



Urteil vom 23. Mai 2025 (510 24 61)

Grundstückgewinnsteuer / Steueraufschub aufgrund Ersatzbeschaffung

Besetzung	Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.), M. Zeller, J. Felix, H. Steiner, Gerichtsschreiber D. Kambanas
Parteien	A._____ , vertreten durch LEXPARTNERS Advokaten & Notare, Dr. Alain Bai, Advokat, Kirchplatz 16, 4132 MuttENZ,

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend	Grundstückgewinnsteuer
------------	-------------------------------

Sachverhalt:

A.

Der Pflichtige erwarb die Liegenschaft Nr. xx, Grundbuch [GB] B.____ mit seinem Bruder zu hälftigem Gesamteigentum mittels Erbgangs vom 22. August 2022 von deren am 5. Dezember 2021 verstorbenen Vater. Sie veräusserten diese per 1. April 2023 (Kaufvertrag vom 5. Januar 2023) zum Preis von CHF 1'700'000.– und der Pflichtige zog am 10. Dezember 2021 in das neu erstellte Stockwerkeigentum [StWEG] an der X.____strasse 166, D.____ (Parzelle Nr. yy, GB D.____).

Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 8. Februar 2024 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 492'225.– und der anteilige Steuerbetrag des Rekurrenten auf CHF 61'528.– festgesetzt.

B.

Gegen diese Veranlagung erhoben der Pflichtige mit Schreiben vom 7. März 2024 Einsprache und führte aus, dass er für die Eigentumswohnung an der X.____strasse 166 in D.____ mit dem Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer die Erklärung betreffend Ersatzbeschaffung und Eigennutzung geltend gemacht habe.

Die Steuerverwaltung bestätigte den Eingang der Einsprache mit Schreiben vom 18. März 2024 und forderte den Pflichtigen auf, die Einsprache bis Ende April 2024 zurückzuziehen, da die Ersatzbeschaffung für eine Liegenschaft, in der man nicht gewohnt habe, nicht gewährt werden könne.

Mit Entscheid vom 27. August 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, dass die Grundstückgewinnsteuer beim Veräusserer nicht erhoben werde bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde, wobei es im vorliegenden Fall am Erfordernis des Selbstwohnens des verkauften Objekts fehle.

C.

Mit Schreiben vom 27. September 2024 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Rekurs mit den Begehren, es sei (1) der Einspracheentscheid vom 27. August 2024 betreffend die Grundstücksteuer-Verfügung vom 8. Februar 2024 in Gutheissung des Rekurses aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 0.– festzusetzen, (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 27. August 2024 betreffend die Grundstücksteuer-Verfügung vom 8. Februar 2024 aufzuheben und die Angelegenheit zur materiellen Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. (3) Unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung hält er im Wesentlichen fest, dass der Rekurrent bis Ende 2020 am Y.____weg 19 in B.____ wohnhaft gewesen sei. Im Januar 2021 sei er zu seinem Vater an die Z.____strasse 58 in B.____ gezogen, um diesen aufgrund seiner schlechten körperlichen Verfassung im Alltag zu unterstützen. Da er seine eigene Wohnung in der Folge komplett aufgegeben habe, habe er seine Post ab dem 22. Februar 2021 für ein Jahr an seinen neuen Wohnort

