



**9C\_614/2022**

**Urteil vom 20. Januar 2023**

### **III. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte  
1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch Würth Treuhand AG,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Kommission für die Grundsteuern der Stadt Zürich, Werdstrasse 75, 8004 Zürich.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23.  
Februar 2022 (SB.2021.00101).

#### **Sachverhalt:**

##### **A.**

**A.a.** Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) veräusserten am 1. April 2011 für Fr. 1'900'000.- ihre selbstbewohnte Fünfstzimmer-Wohnung an der Strasse C. \_\_\_\_\_ in U.U. \_\_\_\_\_, nachdem sie am 27. Februar 2009 für Fr. 2'157'000.- als Ersatzobjekt eine Eigentumswohnung an der Strasse D. \_\_\_\_\_ in V.U. \_\_\_\_\_ erworben hatten. Basierend auf einem steuerpflichtigen Grundstückgewinn von Fr. 1'038'063.- und einer zehnjährigen Besitzesdauer setzte die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich am 20. Februar 2014 die mit der Veräusserung angefallene Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 323'680.- fest, schob diese aber wegen Ersatzbeschaffung gemäss § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) auf.

**A.b.** Nachdem die Steuerpflichtigen am 16. Mai 2019 ihre Eigentumswohnung an der Strasse D. \_\_\_\_\_ für Fr. 2'595'000.- veräussert hatten, setzte die Kommission für Grundsteuern am 19. November 2019 den steuerpflichtigen Grundstückgewinn (unter Anrechnung des aufgeschobenen

Grundstückgewinns des vorangegangenen Verkaufs) auf Fr. 1'267'773.- und die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer (bei einer Besitzesdauer von 18 Jahren) auf Fr. 278'029.- fest.

**A.c.** Die Steuerpflichtigen beantragten im nachfolgenden Einspracheverfahren sinngemäss, dass der Grundstückgewinn im Umfang von Fr. 267'752.- erneut aufzuschieben sei, nachdem sie am 31. Mai 2019 eine Ersatzliegenschaft an der Strasse E. \_\_\_\_\_ in W.U. \_\_\_\_\_ erworben hatten. Die Kommission wies die Einsprache am 28. April 2020 ab.

**B.**

Den gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht am 13. Juli 2021 gut. Es gewährte für den Grundstückgewinn von insgesamt Fr. 1'267'773.- (inkl. dem aus dem Jahr 2009 stammenden aufgeschobenen Grundstückgewinn) im Umfang von Fr. 267'752.- den Steueraufschub, womit sich die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 278'029.- auf Fr. 218'064.- reduzierte. Die dagegen erhobene Beschwerde durch das Steueramt der Stadt Zürich hiess das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 23. Februar 2022 gut, hob den Entscheid des Steuerrekursgerichts auf und setzte den Grundstückgewinn auf Fr. 278'029.- fest.

**C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 6. April 2022 beantragen die Steuerpflichtigen die Aufhebung des Verwaltungsgerichtsentscheids und die Gewährung des Steueraufschubs im Umfang von Fr. 267'752.-.

Die Vorinstanz verzichtet auf eine Vernehmlassung und beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Das Steueramt der Stadt Zürich beantragt mit Schreiben vom 11. Mai 2022 die Abweisung der Beschwerde.

**Erwägungen:**

**1.**

Angefochten ist der Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des Grundstückgewinnsteuerrechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Steuerpflichtigen sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG, Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], § 214 StG/ZH).

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

**2.**

**2.1.**

**2.1.1.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 3 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

**2.1.2.** Die Steuerpflichtigen nennen die angebliche Verletzung verschiedener Verfassungsnormen. Soweit sie einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 24 BV) geltend machen, so fehlen hierzu verfassungsbezogene Ausführungen und/oder eine qualifizierte Begründung (Art. 106 Abs. 2 BGG). Darauf ist nicht weiter einzugehen.

