

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00048 vom 21. Juli 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-07-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00048](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00048)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00048 du 21 juillet 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00048 del 21 luglio 2021

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer (Revision) | [Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung: Umstritten ist, ob der Erwerb der Ersatzliegenschaft mehr als vier Jahre nach der Veräusserung der Wohnliegenschaft noch innert angemessener Frist erfolgt ist.] Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Gründe vermögen nicht zu belegen, dass es ihr innert der Unbedenklichkeitsfrist nicht möglich gewesen ist, eine Eigentumsübertragung vorzunehmen (E. 2.6). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### 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 bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, 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). Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG regelt die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung von Wohnliegenschaften in Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen, abschliessend, ohne den Kantonen einen Spielraum zu belassen (BGE 143 II 233 E. 3). Zweck der gesetzgeberischen Privilegierung der Ersatzbeschaffung von Eigenheimen ist vorab die Förderung der Mobilität der Bevölkerung (vgl. RB 1994 Nr. 64).

### E. 2.2

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG belässt den Kantonen einen Freiraum für eine selbständige Definition des Begriffes der "angemessenen Frist" (BGr 25. September 2019 2C\_648/2018, E. 5.2). 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 Rz. 17; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 2021, 4. 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, VGr. 21. März 2018 SB.2017.00019).

### **E. 2.3**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob zwischen dem Verkauf der Wohnliegenschaft vom 2. September 2015 und der Eigentumsübertragung am Miteigentumsanteil des Ersatzobjektes vom 16. September 2019 noch ein adäquater Kausalzusammenhang bestand, beträgt doch die Zeitspanne zwischen dem Verkauf und dem Kauf des Ersatzobjektes etwas mehr als vier Jahre. Der natürliche Kausalzusammenhang ist dann adäquat, wenn die betreffende Ursache nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Erfahrung geeignet ist, den eingetretenen Erfolg zu bewirken, sodass der Eintritt des Erfolgs als durch die fragliche Tatsache allgemein begünstigt erscheint. Die Adäquanzformel bildet die Grundlage für ein Werturteil, das das Gericht nach Recht und Billigkeit (Art. 4 ZGB) zu treffen hat.

### **E. 2.4**

Aufgrund des Wortlauts von § 216 Abs. 2 lit. i StG muss der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft für den Erwerb der Ersatzliegenschaft verwendet werden. Die blossе Absicht und auch das Bekunden einer solchen Absicht gegenüber den Behörden auf Erwerb einer Ersatzliegenschaft kann alleine nicht genügen. Eine dokumentierte Absicht auf Erwerb einer Ersatzliegenschaft dient vielmehr als Indiz für einen adäquaten Kausalzusammenhang.

### **E. 2.5**

Zur Verstärkung des Kausalzusammenhangs trägt im vorliegenden Fall zunächst die Investition von Fr. ... durch die Beschwerdeführerin nach dem Verkauf ihrer eigenen Liegenschaft in die Ersatzliegenschaft bei. Diese erfolgte unbestrittenermassen innerhalb der Unbedenklichkeitsfrist. Nicht massgeblich ist dabei, ob diese Investition für eine teilweise Renovation oder die reine Schuldentilgung verwendet wurde. Diese substantielle Investition zeigt klar ihren Willen, zumindest wirtschaftlich an der Ersatzliegenschaft beteiligt zu sein. Weiterhin verstärkte der am 21. Dezember 2015 erfolgte Eintritt in die Solidarschuldnerschaft an der auf der Ersatzliegenschaft lastenden Hypothek im Umfang von Fr. ... den Kausalzusammenhang.

### **E. 2.6**

Im vorliegenden Fall stellt sich zudem die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Hinderungsgründe die Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren ausreichend verlängert haben, sodass der Erwerb der Ersatzliegenschaft mehr als vier Jahre nach dem Verkauf der eigenen Liegenschaft noch innert angemessener Frist erfolgte. Zu prüfen ist daher zunächst, ob es der Beschwerdeführerin bereits während der Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren, d. h. bis zum September 2017 während bestimmter Zeitabschnitte unmöglich gewesen war, Eigentum am Ersatzobjekt zu erwerben.

#### **E. 2.6.1**

Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, sie hätte von Sommer bis Herbst 2016 infolge einer Baustelle im nun selbst mitbewohnten Ersatzobjekt an einer Baustaub-Bronchitis gelitten. Wie bereits erwähnt, hatte sie schon im September 2015 Fr. ... aus dem Verkauf ihres Hauses in die Liegenschaft ihres Ehemannes investiert. Diese Summe wurde offenbar zumindest teilweise für eine Renovation dieses Hauses verwendet. Inwieweit die vorgebrachte Baustaub-Bronchitis sie gesundheitlich so eingeschränkt haben soll, dass ihr ein rechtsgeschäftliches Handeln nicht möglich gewesen wäre, wird durch die Beschwerdeführerin nicht belegt. Sie und ihr Mann waren in der fraglichen Zeit im Gegenteil sogar offensichtlich in der Lage, einen Umbau in der selbst bewohnten Liegenschaft an die Hand zu nehmen. Dass es ihr nicht möglich gewesen sein sollte, aus gesundheitlichen Gründen eine Eigentumsübertragung vorzunehmen ist, ist daher für die von ihr geltende gemachte Zeit von Sommer bis Herbst 2016 nicht schlüssig. Jedenfalls ist den beigelegten Zeugnissen nur eine Arbeitsunfähigkeit von wenigen Tagen zu entnehmen. Zudem belasten bereits kleinere Renovationen Hauseigentümer erfahrungsgemäss zeitlich deutlich mehr, als der schlichte Gang zu einem Notar, um eine grundbuchliche Änderung vorzunehmen. Der Lauf der Unbedenklichkeitsfrist wurde daher während dieser Zeitspanne nicht verlängert.

