



## Entscheid

3. Dezember 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A,**

**Rekurrentin,**

gegen

**Gemeinde B,**

vertreten durch die Finanzkommission,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer (Revision)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte am ... 2015 das Grundstück Kat.-Nr. ... (Mehrfamilienhaus Vers.-Nr. ... mit Unterniveaugarage und 871 m<sup>2</sup> Gebäudgrundfläche sowie Umschwung), ...strasse XX, in der Gemeinde B, für Fr. 3'880'000.- an die in D domizilierte Stiftung C. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte die Finanzkommission der Gemeinde B der Pflichtigen am 22. Mai 2018 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 192'360.-, basierend auf einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 988'300.- Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Am 29. September 2018 ersuchte die Pflichtige die Finanzkommission um "Revision der Grundstückgewinnsteuer für nachträgliche Ersatzbeschaffung". Aus dem beiliegenden Kaufvertrag ging hervor, dass sie am ... 2018 für Fr. 1'820'000.- eine Eigentumswohnung (178/1000 Miteigentum am Grundstück Kat.-Nr. ... mit Sonderrecht an der 4 ½-Zimmer-Wohnung im Attikageschoss samt Kellerraum) an der ... strasse YY in der B erworben hatte. Mit Revisionsentscheid vom 9. April 2019 wies die Finanzkommission das Gesuch ab.

B. Auf einen von der Pflichtigen hiergegen erhobenen Rekurs trat das Steuerrekursgericht am 3. Juli 2019 mangels funktioneller Zuständigkeit nicht ein und wies die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurück.

C. Daraufhin wies die Finanzkommission die Einsprache am 22. August 2019 ab.

D. Mit Rekurs vom 25. September 2019 beantragte die Pflichtige dem Steuerrekursgericht, dass die Grundstückgewinnsteuer in teilweiser Aufhebung des Einspracheentscheids im Umfang von Fr. 36'580.- aufzuschieben sei.

In ihrer Rekursantwort vom 8. Oktober 2019 schloss die Finanzkommission auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten des Pflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Ausgeschlossen ist die Revision, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG).

§ 156 StG bestimmt, dass das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes (relative Frist), spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids (absolute Frist) eingereicht werden muss. Bei diesen Fristen handelt es sich um Verwirkungsfristen.

Im Fall der Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung beginnt die relative Revisionsfrist von 90 Tagen zu laufen, sobald alle Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG erfüllt sind. Dies setzt grundsätzlich voraus, dass sowohl der Erwerb des Ersatzobjekts stattgefunden hat als auch die Nutzung am Erwerbsobjekt aufgenommen wurde. Mit dem Eintritt derjenigen Voraussetzung, welche später erfüllt ist, beginnt die relative Revisionsfrist zu laufen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 282).

b) Am 29. September 2018 beantragte die Pflichtige den Aufschub ihres anteiligen Grundstückgewinns anlässlich der am ... 2018 erfolgten Ersatzbeschaffung an der von ihr heute bewohnten Eigentumswohnung an der ...strasse YY in der Gemeinde B. Mit dem Revisionsgesuch hat die Pflichtige die Revisionsfrist von 90 Tagen gewahrt.

Für die Geltendmachung ihres Begehrens um (nachträglichen) Aufschub der Grundstückgewinnsteuer hat die Pflichtige sodann zu Recht das Revisionsverfahren gewählt (RB 1992 Nr. 42 = StE 1993 B 42.38 Nr. 11).

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 und § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Steuer aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz verwendet wird.

b) Bei der Festlegung, welche Frist als "angemessen" zu betrachten ist, steht den Kantonen ein Freiraum offen (BGr, 7. Juni 2005 = StE 2005 A 23.1 Nr. 11; vgl. auch ZBJV 2005, 714). Entsprechend dieser Möglichkeit ist im Kanton Zürich keine genaue Frist festgesetzt worden, sondern wird unter "angemessener" Frist laut § 216 Abs. 3 lit. i StG eine Frist von zwei Jahren im Sinn einer Unbedenklichkeitsfrist angesehen (vgl. auch Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 1. Februar 2018 [ZStB Nr. 216.3], Rz. 17). Innert der angemessenen Frist müssen alle Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung erfüllt werden: Wird also – wie hier – zuerst ein Objekt veräussert, muss innert angemessener Frist sowohl ein Ersatzobjekt erworben oder verbessert als auch die Nutzung desselben aufgenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 280). Die Frist kann unter Umständen auch länger sein. Wesentlich ist, dass zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Dabei kommt der zeitlichen Abfolge der Handänderungen eine gewichtige Bedeutung zu, denn eine adäquate Kausalität ist regelmässig desto eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können (VGr, 19. Novem-

ber 1997 = ZStP 1998, 141; VGr, 28. August 1996, SR.96.00025; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 266 und N 280).

c) Die Tatsachen, welche den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der steuerauslösenden Handänderung und dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft belegen, sowie jene, die eine Unterbrechung der Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren zur Folge haben können, sind – zumal sie den Pflichtigen von der Steuer befreien – vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen kraft seiner Mitwirkungspflicht (§§ 133 und 135 i.V.m. § 206 StG) hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1976 Nr. 77, 1977 Nr. 60, 1978 Nr. 71 am Ende, 1981 Nr. 90). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekursbehörde nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1964 Nr. 68, 1973 Nr. 35, 1976 Nr. 26, 1980 Nr. 69). Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, S. 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so hat die Steuerprivilegierung zu unterbleiben (vgl. RB 1980 Nr. 72).