**2.2.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist

von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

**2.2.1.** Im vorliegenden Fall ist der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt, soweit relevant, unbestritten. Auszugehen ist von Folgendem (E. 2.2.2 angefochtenes Urteil) : Die Steuerpflichtigen hätten vom 1. März 2011 bis zum 20. August 2016 (d.h. rund fünf Jahre und fünf Monate) gemeinsam in ihrer Eigentumswohnung an der Strasse D. \_\_\_\_\_ gewohnt. Aufgrund ehelicher Konflikte habe die Ehefrau (zusammen mit den beiden schulpflichtigen Kindern der Eheleute) in der Folge ihren Wohnsitz vorübergehend nach Spanien und der Ehemann ab 30. September 2016 nach X. \_\_\_\_\_ verlegt, bevor die Eheleute im Juni 2017 wieder zusammengefounden hätten und eine gemeinsame Mietwohnung an der Strasse F. \_\_\_\_\_ in U. \_\_\_\_\_ und im Februar 2020 ihre am 31. Mai 2019 neu erworbene Eigentumswohnung an der Strasse E. \_\_\_\_\_ bezogen hätten. Entsprechend hätten sie rund zehn Monate getrennt (vom 20. August 2016 bis Juni 2017) und rund zwei Jahre (vom Juni 2017 bis 31. Mai 2019) gemeinsam in einer Mietwohnung gelebt.

Die Wohnung an der Strasse D. \_\_\_\_\_ sei ab dem Juni 2016 zur Vermietung ausgeschrieben gewesen und mit Mietvertrag vom 25. Januar 2017 per März 2017 auf unbestimmte Zeit fremdvermietet worden. Die Wohnung sei erst nach der Kündigung des Mietvertrags per 31. Januar 2019 zum Verkauf ausgeschrieben und am 16. Mai 2019 tatsächlich verkauft worden. Entsprechend sei die Wohnung an der Strasse D. \_\_\_\_\_ (d.h. rund zwei Jahre und zwei Monate), bis zum Verkauf, fremdvermietet gewesen.

**2.2.2.** Umstritten ist insbesondere der Zeitpunkt der Verkaufsabsichten und Verkaufsbemühungen der Steuerpflichtigen für die Liegenschaft Strasse D. \_\_\_\_\_ (Verkaufsobjekt), das Vorliegen eines adäquaten Kausalzusammenhangs sowie der Zeitpunkt der Kaufabsichten der Liegenschaft an der Strasse E. \_\_\_\_\_ (Ersatzobjekt) :

Gemäss Vorinstanz sei nicht erklärt, wieso die Steuerpflichtigen es bevorzugt hätten, für längere Zeit Wohnraum an der Strasse F. \_\_\_\_\_ anzumieten, anstatt das unbefristete Mietverhältnis für ihre frühere Familienwohnung an der Strasse D. \_\_\_\_\_ zu kündigen. Dies gelte umso mehr, als dass die Steuerpflichtigen gemäss eigenen Angaben zufolge bereits vor ihrem Auszug im August/September 2016 den Verkauf der Liegenschaft Strasse D. \_\_\_\_\_ geplant hätten. Hätten die Steuerpflichtigen bereits vor dem Wegzug von der Strasse D. \_\_\_\_\_ ernsthafte Verkaufsabsichten verfolgt, hätten sich ihre Verkaufsbemühungen kaum über einen derart langen Zeitraum hingezogen (E. 2.2.5 angefochtenes Urteil).

