



Entscheid

4. Oktober 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch C

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der Pflichtige bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) verkauften am 11. November 2008 je einen hälftigen Miteigentumsanteil an der Eigentumswohnung GBBL ... (132/1000 Miteigentumsanteil an GBBL ..., Kat.Nr. ..., 2587 m² Grundstücksfläche, Wohnhaus Vers.Nr. ... an der E in D, Sonderrecht an der Stockwerkeinheit A11, GBBL ..., 2/39 Miteigentum an GBBL ..., Kat.Nr. ..., 37 m² Grundstücksfläche, UN-Garage Vers.Nr. ...) zum Preis von Fr. 1'930'000.-. Zuzugabe dieser Handänderung auferlegte der Finanzausschuss der Gemeinde D den Pflichtigen am 13. April 2010 eine Grundstücksgewinnsteuer in Höhe von Fr. 183'720.-.

B. Am 3. Mai 2010 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen diesen Einschätzungsentscheid und stellten den Antrag, es sei ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zu gewähren. Mit "Revisions-Entscheid" vom 7. Juni 2011 wies der Finanzausschuss das Begehren ab.

C. Am 6. Juli 2011 erhoben die Pflichtigen Rekurs gegen diesen Entscheid und erneuerten den Antrag, welchen sie bereits mit der Erhebung der Einsprache gestellt hatten. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 23. August 2011 schloss der Finanzausschuss D auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Erwägungen im Einspracheentscheid und die Parteivorbringen ist, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Entgegen der unzutreffenden Bezeichnung handelt es sich beim angefochtenen Entscheid nicht um einen mit Einsprache anfechtbaren "Revisionsentscheid", sondern um einen Einspracheentscheid, so dass auf den vorliegenden Rekurs einzutreten ist.

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG).

Nach Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und den analogen §§ 216 Abs. 3 lit. i und 226a Abs. 1 StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

b) Zur Begründung ihres Rekursantrags machen die Pflichtigen geltend, sie hätten am 30. Juni 2000 ihre zuvor selbst bewohnte Liegenschaft in F (Kanton G) verkauft, worauf sie am 12. Dezember 2003 die Eigentumswohnung in D erworben hätten. In die Wohnung seien sie bereits am 1. Dezember 2003 eingezogen. Da sie den gesamten Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft im Kanton G in die neue Wohnung investiert hätten, sei die Grundstückgewinnsteuer im Kanton G vollumfänglich aufgeschoben bzw. rückerstattet worden. Schliesslich hätten sie die Wohnung in D am 11. November 2008 verkauft und am 7. Januar 2009 in H im Kanton I das neue Grundstück erworben, auf welchem sie anschliessend das Eigenheim gebaut hätten und welches sie seither auch selbst nutzten. Die Wohnung in D sei mehr als 5 Jahre nach dem Verkauf des ersetzten Grundstücks in F verkauft worden. Ob ein Ersatzgrundstück mehr als 5 Jahre benützt worden sei, spiele keine Rolle. Der Steueraufschub sei vollumfänglich zu gewähren, da der in das zweite Ersatzobjekt investierte Betrag von Fr. 2'751'200.- (vgl. Bauabrechnung und Belege) grösser sei als der Erlös aus dem Verkauf in D (Fr. 1'930'000.-). Ab dem Sommer 2006 habe der Pflichtige bei den Berg-

bahnen J gearbeitet, weswegen er sich in K (Kanton M) eine teilmöblierte Zweizimmerwohnung gemietet habe (Mietvertrag vom März 2006, Mietdauer vom 01. Juni 2006 - 30. April 2007). Wenn immer möglich sei er zu seiner Frau nach D zurückgekehrt. Weil die Unterkünfte in K und ab Dezember 2009 in L (Kanton M) zu klein gewesen seien, seien die Möbel und Pflanzen bis zum Einzug in das neue Haus im Kanton I bei der Firma L in Zürich eingestellt worden. Dies zeige, dass sich der Lebensmittelpunkt vor dem Verkauf der Wohnung in D nicht in die Region J verschoben habe.

c) In der Rekursantwort vom 23. August 2011 beruft sich die Rekursgegnerin auf den Umstand, dass für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung die effektive Besitzes- und Selbstnutzungsdauer von mindestens 5 Jahren notwendig sei. Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, weshalb die Regeln über die kurzfristige Kaskadenersatzbeschaffung zur Anwendung kämen.