#### **E. 2.6.2**

Hingegen ist der Tod eines nahen Verwandten – im vorliegenden Fall derjenige des Bruders der Beschwerdeführerin am 24. Oktober 2016 – nach der allgemeinen Lebenserfahrung bestimmt und geeignet, rechtsgeschäftliches Handeln in den Hintergrund treten zu lassen. Für eine angemessene Trauerphase wurde daher die Unbedenklichkeitsfrist unterbrochen. Wie lange diese dauerte, muss jedoch im vorliegenden Fall nicht geklärt werden, da die Beschwerdeführerin die angemessene Frist zur Beschaffung eines Ersatzobjekts auf jeden Fall nicht eingehalten hat (vgl. unten 2.6.4).

#### **E. 2.6.3**

Für die Zeitperiode vom Mai bis zum Juli 2017 macht die Beschwerdeführerin geltend, sie sei wegen eines doppelten Bandscheibenvorfalles – mindestens teilweise – arbeitsunfähig gewesen. Die Arbeitsunfähigkeit war für die Zeitspanne vom 8. Mai 2017 bis zum 27. Juni 2017 vollständig und betrug 50 % vom 28. Juni 2017 bis zum 21. Juli 2017. Für die Dauer von rund 2½ Monaten ist daher von einer Unterbrechung der Unbedenklichkeitsfrist auszugehen, da der Bandscheibenvorfall (inklusive Hospitalisation) die Beschwerdeführerin nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon abhielt, die Eigentumsübertragung vorzunehmen. Die Unbedenklichkeitsfrist verlängerte sich damit – grosszügig berechnet – bis zum Ende des Jahres 2017.

#### **E. 2.6.4**

Von Oktober 2017 bis zum November 2018 bringt die Beschwerdeführerin keine eigenen gesundheitlichen Einschränkungen, sondern solche ihres Ehemanns vor, welche die Übertragung des Eigentums am Ersatzobjekt verhindert hätten. Erst nachfolgend macht die Beschwerdeführerin wieder eigene gesundheitliche Probleme geltend, welche bis zum Februar 2019 andauert hätten. Da der Ehegatte der Beschwerdeführerin Vertragspartei der Ersatzbeschaffung war und die Beschwerdeführerin selber dessen Pflege übernommen hatte, wäre an sich zu prüfen, ob ausreichende Gründe für die weitere Unterbrechung der Frist vorgelegen haben. Dies kann aber unterbleiben, da von der Beschwerdeführerin ab dem 15. Januar 2019 weder Hinderungsgründe für sie selbst noch für ihren Ehemann

rechtsgenügend nachgewiesen werden. Die Übertragung der Miteigentumsanteile erfolgte jedoch erst am 16. September 2019. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, innert kurzer Frist nach dem Wegfall des letzten Hinderungsgrundes die Eigentumsübertragung vorzunehmen. Sie liess aber nach dem Wegfall des letzten belegten Hinderungsgrundes und ausserhalb der Unbedenklichkeitsfrist nochmals über neun Monate bis zur Übertragung der Miteigentumsanteile am Ersatzobjekt verstreichen, womit der adäquate Kausalzusammenhang auf jeden Fall unterbrochen wurde.

#### **E. 2.6.5**

Die von der Beschwerdeführerin erstmals vor Verwaltungsgericht eingereichte E-Mail-Korrespondenz an das Notariat H vom 31. Mai 2015 und an das Steueramt vom 25. Juni 2015, welche belegen soll, dass sie von Anfang an nach dem Verkauf ihrer Liegenschaft in C eine Ersatzbeschaffung beabsichtigt habe, stellt unzulässige Noven dar. Diese Unterlagen hätten bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebracht werden müssen. Der angefochtene Entscheid hat zur Einreichung dieser Noven nicht Ausschlag gegeben, da sich bereits im steueramtlichen Verfahren die Frage stellte, wann die Beschwerdeführerin den Entschluss zur Ersatzbeschaffung fasste. Selbst wenn man diese Noven aber beachten würde, änderte dies am vorliegenden Resultat nichts: Eine Gesamtwürdigung aller Umstände lässt keinen anderen Schluss zu, als dass der Erwerb des Ersatzobjekts nicht innert angemessener Frist erfolgt ist. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 3**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und es ist ihr 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.