3. a) Vorliegend ist der kausale Zusammenhang, d.h. die zeitliche Voraussetzung der Ersatzbeschaffungsfrist zwischen der Veräusserung der bisher genutzten Wohnliegenschaft und dem Erwerb der Eigentumswohnung, strittig. Denn die Zeitspanne zwischen Veräusserung und Erwerb beträgt knapp drei Jahre und bis zur Aufnahme der neuen Nutzung verstrichen weitere drei Monate.

b) Die Finanzkommission erwog im Einspracheentscheid, dass die Pflichtige im Revisionsgesuch entgegen den Formerfordernissen von § 157 Abs. 2 lit. b StG keinen Antrag gestellt habe, in welchem Umfang die Veranlagung vom 22. Mai 2018 auf-

zuheben sei. Mit der Verkehrswertberechnung der selbstgenutzten Wohnung im verkauften Grundstück vom ... 2018 über Fr. 718'110.- habe die Rekursgegnerin keine Zusicherung abgegeben, dass sie eine Ersatzbeschaffung anerkenne. Im Revisionsgesuch habe die Pflichtige nur zehn Kaufbemühungen aufgeführt. Weil sie in der Zeit von April 2016 bis September 2017 keine solchen nachgewiesen habe, sei der Kausalzusammenhang zwischen Veräusserung und Ersatzbeschaffung unterbrochen worden. Offenbar habe die Pflichtige ein luxuriöses Ersatzobjekt aus persönlichen Gründen ausgeschlossen. Ihr Hinweis "keine Finanzierung durch die Bank" sei nicht nachvollziehbar. An diesem Standpunkt hält die Rekursgegnerin in der Rekursantwort fest.

c) Zur Begründung ihres Rekurses bringt die Pflichtige vor, sie habe dem Gemeindesteuernamt schon am 27. Januar 2016 mitgeteilt, dass sie noch kein bestimmtes Ersatzobjekt in Aussicht habe und den Antrag um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer unverzüglich nach dem Erwerb eines solchen stellen werde. Im Revisionsgesuch vom 29. September 2018 habe sie all ihre Kaufbemühungen aufgelistet und belegt. Mit Unterstützung durch ihre Bank und einen anderen Immobilienhändler habe sie nach dem Verkauf ihrer Liegenschaft im ... 2015 dauernd ein Ersatzobjekt gesucht. Weil die Informationen meist telefonisch erfolgt seien, vermöge sie keinen Nachweis für ihre Suchbemühungen zwischen Mai 2016 und August 2017 zu erbringen. Hinzu komme, dass in jenem Zeitraum nur wenige Objekte auf dem ausgetrockneten Immobilienmarkt angeboten worden seien, die ihren finanziellen Mitteln und Möglichkeiten entsprochen hätten. In den Jahren 2017 und 2018 habe sie einen regen Kontakt mit dem Gemeindesteuernamt gepflegt und dieses über ihre Suchbemühungen auf dem Laufenden gehalten. Wie der Kaufvertrag vom ... 2015 zeige, habe auf der Liegenschaft ... strasse XX ein Grundpfandrecht von Fr. 1'475'000.- gelastet; überdies habe sie der Bank noch eine Vorfälligkeitsentschädigung von Fr. 52'062.- bezahlen müssen. Schliesslich gebe es keine gesetzliche Regelung, welche die Geltendmachung des Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung auf einen Zeitraum von zwei Jahren beschränke. Auch das Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung spreche nur von "angemessener" Frist.

4. Das Revisionsgesuch vom 29. September 2018 enthielt keinen ziffernmässigen Antrag, in welchem Umfang die mit Veranlagung vom 22. Mai 2018 auf Fr. 192'360.- festgesetzte Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben sei. Nachdem die

Rekursgegnerin im Einspracheentscheid auf dieses Versäumnis hingewiesen hatte, beantragte die Pflichtige in ihrem Rekurs "Revision der Grundstückgewinnsteuer für die nachträgliche Ersatzbeschaffung von Fr. 718'110.- ". Auch wenn sie damit keinen ziffermässigen Antrag gestellt hat, liesse sich dieser aufgrund des Antrags bestimmen. Zumal die Pflichtige nicht rechtskundig ist, rechtfertigt es sich daher, die formellen Erfordernisse von § 157 Abs. 2 lit. b StG als erfüllt zu betrachten.

