

**Auszug aus dem Protokoll  
des Regierungsrates des Kantons Zürich**

KR-Nr. 396/2001

Sitzung vom 27. Februar 2002

**299. Anfrage (Steuerliche Ersatzbeschaffung bei selbstgenutzten  
Wohnliegenschaften [Aufschub GGSt und Befreiung HAeSt gemäss  
§ 216 Abs. 3 lit. i und § 229 Abs. 2 lit. c StG])**

Kantonsrat Severin Huber, Dielsdorf, hat am 17. Dezember 2001 folgende Anfrage eingereicht:

Die Grundstückgewinnsteuer (GGSt) wird aufgeschoben beziehungsweise der Veräusserer wird von der Handänderungssteuer (HAeSt) befreit, wenn eine dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert wird, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird.

Bisher wurde bei bloss teilweiser Reinvestition des Verkaufserlöses der Steueraufschub nach der so genannten Verhältnismethode (relative Methode) berechnet, das heisst, der Kaufpreis der neuen Liegenschaft wurde ins Verhältnis zum Verkaufspreis der alten Liegenschaft gesetzt. Neu soll ab sofort, das heisst auch auf alle noch offenen Grundsteuerverfahren früherer Jahre, die so genannte Abschöpfungsmethode (absolute Methode) angewandt werden. Bei dieser Methode entspricht der Steueraufschub der Differenz zwischen dem Kaufpreis der neuen Liegenschaft und den Anlagekosten der verkauften Liegenschaft.

In diesem Zusammenhang bitte ich den Regierungsrat, folgende Fragen zu beantworten:

1. Erachtet es der Regierungsrat nicht als problematisch, während laufender Verfahren einfach die «Spielregeln» zu ändern? Verstösst dieses Vorgehen der Finanzdirektion deshalb nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben? Falls nein, warum nicht?
2. Die neue Berechnungsart stützt nicht mehr auf den Erlös ab. Lässt sich in der Folge die Abschöpfungsmethode überhaupt noch mit dem gesetzlichen Wortlaut von § 216 Abs. 3 lit. i und § 229 Abs. 2 lit. c StG vereinbaren?
3. Ist der Regierungsrat allenfalls bereit, mit der Änderung zuzuwarten, bis allfällig gesetzliche Anpassungen erfolgt sind, oder ist er bereit, mindestens bei den laufenden Grundsteuerverfahren auf die Anwendung der neuen Berechnungsart zu verzichten?

Auf Antrag der Finanzdirektion  
beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Anfrage Severin Huber, Dielsdorf, wird wie folgt beantwortet:

Gemäss dem seit 1. Januar 2001 für die Kantone verbindlichen Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz [StHG], SR 642.14) und § 216 Abs. 3 lit. i in Verbindung mit § 226 a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1) in der Fassung vom 1. Januar 2001 wird die Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft auch dann steuerlich privilegiert, wenn das Ersatzgrundstück nicht im Kanton Zürich, sondern in einem andern Kanton liegt. Weil in den Kantonen bis anhin in Fällen einer bloss teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück zwei verschiedene Methoden zur Berechnung des Steueraufschubs verbreitet waren, drängt sich eine bundesweite Vereinheitlichung auf, um drohende Doppelbesteuerungskonflikte bei Ersatzbeschaffung aus einem Kanton mit der einen Berechnungsweise in einen Kanton mit der andern Berechnungsweise zu vermeiden. Mit dieser Zielsetzung verabschiedete der Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz – des Verbandes der kantonalen Steuerverwaltungen – am 31. August 2001 das Kreisschreiben Nr. 19 über die Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition. Darin wird den Kantonen empfohlen, die so genannten absolute Methode anzuwenden. Die Finanzdirektion hat diese Empfehlung aufgenommen und die Grundsteuerbehörden mit dem Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG) vom 19. November 2001 ihrerseits ersucht, die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns bei nur teilweiser Reinvestition nach dieser Methode vorzunehmen (Zürcher Steuerbuch, Teil I, Nr. 37/460).

Nach der absoluten Methode wird der bei der Veräusserung erzielte Grundstückgewinn so weit aufgeschoben, als der Veräusserungserlös für den Erwerb des Ersatzgrundstücks verwendet wird, mit der Folge, dass der nicht in das Ersatzgrundstück reinvestierte Teil des Veräusserungserlöses besteuert wird. Steuerbarer Grundstückgewinn bildet demnach die Differenz zwischen dem Erlös aus der Veräusserung des ersetzten Grundstücks und dem tieferen ins Ersatzgrundstück reinvestierten Betrag (bzw. den Anlagekosten des ersetzten Grundstücks, wenn diese höher sind als der reinvestierte Betrag). Wie die bisher angewandte relative oder Verhältnismethode stützt sich somit auch die neue absolute