umleiten lassen. Aufgrund des innert derselben Gemeinde erfolgten Wohnsitzwechsels habe der Rekurrent davon abgesehen, seinen Umzug der kommunalen Einwohnerkontrolle zu melden. Kurz nach dem Einzug bei seinem Vater habe sich dessen Zustand rapide verschlechtert und es habe sich immer mehr abgezeichnet, dass der Vater in Kürze seiner schweren Krankheit erliegen werde. Damit sei auch absehbar gewesen, dass die Liegenschaft an der Z.____strasse 58 in B.____ zeitnah per Erbgang an den Rekurrenten und seinen Bruder als einzige gesetzliche Erben fallen würde. Da der Rekurrent finanziell nicht in der Lage gewesen sei, seinen Bruder auszuzahlen und die Liegenschaft zu Alleineigentum zu erwerben, habe er frühzeitig nach einer Ersatzliegenschaft für sich selbst gesucht. Dabei sei von Beginn weg klar gewesen, dass diese aus dem ihm zu gegebenem Zeitpunkt hälftig zustehenden Veräusserungspreis der Liegenschaft habe (re-)finanziert werden müssen. So habe der Rekurrent per 9. Juni 2021 eine Stockwerkseigentumswohnung in D.____ zum Preis von CHF 746'400.– erworben. Dabei handle es sich um ein Neubauprojekt, welches nicht sofort habe bezogen werden können. Der Vater des Rekurrenten verstarb in der Folge am 5. Dezember 2021. Per 1. Januar 2022 habe der Rekurrent seinen Wohnsitz nach D.____ gewechselt. Somit sei der Rekurrent im Zeitpunkt des Erbgangs mehrere Monate in der Liegenschaft an der Z.____strasse 58 in B.____ wohnhaft gewesen. Der Rekurrent und sein Bruder veräusserten die Liegenschaft, an welcher sie im Zuge des Erbganges das Gesamteigentum rückwirkend per 5. Dezember 2021 erworben hätten, in der Folge per 3. April 2023. Der Rekurrent habe folglich während eines Jahres in der Liegenschaft Z.____strasse 58 in B.____ gewohnt, wobei es sich dabei um das Hauptsteuerdomizil des Rekurrenten gehandelt habe. Nachweislich habe er bei der Post seine Adresse geändert und einen Nachsendeauftrag erstellt. Damit sei erwiesen, dass der Rekurrent die betreffende Liegenschaft dauernd selbst bewohnt habe, da für die Dauerhaftigkeit praxisgemäss ein Jahr genüge. Er wäre gerne noch länger resp. über den Tod des Vaters hinaus darin wohnen geblieben, hätte sein Bruder ihm nicht klargemacht, dass er dies nicht dulde und auf einer raschen Auszahlung seines Eigentumsanteils beharrt habe. Hinsichtlich des Erfordernisses der Ausschliesslichkeit sei sodann festzuhalten, dass es der Anwendung der Ersatzbeschaffungsmöglichkeit nicht schade, wenn im Haushalt der veräussernden Person noch andere Familienmitglieder gewohnt hätten. Überdies habe der Rekurrent die Liegenschaft B.____ nach dem Tod seines Vaters bis zu seinem Wohnsitzwechsel nach D.____ per 1. Januar 2022 allein bewohnt. Hier liege eine sog. Vorausbeschaffung vor, die nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig sei, wobei der hälftige Erlös von CHF 850'000.– dem Rekurrenten direkt zur Finanzierung der Eigentumswohnung in D.____ gedient habe. Ohne diesen Vermögensanfall, welcher bereits im Verlauf des Jahres 2021 absehbar gewesen sei, hätte der Rekurrent diese Eigentumswohnung nicht erwerben können. Die Ersatzbeschaffung zu einem Preis von CHF 746'400.– stehe somit in einem kausalen Zusammenhang zur Veräusserung der Liegenschaft in B.____. Unbestritten sei schliesslich, dass die Ersatzliegenschaft durch den Rekurrenten zu Wohnzwecken erworben wurde. Folglich erfülle der Rekurrent sämtliche Voraussetzungen zur Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer.

Zur Begründung des gestellten Eventualantrags führt der Vertreter ergänzend aus, dass die Steuerverwaltung den Sachverhalt unrichtig resp. unvollständig festgestellt habe. Indem sie den negativen Einspracheentscheid einzig damit begründet habe, dass es am Erfordernis des Selbstbewohnens des verkauften Objekts fehle, habe sie verkannt, dass der Rekurrent die Liegenschaft im Jahr 2021 während eines Jahres selbst bewohnt habe. Zudem sei nicht berücksichtigt worden, dass der Rekurrent die Ersatzliegenschaft im Rahmen einer Vorausbeschaffung erworben habe. Ausserdem habe die Steuerverwaltung mehrere Teilgehalte des verfassungs- und

gesetzesrechtlichen Anspruchs des Rekurrenten auf das rechtliche Gehör verletzt. So habe sie ihre Prüfungspflicht missachtet, welche verlange, dass die Behörde alle relevanten Argumente der von einer Verfügung betroffenen Person auch tatsächlich zur Kenntnis nehme, sorgfältig und ernsthaft prüfe und in der Entscheidungsfindung berücksichtige. Indem die Vorinstanz den Rekurrenten stattdessen bereits in der Einsprachebestätigung vom 18. März 2024 aufgefordert hat, die Einsprache bis Ende April 2024 zurückzuziehen, da die Ersatzbeschaffung für eine Liegenschaft, in der man nicht gewohnt hat, nicht gewährt werde, sei von Beginn weg klar gewesen, dass die Vorinstanz die Einsprache abweisen würde, ohne zuvor die Argumente des Rekurrenten sorgfältig zu prüfen und in den Entscheid einfließen zu lassen. Dies wiege umso schwerer, als dem Rekurrenten durch die Bekanntgabe der durchschnittlichen Bearbeitungszeit von sechs Monaten genau dies suggeriert worden sei. Darüber hinaus sei die Begründungspflicht verletzt worden, indem der Einspracheentscheid einzig das wiederhole, was dem Rekurrenten bereits in der Einsprachebestätigung mitgeteilt worden sei.