Die Steuerpflichtigen machen hierzu geltend, dass sie die Mieter bereits bei Übergabe der Mietsache auf ihre Verkaufsabsichten hingewiesen hätten. Auch seien die Verkaufsabsichten aus einem E-Mail vom 2. Oktober 2017 an einen Makler klar ersichtlich und belegt. Ein weiterer belegmässiger Nachweis, dass der Erwerb von Wohneigentum und die Ersatzbeschaffung angestrebt gewesen sei, könne naturgemäss nicht erbracht werden. Die Verkaufsabsicht sei indes aufgrund der bisherigen Wohnsituation der Steuerpflichtigen, sie würden seit 2001 ununterbrochen im Wohneigentum in der Stadt U. \_\_\_\_\_ leben, und der Tatsache, dass sie nicht zurück in die Strasse D. \_\_\_\_\_ zogen, zu vermuten (Ziff. 3.2.7 Beschwerde; vgl. mehr hierzu unter E. 3.3).

### 3.

**3.1.** Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei der Veräusserung einer "dauernd und ausschliesslich selbst genutzten" Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert "angemessener Frist" zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz bzw. im Kanton verwendet wird (sog. Ersatzbeschaffung; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, inhaltsgleiche Bestimmung im Kanton Zürich § 216 Abs. 2 lit. i StG/ZH).

**3.1.1.** Gemäss vorinstanzlichen Ausführungen seien die oben erwähnten gesetzlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung der Ersatzbeschaffung, namentlich der "angemessenen Frist" und der "dauernden Selbstnutzung", infolge Wegzugs und Fremdvermietung auf unbestimmte Zeit an

Dritte nicht eingehalten. Da für die Ersatzbeschaffung mehr als zwei Jahre (ab Wegzug im Herbst 2016 bis zum Mai 2019) vergangen seien, müsse im Einzelfall geprüft werden, ob zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang bestehe; vorliegend sei dieser unterbrochen (E. 2.2.3 angefochtenes Urteil).

**3.1.2.** Im Gegensatz dazu machen die Steuerpflichtigen geltend, es lägen alle Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung vor. Insbesondere zur Beurteilung des adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen Aufgabe und Wiederaufnahme der Selbstnutzung sei weiter der Zeitpunkt, in welchem die Steuerpflichtigen den Verkaufsentschluss gefasst hätten, wesentlich. Die Steuerpflichtigen hätten die Mieter bereits bei Übergabe der Mietsache, also im Frühjahr 2017, auf ihre Verkaufsabsichten hingewiesen, woraus ihre damals bereits bestehenden Verkaufsabsichten klar hervorgehen würden und belegt seien (Ziff. 3.2.7 Beschwerde).

**3.2.** Folglich ist einzig strittig, ob der Ersatzbeschaffungstatbestand von § 216 Abs. 2 lit. i StG/ZH resp. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG vorliegt, der es ermöglicht, die Besteuerung des Grundstückgewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft aufzuschieben. Dabei konzentriert sich der Streit auf zwei von mehreren für den Steueraufschub aufgestellten Tatbestandsvoraussetzungen: Es ist strittig, ob die veräusserte Liegenschaft noch als "dauernd selbstbewohnt" gelten kann und ob die Ersatzbeschaffung "innert angemessener Frist" erfolgte.

Namentlich nicht strittig ist die Berechnung des Umfangs resp. die Höhe des zu steuernden oder aufzuschiebenden Grundstückgewinns.

#### **4.**

Der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" ("ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur", "ha servito durevolmente e esclusivamente all'uso personale del contribuente") ist bundesrechtlich geregelt und unterliegt der vollen bundesrechtlichen Kognition (**BGE 143 II 233** E. 2.3, in: ASA 85 675 = StE 2017 B 42.38 44 = RDAF 2017 II 553; **141 II 207** E. 2.2.4 f. m.w.H.; Urteil 2C\_70/2017 vom 28. September 2017 E. 4.2).

**4.1.** Unter den Begriff fällt einzig der Hauptwohnsitz. Ein sekundäres Domizil (so etwa ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, ein Objekt für die Dauer eines auswärtigen Wochenaufenthalts) erfüllt die dauernd ausschliessliche Selbstnutzung nicht (**BGE 143 II 233** E. 2.3 m.w.H.; **138 II 105** E. 6.3.1). Eine Mindestwohndauer im Verkaufsobjekt ist nicht vorausgesetzt (**BGE 143 II 233** E. 2.6 und E. 3.1; Urteil 2C\_347/2018 vom 24. Januar 2019 E. 2.4.1).