Methode auf den Erlös ab. Der Unterschied besteht darin, dass die gesetzliche Formulierung des Steueraufschubs in § 216 Abs. 3 lit. i StG «soweit der ... Erlös ... verwendet wird» neu in einem absoluten Sinn verstanden wird. Auf die absolute Methode haben sich die Gremien der Schweizerischen Steuerkonferenz insbesondere deshalb verständigt, weil sie einfacher zu handhaben und leicht verständlich ist, auch vom Ergebnis her überzeugt (da stets der frei verfügbare Erlösanteil besteuert wird) und überdies der Praxis zur Ersatzbeschaffung von Geschäftsliegenschaften bei der direkten Bundessteuer entspricht. Auf die Berechnung der Befreiung von der Handänderungssteuer hat die Praxisänderung keinen Einfluss.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass auch die absolute Methode vom Wortlaut des § 216 Abs. 3 lit. i StG gedeckt ist. Das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 ist in diesem Sinne als Empfehlung an die Kantone zur Auslegung der entsprechenden bundesrechtlichen Norm (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG) zu verstehen. Weil der Gesetzeswortlaut von § 216 Abs. 3 lit. i StG jenen von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG wiedergibt, bedarf die Umsetzung der Empfehlung der Schweizerischen Steuerkonferenz im Kanton Zürich keiner Gesetzesänderung. Für die Anwendung der absoluten Methode genügt eine Praxisänderung.

Nach allgemein gültigen verwaltungsrechtlichen Prinzipien darf eine Einschätzungspraxis geändert werden, wenn ernsthafte und sachliche Gründe für eine neue Praxis sprechen. Dabei muss die Praxisänderung grundsätzlich erfolgen und für die Zukunft wegleitend sein für alle gleichartigen Sachverhalte. Es wäre mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht vereinbar, wenn stattdessen zum selben Zeitpunkt gestützt auf dieselbe steuergesetzliche Grundlage zwei an sich identische Vorgänge (Ersatzbeschaffung mit bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses) unterschiedlich besteuert würden. Ansonsten hätten alle Veräusserer einen verfassungsrechtlichen Anspruch darauf, nach der vorteilhafteren Methode eingeschätzt zu werden. Bei einer Änderung der «Spielregeln» muss die geänderte Praxis deshalb ab sofort auf alle offenen Einschätzungsverfahren angewandt werden.

Die Praxisänderung verstösst auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung), denn im Gegensatz zur Änderung einer verfahrensrechtlichen Praxis gibt es nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung gegen Änderungen der materiellrechtlichen Praxis keinen allgemeinen Vertrauensschutz (vgl. den wegleitenden Entscheid des Bundesgerichtes vom 30. September 1977, BGE 103 Ib 197 Erw. 4 S. 202).

Hinzu kommt, dass ein Schutz berechtigten Vertrauens höchstens denkbar wäre, wenn eine langjährige feste Praxis vorgelegen hätte. Davon kann kaum die Rede sein, denn erst das neue Zürcher Steuergesetz vom 8. Juni 1997, das seit 1. Januar 1999 in Kraft steht, sieht bei Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer vor. Das alte Steuergesetz vom 8. Juli 1951 statuierte in § 170<sup>bis</sup> demgegenüber eine Ermässigung der Grundstückgewinnsteuer (vgl. OS 50, Seite 364). Die Praxis zur Anwendung der Verhältnismethode ist zwar mit Bezug auf diese Ermässigung der Grundstückgewinnsteuer begründet und dann vorläufig auch bei der Berechnung des Steueraufschubs nach neuem Recht angewandt worden. Für die Berechnung des Steueraufschubs bei nur teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses in die selbstgenutzte Ersatzliegenschaft konnte sich damit aber noch gar keine langjährige feste Praxis entwickeln, auf welche die Rechtsunterworfenen unter Umständen hätten vertrauen können.

Im Übrigen erschien seit längerem eine gesamtschweizerisch einheitliche Berechnungsmethode im Hinblick auf Ersatzbeschaffungen in einem anderen Kanton als geboten. Die Finanzdirektion hat aus diesem Grund die Verabschiedung des Kreisschreibens des Vorstandes der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 abgewartet und die darin empfohlene absolute Berechnungsmethode dann sowohl im Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG) vom 19. November 2001 als auch – für die Ersatzbeschaffung von Geschäftsliegenschaften – in der Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 18. Dezember 2001 verankert (Zürcher Steuerbuch, Teil I, Nr. 37/551).

Mit der Anwendung der neuen Berechnungsart weiter zuzuwarten, ist daher weder rechtlich möglich noch sachlich sinnvoll.

II. Mitteilung an die Mitglieder des Kantonsrates und des Regierungsrates sowie an die Finanzdirektion.

Vor dem Regierungsrat  
Der Staatsschreiber:  
i.V.  
**Hirschi**