19). Das Verwaltungsgericht lässt in

seiner ständigen Praxis zur Grundstückgewinnsteuer einen Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 lit. i StG ebenfalls zu, wenn der Erwerb oder die Überbauung der Ersatzliegenschaft zwar zeitlich vor der massgebenden Handänderung, aber dennoch im Hinblick auf diese erfolgt ist. Erforderlich ist ebenfalls, dass zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang besteht (RB 1990 Nr. 54).

### **E. 2.1**

Umstritten ist vorliegend einzig die Frage, ob es sich bei der veräusserten Liegenschaft in C um eine "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte" Liegenschaft im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG handelt, bzw. ob zwischen den Selbstnutzungen bzw. Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang besteht.

### **E. 2.2**

Die Vorinstanz bestätigte die zutreffende Auffassung des Steuerausschusses, wonach die fragliche Liegenschaft während rund vier Jahren fremdvermietet wurde, was etwa 57 % der gesamten Besitzesdauer entspricht. Im Weiteren beläuft sich die Zeitspanne zwischen den beiden Selbstnutzungen von August 2010 bis zum Erwerb von Bauland im November 2013 auf über drei Jahre. Eine Liegenschaft gilt als ausschliesslich selbstbewohnt, wenn sie vom Eigentümer auch tatsächlich selbst bewohnt wird. Das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung setzt voraus, dass der Eigentümer das Wohnobjekt zu seiner Verfügung hält und es nach Belieben benutzen kann. Während der Dauer eines Mietverhältnisses ist der Eigentümer aber von der Nutzung gänzlich ausgeschlossen (vgl. Richner et al., § 216 N. 324). Das Steuerrekursgericht hat somit zu Recht erwogen, dass die Pflichtigen mit dem – zunächst auf ein Jahr unkündbaren und hernach auf unbestimmte Dauer – abgeschlossenen Mietvertrag, bereits gut drei Jahre nach dem Erwerb, die Selbstnutzung der Liegenschaft an der D-Strasse 02 auf den 1. August 2010 aufgegeben hätten. Ferner stellte es fest, dass keine besonderen subjektiven Gründe vorlägen, die trotz der weit über der Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren liegenden Zeitspanne für die Anerkennung einer Ersatzbeschaffung sprechen würden.

### **E. 2.3**

Was die Pflichtigen gegen die ausführlichen und zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz vorbringen, vermag keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Im Wesentlichen wiederholen sie ihre bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebrachten Argumente. Soweit sie global auf die Rekurschrift verweisen und diese als integrierenden Bestandteil der Beschwerdeschrift erklären, so genügt dies als Begründung nicht (vgl. Richner et al., § 147 N. 47 mit Hinweisen). Die Pflichtigen bestreiten nicht, die Selbstnutzung der Liegenschaft im Jahr 2010 aufgegeben zu haben und in der Folge nicht wieder aufgenommen zu haben. Damit war die streitbetroffene Liegenschaft weder im Zeitpunkt des Verkaufs, noch bei Erwerb des Baulands in G selbst bewohnt. Mit einer Wiederaufnahme der Selbstnutzung des Eigenheims in C war deshalb seit Längerem nicht mehr zu rechnen, zumal die Liegenschaft im Jahr 2010 nach dem Wegzug der Pflichtigen in den Kanton F zuerst zum Verkauf ausgeschrieben wurde und bei dessen Scheitern auf unbestimmte Zeit an Dritte vermietet worden war. Die Eingehung eines zunächst auf ein Jahr befristeten und hernach auf unbestimmte Zeit eingegangenen Mietverhältnisses schliesst den Eigentümer grundsätzlich von jeglicher Nutzungsmöglichkeit aus. Die pflichtigen Eigentümer haben denn auch in keinem Zeitpunkt Eigenbedarf angemeldet oder eine Rückkehr nach C nach Aussen kommuniziert. Die weiteren Umstände, dass die

Pflichtigen das Objekt in C zunächst zum Verkauf ausgeschrieben hatten und hernach den Mietern ein Vorkaufsrecht an der Liegenschaft einräumten, legt den Schluss nahe, dass es ihnen nicht primäres Anliegen war, wieder nach C zurückzukehren, um die Liegenschaft selbst zu bewohnen. Abgesehen davon hatte der Pflichtige einen neuen Arbeitsplatz in der Region J (Kanton F). Dass er diesen wieder aufgeben wollte oder müsste, wird weder behauptet, noch geht solches aus den Akten hervor. Auch wenn eine erfolgreiche Integration der pflichtigen Ehefrau und den Kindern in der Region J nicht von Anfang an gegeben war, so hätte dies spätestens nach einem Jahr erkennbar sein müssen. Die beweisbelasteten Pflichtigen machen auch keine wesentlichen Gründe geltend, weshalb eine Rückkehr konkret in Betracht gekommen wäre. Unbeachtlich ist im Weiteren, dass die Pflichtigen mit dem Verkauf des Hauses zu Gunsten der Mieterschaft abgewartet haben, bis diese ein Ersatzobjekt gefunden hatten. Damit kann nicht von einer vorübergehenden Unterbrechung der Selbstnutzung ausgegangen werden. Unabhängig davon kann die Frist zwischen dem Ende der Selbstnutzung der alten Liegenschaft und dem Kauf des Baulands im Kanton F von über drei Jahren (bzw. bis zum Verkauf der alten Liegenschaft und Einzug im neuen Haus von über vier Jahren) im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer von rund 7 Jahren und zwei Monaten nicht mehr als angemessen bezeichnet werden. Da weder intensive Bemühungen zum Verkauf der Liegenschaft in C noch für den Kauf der Ersatzliegenschaft im Kanton F ab Januar 2012 (Entscheid zum Verbleib in der Region J gemäss Pflichtigen) substantiiert dargelegt noch bewiesen sind, besteht zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung kein adäquater Zusammenhang mehr. Daran ändern die von den Pflichtigen angeführten Gerichtsurteile, welche zeigen sollen, dass trotz Nichteinhalten der Zweijahresfrist und Fehlen des adäquaten Kausalzusammenhangs unter Umständen gleichwohl ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gegeben sein könne, nichts. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 3**

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

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