In der Vernehmlassung vom 23. Oktober 2024 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, dass der Rekurrent erst mit dem Erbgang vom 22. August 2022 (gemäss Grundbuchauszug) Eigentümer der streitbetroffenen Liegenschaft geworden sei. Im Mai 2021 habe der Rekurrent eine baulich noch fertigzustellende 4 ½-Zimmer Eigentumswohnung in D._____ erworben, in welche er offiziell per 10. Dezember 2021 eingezogen sei, also genau 5 Tage nach dem Tod seines Vaters. Offiziell angemeldet wiederum sei er bis zu seinem Einzug in die Eigentumswohnung in D._____ am Y._____weg 19 in B._____ gewesen. Daran ändere auch ein zeitlich befristeter Postumleitungsauftrag nichts. Massgebend sei der offizielle Wohnsitz, wo man sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhalte. Ein kurzzeitiger Aufenthalt zu Sonderzwecken (Pflege des erkrankten Vaters) vermöge keinen neuen Wohnsitz zu begründen, weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich. Damit die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben werde, müssten sowohl die veräusserte als auch die ersatzbeschaffte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt sein. Bei der veräusserten Liegenschaft müsse diese Voraussetzung im Zeitpunkt der Veräusserung oder der Ersatzbeschaffung sowie in der Regel während eines bestimmten Zeitraums - gemäss Praxis mindestens ein Jahr - davor erfüllt sein. Bei der Ersatzliegenschaft sollte diese Voraussetzung ebenfalls während mindestens einem Jahr nach deren Erwerb erfüllt werden. Die Liegenschaft müsse während dieser Zeiträume ohne Unterbruch als Hauptwohnsitz genutzt werden und dürfe also weder längerfristig vermietet noch als Zweit- oder Ferienwohnung genutzt worden sein. Die Voraussetzung der Selbstnutzung lege das Bundesgericht restriktiv aus. Als selbst genutzt gelte eine Wohnliegenschaft nach der Rechtsprechung nur dann, wenn sich der Veräusserer in der Liegenschaft nicht bloss aufgehalten, sondern dort seinen Wohnsitz, d. h. den Lebensmittelpunkt - und nicht etwa bloss ein Feriendomizil oder einen anderen befristeten Aufenthaltsort - gehabt habe. Es genüge also, dass die steuerpflichtige Person ihr ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnt habe, also am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt habe. Die Dauer der Selbstnutzung müsse sich in zeitlicher Hinsicht jedoch immer auch mit der Dauer des Wohneigentums decken. Damit zähle die Zeit der Selbstnutzung nur dann als massgebend, wenn während dieser Zeit auch Eigentum an der veräusserten Liegenschaft bestanden habe.

Vorliegend sei der Rekurrent gemäss eigener Darstellung bzw. Postumleitungsauftrag zur Pflege des erkrankten Vaters bereits per 22. Februar 2021 in das später geerbte und sodann veräusserte

Elternhaus eingezogen. Offiziell sei er aber an der bisherigen Adresse gemeldet geblieben. Der Todestag des Vaters sei der 5. Dezember 2021 gewesen, womit die beiden Söhne und damit auch der Rekurrent überhaupt erst ab diesem Zeitpunkt Eigentum an dieser Liegenschaft haben konnten. Eine zeitlich davorliegende Bewohnung sei deshalb völlig irrelevant. Der Rekurrent sei sodann offiziell am 10. Dezember 2021 in seine vorher erworbene StWEG-Wohnung in D._____ eingezogen, weshalb die Selbstnutzung als Wohneigentümer der veräusserten Liegenschaft in B._____ sich daher auf maximal fünf Tage, d. h. vom 5. Dezember 2021 bis zum 9. Dezember 2021. Das ganze Steuerjahr 2021 sei denn auch allein von der Zuzugsgemeinde D._____ veranlagt und bezogen worden und nicht von der Gemeinde B._____.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer verwehrt hat.