d) Im Jahr 2008 begründete die damalige Steuerrekurskommission III in Bezug auf kurzfristige fortgesetzte Ersatzbeschaffungen (Kaskadenersatzbeschaffung) eine neue Praxis (StRK III, 25. März 2008, 3 GR.2007.24, ZStP 2009, 338): Wird ein erstes Ersatzobjekt, welches nach dem Verkauf des ursprünglich bewohnten Objekts erworben wurde, weniger als 5 Jahre nach dem Verkauf des ursprünglichen Objekts wieder verkauft und durch ein zweites Ersatzobjekt ersetzt, wird der Aufschub mit Bezug auf die Handänderung am ursprünglichen Grundstück gewährt. Ein Aufschub mit Bezug auf die Handänderung am ersten Ersatzobjekt kann nicht zusätzlich gewährt werden, selbst wenn die übrigen Voraussetzungen des Steueraufschubs erfüllt sind. Diese Rechtsprechung wurde in der Folge durch die Rekurskommission (StRK III, 17. September 2008, 3 GR.2007.81+82, ZStP 2009, 348; StRK III, 27. März 2009, 3 GR.2009.1; StRK III, 22. November 2010, 3 GR.2009.39; StRK III, 11. November 2009, 3 GR.2009.46; StRK III, 16. November 2010, 3 GR.2010.21) fortgeführt und durch das Verwaltungsgericht (VGr, 7. Juli 2010, SB.2009.00050) bestätigt (vgl. dazu die Kritik von Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil III], ZStP 2011, 1 ff.).

e) Vorliegend stellt sich die Frage, ob mit Bezug auf die Eigentumswohnung in D die Kurzfristigkeit der Kaskadenersatzbeschaffung anzunehmen ist oder nicht. Wie dargelegt, beginnt die Frist mit dem Verkauf des ursprünglichen Objekts zu laufen und endet mit dem Verkauf des ersten Ersatzobjekts. Diese Regelung beruht auf der ana-

logen Anwendung von Ziffer 20 des Rundschreibens 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 (ZStB I Nr. 37/460; nachfolgend Rundschreiben).

Daraus folgt, dass die Besitzesdauer und Nutzungsdauer des ersten Ersatzobjekts (zumindest in diesem Zusammenhang) unerheblich sind. Wenn die Rekursgegnerin in der Rekursantwort nun dennoch geltend macht, es sei auf die effektive Besitzesdauer oder Selbstnutzungsdauer des ersten Ersatzobjekts abzustellen, ist dem entgegenzuhalten, dass kein Anlass besteht, von der geltenden Praxis abzuweichen. Dies gilt ungeachtet dessen, dass die Fristberechnung bei der Kurzfristigkeit der Kaskadenersatzbeschaffung auch anders als in analoger Anwendung von Ziffer 20 des Rundschreibens hätte geregelt werden können. Insbesondere erscheint es im Interesse der Verfahrensvereinfachung und Rechtsicherheit nicht angebracht, weitere Varianten nach den Kriterien der Besitzesdauer und der Dauer der Selbstnutzung zu statuieren.

f) Vorliegend begann die Frist mit dem Verkauf des ursprünglichen Objekts in F am 30. Juni 2000 zu laufen und endete mit dem Verkauf des ersten Ersatzobjekts in D am 11. November 2008. Die Frist von 5 Jahren wurde somit gewahrt, weshalb keine kurzfristige Ersatzbeschaffung im Sinn der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts vorliegt. Unter diesem Aspekt ist somit der Steueraufschub zu gewähren.

g) Sodann sind auch die übrigen Voraussetzungen, zu denen sich die Rekursgegnerin in der Rekursantwort nicht äusserte, für die Gewährung des Steueraufschubs erfüllt:

Die Pflichtigen bewohnten die Eigentumswohnung in D zwischen dem 1. Dezember 2003 und dem Verkaufsdatum des 11. November 2008. Die Tatsache, dass die Pflichtigen im Sommer 2006 in K eine Wohnung mieteten, ändert am Selbstbewohnen nichts. Denn offenbar bewohnte diese Wohnung nur der Pflichtige, welcher regelmässig an den Wohnsitz zurückkehrte und damit den Wohnsitz in D behielt (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 35 analog). Dies wird von der Rekursgegnerin auch gar nicht bestritten. Doch selbst wenn man ein Selbstbewohnen des Pflichtigen ab

Sommer 2006 verneinen würde, so wäre dies im Hinblick auf die Gewährung des Steueraufschubs unerheblich. Denn wenn einem Steuerpflichtigen ein Selbstbewohnen aus objektiven Gründen während einer überschaubaren, angemessenen Zeit nicht möglich ist, kann das Kriterium des Selbstbewohnens trotzdem erfüllt sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 324). Schliesslich investierten die Pflichtigen, was aus den eingereichten Unterlagen hervorgeht, mindestens den Erlös von Fr. 1'930'000.- aus dem Verkauf der Eigentumswohnung in D in das Ersatzobjekt in H. Somit sind alle Voraussetzungen zur Gewährung des Steueraufschubs erfüllt. Der Rekurs ist demgemäss gutzuheissen, und es ist Steueraufschub für den vollen Steuerbetrag von Fr. 183'720.- zu gewähren.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Diese hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung in angemessener Höhe von je Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu entrichten (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Finanzausschusses D vom 7. Juni 2011 wird gutgeheissen, und es wird Steueraufschub für einen Steuerbetrag von Fr. 183'720.- gewährt.

[...]