5. a) Wie in E. 2b ausgeführt, handelt es sich bei der Zweijahresfrist um eine Unbedenklichkeitsfrist und nicht um eine gesetzliche Regelung. Wird also die Ersatzbeschaffung innert zwei Jahren nach Veräusserung einer selbstgenutzten Liegenschaft vorgenommen, so darf der adäquate Kausalzusammenhang zwischen den beiden Handänderungen in der Regel bejaht werden. Diese Vermutung greift jedoch dann umso weniger, je länger diese Frist überschritten wird.

b) Nach der Veräusserung des Mehrfamilienhauses Kat.-Nr. ... am ... 2015 für Fr. 3'880'000.- verfügte die Pflichtige auch unter Berücksichtigung einer Hypothekarschuld von Fr. 1'475'000.- sowie einer an die E-Bank zu bezahlenden Vorfälligkeitsentschädigung von Fr. 52'062.- über ausreichende finanzielle Mittel zum Erwerb eines Ersatzobjekts. Wie ihre Suchbemühungen zeigen, kam als solches offenbar nur eine Eigentumswohnung in Betracht. Dass die Pflichtige sinngemäss und ohne nähere Substanziierung Finanzierungsschwierigkeiten geltend macht, lässt sich nicht nachvollziehen. Dasselbe gilt mit Bezug auf ihren Hinweis, dass zwischen Mai 2016 und August 2017, als sie keine Suchbemühungen nachzuweisen vermochte, der Liegenschaftmarkt "sehr ausgetrocknet" gewesen sei. Vielmehr gab es auch in der von der Pflichtigen bevorzugten Region ein ausreichendes Angebot an Liegenschaften, zumal die Bodenpreise in dieser Zeit vergleichsweise stabil waren ([www.statistik.zh.ch](http://www.statistik.zh.ch)) und die tiefen Zinssätze vor allem institutionelle Anleger zur Bautätigkeit motivierten. Es mag zutreffen, dass die Pflichtige auch zwischen Mai 2016 und August 2017 Suchbemühungen unternommen hat; der Umstand, dass sie diese nicht zu dokumentieren vermag, deutet allerdings darauf hin, dass sie die Suche nicht ernsthaft betrieben hat. Dass berufliche, gesundheitliche oder andere sachliche Gründe sie am zeitnahen Erwerb einer Ersatzliegenschaft gehindert hätten, macht die Pflichtige nicht geltend. Unter diesen Umständen führen die nicht nachgewiesenen Suchbemühungen während gut fünfzehn Monaten zusammen mit den insgesamt bescheidenen Anstrengungen zwischen Oktober 2015 und Juni 2018 zum Schluss, dass die Pflichtige nicht den zeitnahen Kauf ei-

nes Ersatzobjekts anstrebte, sondern sich vielmehr auch die Option offenhielt, je nach Entwicklung der Marktverhältnisse den Eigentumserwerb länger aufzuschieben oder zugunsten einer anderweitigen Vermögensanlage darauf zu verzichten. Wenn sie schliesslich seit dem Verkauf ihres Mehrfamilienhauses im ... 2015 bis zum – wie gesagt massgebenden – Zeitpunkt des Bezugs der Eigentumswohnung im ... 2018 über 3 Jahre verstreichen liess, ist die Unbedenklichkeitsfrist von zwei Jahren klar überschritten und der für die Gewährung der Ersatzbeschaffung erforderliche adäquate Kausalzusammenhang unterbrochen.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

c) Scheitert die Geltendmachung eines Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung nach dem Gesagten am fehlenden adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der Veräusserung und dem Erwerb der Ersatzliegenschaft, so kann offenbleiben, ob der Rekurs auch aus einem weiteren Grund abzuweisen wäre. Beim veräusserten Objekt Kat.-Nr. ... handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus, in dem die Pflichtige nur eine Wohnung selbst nutzte, während die anderen vermietet waren. Das Ersatzobjekt ist eine Stockwerkeigentumseinheit an Kat.-Nr. .... Die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft beliefen sich auf Fr. 2'891'639.-, jene des Ersatzobjekts auf Fr. 1'820'000.-. Im Grundsatzentscheid BGE 130 II 202 (= StE 2004 B 42.38 Nr. 24 = StR 2004, 467 = ZStP 2004, 135) hat sich das Bundesgericht mit Bezug auf die Ermittlung des Gewinnaufschubs für die sog. absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode genannt) ausgesprochen. Danach wird der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinns gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjekts investiert wird (BGE 130 II 202 E. 4.3). Liegt die Reinvestition in das Ersatzobjekt unter den Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, wird der gesamte Gewinn besteuert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 274). Diese Konstellation liegt hier unbestrittenermassen vor. Die Pflichtige will dieser Rechtsfolge dadurch entgehen, dass sie beim veräusserten Objekt eine quotale Ausscheidung vornimmt und den auf die selbstgenutzte Wohnung entfallenden Anteil als Anlagekosten dem Ersatzobjekt gegenüberstellt. Weil es sich beim veräusserten Objekt trotz verschiedener selbstständiger Wohneinheiten sachenrechtlich um ein ungeteiltes Grundstück handelt, erscheint es sehr fraglich, ob diese Sichtweise vertreten werden kann.



6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]