2.1. Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Nach Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG wird die Besteuerung bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Gemäss § 71 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. § 73 lit. k StG, welcher mit der Regelung des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmt, präzisiert die sogenannte «angemessene Frist» und legt den Zeitrahmen regelmässig auf zwei Jahre fest, wobei es sich auch im kantonalen Recht um den Erwerb einer «gleichgenutzten Ersatzliegenschaft» handeln

muss. Ziel des Steueraufschubtatbestands ist die Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums.¹

2.2. Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub ist, dass eine Ersatzbeschaffung stattfindet, also ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktion erworben wird.²

Damit von einer Ersatzbeschaffung gesprochen werden kann, muss zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen. Der zeitlichen Abfolge der Handänderung kommt dabei eine gewichtige Bedeutung zu. 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.³

2.3. Das Gesetz verlangt, dass eine selbstbewohnte Liegenschaft veräussert worden sein muss. Dabei ist ein eigenes tatsächliches Bewohnen erforderlich. Es muss aber nicht nur ein Selbstbewohnen vorliegen. Dieses muss darüber hinaus auch noch ausschliesslich sein. Das heisst, zum einen darf die Wohnliegenschaft keinem anderen Zweck als dem Wohnen dienen und zum anderen muss der Veräusserer die ganze Wohnliegenschaft auch ausschliesslich selbstbewohnt haben. Die Verletzung des Kriteriums der Ausschliesslichkeit führt nicht dazu, dass der Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung vollständig verweigert würde. Vielmehr wird derjenige Anteil des Gewinns, der auf den ausschliesslich selbstbewohnten Anteil am Grundstück entfällt, in die Ersatzbeschaffung einbezogen.⁴

2.4. Das veräusserte Grundstück muss aber nicht nur ausschliesslich selbstbewohnt gewesen sein. Die Selbstnutzung muss zudem auch dauernd bestanden haben. Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass der Steuerpflichtige sein ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am fraglichen Ort seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Nicht erforderlich ist, dass er das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzdauer ununterbrochen ausschliesslich selbst bewohnte. Dabei rechtfertigt es sich, den Begriff «dauernd» weit auszulegen und ihn allenfalls selbst bei längeren Unterbrüchen der Selbstnutzung als erfüllt anzusehen. Beim betreffenden Grundstück darf es sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe des Steuerpflichtigen handeln.⁵ Unter Dauerhaftigkeit ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft

¹ WENK, in: Nefzger/Simonek/ Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 46.

² Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 21. Oktober 2016, 510 16 34, E. 2b.

³ Vgl. StGE vom 21. Oktober 2016, 510 16 34, E. 2b.

⁴ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2013, § 216 N 324 ff.

⁵ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 216 N 331.

grundsätzlich mindestens ein Jahr zu verstehen, wobei die Zeit über alle möglichen Ersatzbeschaffungen hinweg zusammengezählt wird.⁶

2.5. Mit einer Ersatzbeschaffung ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden, wobei in der Regel der (neue) Wohnsitz im Ersatzobjekt den (alten) Wohnsitz im veräusserten Grundstück folgt. Hiervon kann es im Einzelfall Abweichungen geben. So können die beiden Wohnsitze durch einen Drittwohnsitz kurz unterbrochen werden, wenn nämlich der Steuerpflichtige sein Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, infolge Baus oder Umbaus aber noch nicht bezogen werden kann. Ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung eines Eigenheims kann nicht verwehrt werden, wenn die Zeitspanne zwischen Aufgabe der Selbstnutzung und Handänderung im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer und für sich genommen massvoll oder - sofern darüber hinausgehende - durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Entscheidend ist letztlich, dass die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist.⁷ § 73 lit. k StG sieht eine Frist von «in der Regel zwei Jahre» vor. Für den Beginn und das Ende der «angemessenen Frist» ist auf den jeweiligen Tagebucheintrag der beiden Veräusserungen abzustellen.⁸

2.6. Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen selbstbewohnt wird. Wie das Ersatzgrundstück muss auch das veräusserte Grundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen.⁹

3.

3.1. Vorliegend erwarb der Rekurrent die Liegenschaft Nr. xx, GB B.____ mit seinem Bruder zu hälftigem Gesamteigentum mittels Erbgangs vom 22. August 2022 von deren am 5. Dezember 2021 verstorbenen Vater. Sie veräusserten diese per 1. April 2023 (Kaufvertrag vom 5. Januar 2023) zum Preis von CHF 1'700'000.- und der Pflichtige zog am 10. Dezember 2021 offiziell in das neu erstellte StWEG an der X.____strasse 166 in D.____. Der Umzug erfolgte fünf Tage nach dem Tod des Vaters, wobei der Rekurrent bis zu seinem Umzug nach D.____ an der Adresse am Y.____weg 19 in B.____ angemeldet war. Indes ist der massgebende Wohnsitz derjenige, wo man sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Ein kurzzeitiger Aufenthalt zu Sonderzwecken (Pflege des erkrankten Vaters) vermag keinen neuen Wohnsitz zu begründen, weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich.¹⁰ Damit die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wird, hätten sowohl die veräusserte als auch die ersatzbeschaffte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt sein müssen. Bei der veräusserten Liegenschaft hätte diese Voraussetzung im Zeitpunkt der Veräusserung oder der Ersatzbeschaffung überdies praxisgemäss während mindestens eines Jahres davor erfüllt sein müssen.¹¹ Die Liegenschaft muss somit während dieses Zeitraums ohne Unterbruch als Hauptwohnsitz genutzt worden sein. Fremdnutzung,