Vorliegend ist unbestritten, dass die Steuerpflichtigen im veräusserten Objekt ihren Hauptwohnsitz hatten (insb. während der Periode vom 1. März 2011 bis zum August 2016).

**4.2.** Grundsätzlich schliesst eine Selbstnutzung eine Fremdnutzung durch Vermietung aus. Ausnahmsweise stösst eine kurze zwischenzeitliche Fremdnutzung das Kriterium der Selbstnutzung aber nicht um (**BGE 143 II 233** E. 2.4; Urteil 2C\_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3; FELIX RICHNER, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, ZStP 3/2010 S. 213, S. 202 f.). Grundsätzlich muss allerdings auch im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, das Verkaufsobjekt selbstbewohnt sein. Damit das Kriterium der dauerhaften Selbstnutzung erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befinden. Ausnahmsweise dürfen die beiden Wohnstätten aber auch durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, so z.B. infolge Bau oder Umbau des Ersatzobjekts. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (**BGE 143 II 233** E. 2.4; SILVIA HUNZIKER/MORITZ SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N. 134 zu Art. 12 StHG; SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Margraf/Hunziker/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N. 99 zu § 7). Bei einer mehr als zweijährigen Fremdvermietung einer Wohnliegenschaft vor dem Verkauf entschied das Bundesgericht allerdings, dass das Erfordernis der "dauernden Selbstnutzung" nicht mehr gegeben ist (Urteil 2C\_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3). Auch ist die "dauernde und ausschliessliche" Selbstnutzung in gleicher Weise beim Verkaufs- und Ersatzobjekt zu erfüllen (**BGE 143 II 233** E. 2.4 in fine; FELIX RICHNER, a.a.O., S. 202).

**4.3.** Aufgrund des Ausgeführten ist vorliegend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz infolge der über zweijährigen Fremdvermietung, ab März 2017 bis zum Verkauf im Mai 2019, die Tatbestandsvoraussetzung der "dauernden Selbstnutzung" nicht mehr als erfüllt angesehen hat (vgl.

zum Sachverhalt E. 2.3 in fine). Das Kriterium des "dauerhaften Selbstbewohnens" war nach Wegzug der Steuerpflichtigen (im Herbst 2016), Ablauf der zweijährigen Fremdvermietung sowie infolge der Nichtwiederaufnahme des Selbstbewohnens in der veräusserten Liegenschaft durch die Steuerpflichtigen und Bezugs einer neuen Mietwohnung (im Juni 2017) nicht mehr gegeben. Es zeigt sich, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs (im Mai 2019) nicht mehr von der Veräusserung einer "dauernd" selbstgenutzten Wohnliegenschaft gesprochen werden kann. Insgesamt war der Zeitraum zwischen den Selbstnutzungen nicht mehr angemessen (vgl. **BGE 143 II 233** E. 2.4, wonach letztlich entscheidend ist, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist, wobei hierbei in Abgrenzung zur "angemessenen Frist" vom Zeitraum zwischen den Selbstnutzungen zu sprechen ist). Damit kann vorliegend offen bleiben, ob der Entschluss zur Ersatzbeschaffung im Zeitpunkt der Aufgabe des dauernden Selbstbewohnens vorgelegen hat oder nicht (vgl. E. 4.2, E. 2.3 f. und E. 3.3).

**4.4.** Entsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Ersatzbeschaffung nach § 216 Abs. 2 lit. i StG/ZH für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer als nicht gegeben betrachtet hat.

**5.**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

**6.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 3000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Kommission für die Grundsteuern der Stadt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 20. Januar 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf