

Ersatzbeschaffung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft
vom 13. Mai 1998

Bauland stellt kein selbstbewohntes Wohneigentum dar, für das eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung möglich wäre. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass das auf dem betreffenden Grundstück geplante Einfamilienhaus wegen der Abweisung des Baugesuches nicht realisiert werden konnte.

Tatsachen:

A. Am 19. Mai 1993 verkaufte X das Grundstück Parzelle 876 in Z für Fr. 431'000.-. Vorgängig ersuchte er mit Schreiben vom 12. März 1993 die Taxationskommission diesbezüglich um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Er begründete dieses Gesuch damit, dass er mit dem Erlös aus diesem Grundstückverkauf - zusammen mit dem Erlös aus dem Verkauf der von ihm bewohnten Eigentumswohnung in Y - ein Einfamilienhaus in W als Ersatzbeschaffung kaufen wolle. Das Grundstück in Z habe er ursprünglich für eigene Zwecke bebauen wollen, das Baugesuch sei aber vom kantonalen Bauinspektorat abgelehnt worden. Die Projektierungskosten hätten rund Fr. 20'000.- betragen. Das Projekt selber hätte damals ca. Fr. 700'000.- gekostet, was heute rund 1 Mio. Franken entsprechen würde.

Am 26. März 1993 lehnte die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft das Gesuch um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ab. Sie wies darauf hin, dass sie zwar nach § 183 StG ermächtigt sei, von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abzuweichen. Vorausgesetzt sei jedoch, dass es sich dabei um einen Härtefall handle. Ein solcher liege dann vor, wenn sich aus der Gesetzesanwendung eine ungerechtfertigte Belastung für den Betroffenen ergebe. Hinsichtlich seiner Anfrage verwies die Taxationskommission auf die Materialien des seit dem 1.1.1991 geltenden § 73 lit. k StG. Mit dieser Bestimmung habe man verhindern wollen, dass Personen, die als Folge eines Wohnsitzwechsels ihr Wohneigentum veräussern müssten, mit der Grundstückgewinnsteuer belastet werden, sofern sie sich dafür an einem andern Ort in der Schweiz Ersatz beschaffen. Eine steuerfreie Ersatzbeschaffung bei unüberbautem Bauland habe der Gesetzgeber damit ausdrücklich abgelehnt. Deshalb könne die Taxationskommission auch die Härtefallregelung nicht anwenden.

B. Gegen den Entscheid der Taxationskommission erhob X am 26. April 1993 Rekurs bei der kantonalen Steuerrekurskommission. Bei einer Veräusserung des Grundstückes sei auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu verzichten. X legte in seiner Begründung die Vorgeschichte nochmals dar. Das von ihm am 11. Dezember 1984 eingereichte Baugesuch in der Gemeinde Z (Parz. 876) sei vom kantonalen Bauinspektorat am 17. Juni 1986 abgelehnt worden, weil die Erschliessungsstrasse ungenügend ausgebaut sei. Die Gemeinde Z ihrerseits habe ihn bereits früher verpflichtet, sich an der Baulandumlegung zu beteiligen, welche durch Einsprachen stark verzögert worden sei. Aufgrund des ablehnenden Entscheides des Bauinspektorates und des langwierigen Baulandumlegungsverfahrens habe er sich gezwungen gesehen, andernorts Wohneigentum zu erwerben. 1987 habe er sich deshalb eine Eigentumswohnung in Y gekauft.

Am 12. August 1994 lehnte die Steuerrekurskommission den Rekurs ab. § 73 lit. k StG sehe keine Steuerbefreiung beim Verkauf von unbebauten Grundstücken vor und könne auf den Fall nicht angewendet werden. Die Härtefallregelung nach § 183 StG sei nicht anwendbar, da es sich weder um einen Einzelfall, noch um eine objektive Härte handle, die zu einer sachlich ungerechtfertigten Belastung führe.

D. Am 15. März 1995 erhob X gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission Beschwerde beim Verwaltungsgericht Basel-Landschaft. Dieses trat am 17. Januar 1996 hinsichtlich der Beurteilung des Härtefalles auf die Beschwerde nicht ein, da die Steuerrekurskommission nach § 183 Abs. 2 StG diese Fälle in letzter Instanz beurteile. Hinsichtlich der Frage, ob ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer möglich sei, hob das Verwaltungsgericht den Entscheid der Taxations- und den diesbezüglichen Beschwerdeentscheid der Steuerrekurskommission auf, da die Taxationskommission zur Beurteilung dieses Sachverhaltes nicht zuständig sei. Materiell wurde zur Frage des Aufschubs nicht Stellung genommen.

E. Am 12. Juli 1996 erging die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung der kantonalen Steuerverwaltung. Bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 140'316.- betrug die Grundstückgewinnsteuer Fr. 35'079.-. Dagegen erhob X Einsprache. Gleichzeitig stellte er bei der Gemeinde Z ein Wiedererwägungsgesuch. Danach sollte die Gemeinde ihm Aufschub für den Gemeindeanteil in der Höhe von 50 Prozent an der Grundstückgewinnsteuer gewähren. Die Gemeinde Z trat darauf nicht ein. Am 6. Dezember 1996 lehnte die Steuerverwaltung die Einsprache ab, da § 73 lit. k StG nur einen Aufschub der Steuer beim Verkauf von selbstbewohntem Wohneigentum zwecks Ersatzbeschaffung vorsehe, nicht aber beim Verkauf von Bauland.

F. Gegen den Einspracheentscheid erhob X am 4. Januar 1997 Rekurs. Das Bauinspektorat habe ihn an der Schaffung von dauernd selbstbewohntem Wohneigentum gehindert. Im Sinne der Rechtsgleichheit hätte ihm damals eine Baubewilligung erteilt werden müssen, weil im gleichen Perimeter in den Vorjahren mehrere EFH-Baubewilligungen erteilt worden seien. Der Kauf der Eigentumswohnung sei dem Bau des Hauses gleichgekommen. Zwar seien aufgrund der zwei Verkaufsverträge zwei Grundstücksgewinne entstanden, wirtschaftlich gesehen jedoch nur einer. Es habe sich wirtschaftlich gesehen um ein Objekt gehandelt, das er zu bilden gezwungen war, weil ihm das Bauinspektorat den Bau eines Einfamilienhauses verweigert habe. Beim Verkauf der bebauten Parzelle in Z hätte er einen viel höheren Gewinn erzielen können. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei kein einseitiges Rechtsgeschäft.

Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 12. Februar 1997 Abweisung des Rekurses, da § 73 StG eine Ausnahmebestimmung darstelle und diese Tatbestände abschliessend aufgelistet seien. Es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber den Verkauf von Bauland zwecks Beschaffung von Wohneigentum absichtlich nicht im Gesetz aufgeführt habe und er somit die Konsequenzen seiner Normierung mit aller Wahrscheinlichkeit vorausgesehen habe. Privilegiert werden sollte einzig und allein die Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, wobei unbebautes Bauland selbstverständlich kein solches Wohneigentum darstelle. Die Veräusserung einer unbebauten Baulandparzelle stelle im übrigen keinen Einzelfall dar, der vom Gesetzgeber nicht habe vorausgesehen werden können. Im übrigen könne bei der Eigentumswohnung und dem Grundstück nicht von einer wirtschaftlichen Gesamtheit gesprochen werden, da es sich um zwei völlig voneinander losgelöste und grundbuchlich verselbständigte Grundstücke handle, die in zwei verschiedenen Gemeinden lägen.

Am 14. März 1997 lehnte die Steuerrekurskommission den Rekurs ab. Der Wortlaut von § 73 lit. k StG sei unzweideutig und abschliessend. Die Tatsache, dass das Bauinspektorat das Baugesuch 1986 abgelehnt habe bzw. allenfalls zu Unrecht nicht erteilt habe, sei für die steuerrechtliche Beurteilung nicht von Bedeutung. Zudem habe der ablehnende Entscheid des Bauinspektorates weitergezogen werden können, was aber nicht erfolgt sei. Die Eigentumswohnung und das unbebaute Grundstück könnten nicht als wirtschaftliche Gesamtheit betrachtet werden, da es sich um zwei grundbuchlich verschiedene Liegenschaften in verschiedenen Gemeinden handle. Eine Behandlung als wirtschaftliche Gesamtheit würde dem Normzweck von § 73 lit. k StG widersprechen und in der Praxis zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen.

G. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission führte X am 1. September 1997 Beschwerde beim Verwaltungsgericht, die er am 27. Oktober 1997 begründete. Er verwies auf den ablehnenden Entscheid des Bauinspektorates für sein Baugesuch und auf das lange Verfahren betreffend Baulandumlegung, das ihn schliesslich dazu gezwungen habe, eine Eigentumswohnung in Y zu erwerben. Dieser Umstand sei von den Steuerbehörden und der Steuerrekurskommission nicht berücksichtigt worden. Er verlangte, dass die objektive Härte vom Verwaltungsgericht beachtet werde, ebenso, dass es sich um einen Einzelfall handle.

In der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17. November 1997 wird nochmals betont, dass nicht von einer wirtschaftlichen Gesamtheit von Eigentumswohnung und Grundstück ausgegangen werden könne, da erstens der Wortlaut von § 73 lit. k StG klar sei, und es sich zweitens bei diesen beiden Objekten um grundbuchrechtlich selbständige Liegenschaften handle, die in zwei verschiedenen Gemeinden liegen würden. Zudem müsse jeder Gesuchsteller damit rechnen, dass ein Baugesuch abgelehnt werden könne und ein Grundstück deshalb wieder veräussert werden müsse.

Am 13. Dezember 1997 liess sich die Steuerrekurskommission vernehmen. § 73 lit. k StG sei klar formuliert und nicht auslegungsbedürftig. Der vorliegende Fall lasse sich deshalb nicht darunter subsumieren. Das Verfahren der Baubewilligung könne bei der steuerrechtlichen Beurteilung keine Rolle spielen. Soweit vor dem Verwaltungsgericht die sinngemässe Anwendung von § 183 StG beantragt werde, sei darauf hinzuweisen, dass im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eine solche Härte nicht geltend gemacht worden sei. Allerdings habe die Rekurskommission in einem anderen Verfahren das Vorliegen eines Härtefalles verneint. Da sie das Vorliegen eines Härtefalles abschliessend beurteile, sei diese Frage vor dem Verwaltungsgericht nicht von Bedeutung.

Erwägungen:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) kann gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission und den Präsidialentscheid innert 10 Tagen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Die Beschwerdebefugnis steht der steuerpflichtigen Person, der Gemeinde und der kantonalen Steuerverwaltung zu (Abs. 2). Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 14. März 1997 wurde am 21. August 1997 versandt und ist nach Angaben des Beschwerdeführers am 23. August 1997 bei ihm eingetroffen. Der Beschwerdeführer hat seine Beschwerde somit fristgerecht eingereicht. Da sie auch den formellen Anforderungen genügt, tritt das Gericht darauf ein.

2. a) Die §§ 71ff. StG regeln die Grundstückgewinnsteuer. Grundsätzlich sind sämtliche Veräusserungen von Grundstücken, mit welchen Eigentum an einem Grundstück übertragen wird, steuerpflichtig (§ 72 Abs. 1 StG). § 73 StG listet abschliessend die Fälle auf, in denen eine Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben wird. Mit der Steuergesetzrevision vom 28. Mai 1990 wurde die Liste der Ausnahmetatbestände um drei Fälle erweitert: Keine Grundstückgewinnsteuer wird demnach erhoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Abs. 3 StG (ohne Landwirtschaftsbetriebe), soweit der Erlös in der Regel innert zwei Jahren zum Erwerb funktionell gleicher Liegenschaften im Kanton verwendet wird (§ 73 lit. h StG); bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften, soweit der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb und für die Erstellung ertragsmässig gleichwertiger, selbstbewirtschafteter Ersatzliegenschaften im Kanton verwendet wird (§ 73 lit. i StG); bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 73 lit. k StG).