⁶ Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 138 II 105 E. 6.1, übersetzt in: Pra 101 [2012] Nr. 88; Wenk, a.a.O., § 73 N 48.

⁷ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 216 N 332; vgl. StGE vom 18. Dezember 2020, 510 20 76, E. 2.5.

⁸ M.w.H ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Gewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 7 N 116.

⁹ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 216 N 333.

¹⁰ Vgl. vorne E. 2.4.

¹¹ Vgl. vorne E. 2.3.

längeres Leerstehen des Veräusserungsobjekts, ein Wohnsitzwechsel vor dem Verkauf oder eine Vermietung stehen gemäss gefestigter kantonaler Praxis dem Erfordernis der Selbstnutzung grundsätzlich entgegen. Als selbstgenutzt gilt eine Wohnliegenschaft nur dann, wenn sich der Veräusserer in der Liegenschaft nicht bloss aufgehalten, sondern dort seinen Wohnsitz, d. h. den Lebensmittelpunkt und nicht etwa bloss ein Feriendomizil oder einen anderen befristeten Aufenthaltsort hat.¹² Dies ist vorliegend nicht der Fall: Im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft in D.____ am 26. Mai 2021 war der Rekurrent (noch) gar nicht Eigentümer der veräusserten Liegenschaft in B.____. Der Eigentumserwerb erfolgte erst mittels Erbgangs nach dem Tod des Vaters am 5. Dezember 2021. Grundsätzlich ist zwar eine zeitlich nachgelagerte Ersatzbeschaffung möglich. Diese bedingt indes, dass das erworbene Gut wirtschaftlich die Funktion des später veräusserten Guts im Erwerbszeitpunkt erfüllt. Im Erwerbszeitpunkt diente die Liegenschaft in B.____ dem Pflichtigen nur als *vorübergehende* Wohnung ohne wirtschaftliche Bedeutung; zum damaligen Zeitpunkt hatte der Rekurrent keinen eigentumsrechtlichen Anspruch auf die väterliche Liegenschaft. Somit fehlt es hier an einer wirtschaftlich identischen Funktion des geltend gemachten Ersatzobjekts. Im Erwerbszeitpunkt des «Ersatzobjekts» war der Rekurrent nicht Grundeigentümer, sondern Mieter. Es kann daher nicht von der Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum ausgegangen werden. Der Umstand, dass der Pflichtige in der nach eigenen Angaben bereits seit Februar 2021 in der später kraft Erbgangs zu Eigentum erworbenen Liegenschaft in B.____ wohnte, ist für die Beurteilung des geltend gemachten Steueraufschubs unbeachtlich. Den Nachweis der effektiven Wohnsitznahme in besagter Liegenschaft bleibt der Pflichtige zudem bis heute schuldig. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass selbst wenn eine vorübergehende Anmeldung an der Adresse des Vaters erfolgt wäre, die für die Beurteilung des steuerlichen Wohnsitzes zentrale Absicht des dauernden Verbleibens vorliegend nicht gegeben ist. An der heutigen Verhandlung wurde überdies der Eindruck bestärkt, dass der Einzug beim Vater zwecks Pflege von vornherein nur vorübergehender Natur war, da der Rekurrent für die Dauer seines Verbleibens sein altes Kinderzimmer bezog. Auch erfolgte der Erwerb der «Ersatzliegenschaft in D.____» bereits im Mai 2021 und damit bereits wenige Monate nach dem Einzug in B.____. Das Steuergericht gelangt deshalb zum Schluss, dass das Kriterium der dauernden Selbstnutzung als nicht erfüllt anzusehen ist. Der Ersatz durch eine gleichgenutzte Liegenschaft in der Schweiz ist damit nicht gegeben und die Voraussetzungen für einen Steueraufschub gemäss § 73 lit. k StG liegen mithin nicht vor.

4.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat der Rekurrent gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten von CHF 2'500.– zu bezahlen und es ist ihm gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

¹² Vgl. vorne E. 2.4.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).