b) Im Rahmen der Rechtsanwendung bedarf es der Auslegung der in generell-abstrakter Weise formulierten Gesetznormen. Die geläufigste Auslegungsmethode einer Gesetzesbestimmung ist die sog. grammatikalische Auslegung, die auf den Wortlaut abstellt. Deren Anwendung setzt allerdings voraus, dass der Wortlaut klar und unzweideutig ist (vgl. Blaise Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts [Band I, Basel 1992 4. Aufl.], Z. 416f.; BGE 120 II 247 E. e). Bei unklaren oder unvollständigen Bestimmungen ist bei der Auslegung die systematische Einordnung einer Bestimmung zu berücksichtigen. Aus dem systematischen Zusammenhang können sich Anhaltspunkte für die Auslegung einer Norm ergeben (vgl. Ernst Höhn, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993, S. 208ff.). Im weiteren ist auch der Beizug der Gesetzesmaterialien von Bedeutung (E. 2.b; Höhn, a.a.O., S. 213ff.; BGE 118 IV 264 E. 2.b). Die Materialien können Aufschluss geben, in welcher Absicht der Gesetzgeber eine Norm erlassen hat. Dies ist besonders bei neuen Gesetzen von Bedeutung. Schliesslich ist auch auf den Sinn und Zweck

einer Norm abzustellen (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts [2. Aufl.], Zürich 1993, Rz 177). Der Normzweck ergibt sich wiederum aus dem Bezug zu den anderen Auslegungsmethoden (BGE 120 II 113 E. 3.b).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes darf von einem klaren und unzweideutigen Wortlaut nur dann abgewichen werden, wenn triftige Gründe vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt (BGE 111 Ia 297; 120 II 247 E. 3.e). Ob dies der Fall ist, lässt sich nur durch Anwendung der übrigen Auslegungsmethoden eruieren. Die Auslegung von Ausnahmebestimmungen soll weder restriktiv noch extensiv erfolgen (BGE 118 Ia 179 E. 2.d; Verwaltungspraxis des Bundes [VPB] 1987 Nr. 11 S. 72f.).

c) Vorliegend ist zu prüfen, ob der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer auch bei der Veräusserung eines Grundstücks zwecks Beschaffung von Wohneigentum geltend gemacht werden kann. Der Wortlaut von § 73 lit. k StG beschränkt den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer auf diejenigen Fälle, in denen dauernd und ausschliesslich selbstbewohntes Wohneigentum zwecks Ersatzbeschaffung veräussert wird. Der Wortlaut ist eindeutig und nicht interpretationsbedürftig. Die Anwendung der anderen Auslegungsmethoden gibt keine Anhaltspunkte dafür, von diesem klaren Wortlaut abzuweichen. Während in der Gesetzessystematik § 72 StG den Grundsatz der Steuerpflicht für die Veräusserung von Grundstücken beinhaltet, listet § 73 in abschliessender Aufzählung die Ausnahmen auf. In den Gesetzesmaterialien lassen sich keine Hinweise finden, dass der Gesetzgeber einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nicht nur bei der Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum vorsehen wollte, sondern bei der Veräusserung irgendwelcher Art von Grundeigentum zwecks Erwerb von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum. Dies geht auch daraus hervor, dass die Ausnahmetatbestände in § 73 lit. h und i StG sinngemäss gleich formuliert sind. Auch die Auslegung nach der Normzweck-Theorie gibt keinen Hinweis darauf, dass der Tatbestand von § 73 lit. k StG weiter gefasst werden müsste. Der Sachverhalt, wie er sich vorliegend darstellt, kann somit in Anwendung der verschiedenen Auslegungsmethoden nicht unter § 73 lit. k StG subsumiert werden.

3. a) Wird ein Tatbestand im Gesetz nicht oder nur unvollständig geregelt, so kann es sich um eine Gesetzeslücke handeln (vgl. Silvan Hutter, Die Gesetzeslücke im Verwaltungsrecht, Diss., Freiburg 1989, S. 60f.; Höhn, a.a.O., S. 320; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz 194). Die Gesetzeslücke wird als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes bezeichnet, da der Gesetzgeber eine bestimmte Rechtsfrage zu regeln vergessen oder nicht vorhergesehen hat (vgl. René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung [Ergänzungsband], Basel 1990, Nr. 23 S. 71; Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht [3. Aufl.], Zürich 1993, Rz 119f.). Keine Gesetzeslücke liegt hingegen dann vor, wenn der Gesetzgeber eine bestimmte Rechtsfrage bewusst nicht regeln wollte (sog. qualifiziertes Schweigen). Gemäss Lehre und Rechtsprechung darf das Vorliegen einer Lücke nicht leichthin angenommen werden (vgl. BGE 118 II 200 E. 2.b; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 23, S. 74).

b) Vorliegend macht der Beschwerdeführer geltend, dass der Gesetzgeber - wäre ihm diese Fallkonstellation bekannt gewesen - den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer im Gesetz auch dann vorgesehen hätte, wenn jemand ein unbebautes Grundstück veräussert, um damit dauernd und ausschliesslich selbstbewohntes Wohneigentum zu erwerben. Soweit aus den Materialien ersichtlich, wollte der Gesetzgeber aber bewusst den Steueraufschub auf die Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbstbewohntem Wohneigentum beschränken. Gedacht wurde dabei insbesondere auch an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsel veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen. Hätte der Gesetzgeber den Ausnahmetatbestand erweitern wollen, hätte er die Voraussetzungen für den Steueraufschub bei der Veräusserung von Wohneigentum weniger restriktiv formuliert. Offensichtlich sollte aber nicht nur der Erwerb von dauernd und selbstbewohntem Wohneigentum für den Steueraufschub massgebend sein, sondern ebenso, dass es sich um eine Ersatzbeschaffung handelt. Das Vorliegen einer Gesetzeslücke muss deshalb verneint werden. Im übrigen ist zu bedenken, dass - selbst wenn man das Vorliegen einer Gesetzeslücke bejahen würde - eine Lückenfüllung durch das Gericht zu neuen Abgrenzungsproblemen führen könnte.

4. a) Das Steuergesetz sieht in § 183 Abs. 1 vor, dass - sofern sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt - die Taxationskommission im Einschätzungsverfahren oder im Rekursverfahren die kantonale Steuerrekurskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen kann. Die Steuerrekurskommission entscheidet in diesem Fall endgültig (§ 183 Abs. 2 Satz 2 StG).

b) Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er aufgrund der Ablehnung des Baugesuchs und insbesondere des langwierigen Baulandumlegungsverfahrens gezwungen war, Wohneigentum anderswo zu erwerben. Dies sei vorliegend zu berücksichtigen. Die Veräusserung der Eigentumswohnung in Y und des Grundstückes in Z sei zudem als wirtschaftliche Gesamtheit zu betrachten.

Das Baubewilligungs- und das Baulandumlegungsverfahren können nicht mit dem steuerrechtlichen Verfahren verknüpft werden. Sie sind voneinander unabhängig. Dies bedeutet, dass allfällige Verzögerungen im Baulandumlegungsverfahren im Rahmen des steuerrechtlichen Verfahrens nicht massgebend sein können. Dieser Punkt könnte nur im Rahmen der Härtefallregelung geprüft werden. Die Frage, ob es sich vorliegend um einen Einzelfall objektiver Härte handelt, hat die Taxations- und die Steuerrekurskommission bereits in einem früheren Verfahren abschliessend negativ beurteilt und kann vor dem Verwaltungsgericht nicht mehr geltend gemacht werden. Von einer wirtschaftlichen Gesamtheit kann höchstens hinsichtlich des finanziellen Erlöses aus diesen beiden Veräusserungen gesprochen werden, nicht jedoch hinsichtlich der veräusserten Objekte.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der Auslegung der vorliegende Sachverhalt nicht unter § 73 lit. k StG subsumiert werden kann. Ebenso wenig besteht diesbezüglich eine Gesetzeslücke. Ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer für das verkaufte Grundstück in Z wäre somit einzig im Sinne einer Härtefallregelung möglich. Die Steuerrekurskommission hat einen Härtefall aber bereits im Rahmen eines früheren Verfahrens abschliessend beurteilt und verneint.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.