



Entscheid vom 23. August 2013 (510 13 8)

Grundstückgewinnsteuer / Ersatzbeschaffung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider, M. Zeller, J. Felix, Dr. P. Leumann, Gerichtsschreiberin i.V. D. da Silva

Parteien **A.**,

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 12/533 vom 20. November 2012 wurde dem Pflichtigen eine Grundstücksgewinnsteuer in Höhe von Fr. 44'602.-- auferlegt.

2. Gegen diese Veranlagung erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 26. November 2012 Einsprache und begehrte sinngemäss die Aufhebung der Grundstückgewinnsteuerveranlagung. Zur Begründung führte er aus, aus dem Verkauf der Liegenschaft am B. in C. resultiere kein Gewinn.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 20. Dezember 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte aus, mit dem Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer sei die Aufstellung über die tatsächlichen Liegenschaftskosten für das Jahr 2008 samt Belegen im Betrag von Fr. 85'135.-- eingereicht worden, was als Liegenschaftsunterhalt im Jahr 2008 bei der ordentlichen Steuer zum Abzug zugelassen worden sei. Daher könnten diese Aufwendungen bei der Grundstücksgewinnsteuer nicht mehr berücksichtigt werden. Die weiteren geltend gemachten Aufwendungen seien nicht belegt worden, sodass der Pflichtige die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen habe.

Die selbstgenutzte Liegenschaft am B. in C. sei am 13. Februar 2012 verkauft worden. Vom 31. Mai 2011 bis am 31. Juli 2012 habe der Pflichtige an der D. in C. in einer Stockwerkeigentumswohnung gewohnt. Seit dem 1. August 2012 wohne er am E. in C.. Der Zeitraum von 14 Monaten (vom 31. Mai 2011 bis zum 31. Juli 2012) falle praxisgemäss nicht unter den Begriff des dauernd selbstgenutzten Wohneigentums. Der Aufschubtatbestand sei damit nicht erfüllt. Seit dem 1. August 2012 wohne der Pflichtige am E. in C.. Eigentümerin dieser Parzelle sei das Konsortium F., womit der Aufschubtatbestand auch hier nicht erfüllt werde.

4. Mit Schreiben vom 13. Januar 2013 erhob der Pflichtige hiergegen Rekurs mit dem Begehren, die Veranlagung zur Grundstücksgewinnsteuer sei aufzuheben, da aus dem Verkauf der Liegenschaft kein Gewinn resultiere. Das Haus habe er für Fr. 450'000.-- erworben und zusätzlich noch Fr. 175'000.-- investiert. Gewohnt habe er in dem Haus am B. in C. vom Kauf bis zum 31. Mai 2011. Verkauft worden sei dieses am 14. April 2011 für Fr. 590'000.--. Dann sei die Wohnung an der D. in C. gekauft worden, welche von der Ex-Frau übernommen worden sei. Seit Januar 2012 besitze er ein Haus am E. in C., in welches er im August 2012 eingezogen sei, das den Wert von Fr. 620'000.-- habe. Aus diesen Gründen sei die Berechnung nochmals zu überprüfen.

5. Mit Vernehmlassung vom 25. Februar 2013 beantragte die Steuerverwaltung eine teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Rekurrent bringe vor, dass kein Gewinn erzielt worden sei und mehrere Investitionen vorgenommen worden seien. Die meisten dieser Investitionen seien jedoch als Unterhaltskosten zu qualifizieren. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden seien hingegen Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen würden und bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig seien. Diese könnten dagegen bei der Grundstückgewinnsteuer in Anrechnung gebracht werden. Infolge einer erneuten Prüfung der Unterlagen sei man zum Schluss gekommen, dass lediglich die für den Neubau der Garage entstandenen Kosten als wertvermehrende Aufwendungen angesehen werden könnten. Die Kosten für den Garagenanbau seien nur teilweise nachgewiesen. Nachträgliche Erhebungen hätten ergeben, dass in den Vorjahren mit Ausnahme des Steuerjahres 2008 lediglich Abzüge in Form einer Pauschale geltend gemacht worden seien. Hingegen würden keine Belege über die effektiven Kosten für die im Jahr 2009 gebaute Garage vorliegen. Im Falle einer Nachreichung der Belege, könnten diese bei der Berechnung des Grundstückgewinns als wertvermehrende Investitionen berücksichtigt werden. Somit seien bei der Festlegung der Grundstückgewinnsteuer einzig die nachgewiesenen wertvermehrenden Investitionen zu berücksichtigen.

Betreffend des Steueraufschubs verneinte die Steuerverwaltung die Erfüllung des Aufschubtatbestandes aus denselben Gründen, wie bereits im Einsprache-Entscheid.

6. Mit Schreiben vom 15. Juli 2013 führte der Rekurrent aus, dass er im Jahr 2008 mit der von ihm gegründeten G.-GmbH zwei Mehrfamilienhäuser am H. in C. erstellt habe, wobei eine Wohnung übrig geblieben wäre, in welche er dann eingezogen sei. Die Wohnung sei am 15. März 2011 verkauft worden. Im März 2011 sei er an die D. in C. gezogen. Im Juli 2011 sei auch die Ex-Frau in diese Wohnung eingezogen und er habe bis zum 1. Juli 2013 (recte: 2012) mit ihr zusammen gelebt. Das Haus am B. in C. sei im April 2011 verkauft worden. Im Januar 2013 habe er das Haus am E. in C. gekauft und sei dort auch eingezogen. Es gehe hier nicht um einen Profit aus dem Verkauf der Wohnungen oder der Häuser. Er bitte um erneute Überprüfung des Sachverhaltes.

7. Mit 2. Vernehmlassung vom 25. Juli 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Rückweisung zur Neu Beurteilung des Sachverhaltes. Zur Begründung führte sie aus, dass neuere Abklä-

rungen ergeben hätten, dass der Rekurrent Eigentümer der Liegenschaft am E. in C. sei, weshalb die Voraussetzungen für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erfüllt sein könnten.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- 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 eine Grundstückgewinnsteuer erhoben hat.

3. a) Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) 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), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird aufgeschoben.

§ 73 lit. k StG, welcher mit der Regelung des Steuerharmonisierungsgesetzes überein stimmt, präzisiert die sogenannte "angemessene Frist" und legt den Zeitrahmen regel-

mässig auf zwei Jahre fest, wobei es sich auch im kantonalen Recht um den Erwerb einer "gleichgenutzten Ersatzliegenschaft" handeln muss.

b) 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. Es kann also nur ein überbautes Grundstück verkauft und ein überbautes oder zu überbauendes Grundstück gekauft werden. Der Verkauf eines unüberbauten Grundstücks berechtigt nicht zur Ersatzbeschaffung.

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 (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 510 12 13 vom 11. Mai 2012, E. 3a).

Der Steueraufschub wird auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wurde (sog. Vorausbeschaffung). Der enge Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen (Erwerb bzw. Bau und Verkauf) wird dabei allerdings vorausgesetzt. Der Erlös kann für den Erwerb oder die Verbesserung eines gleichartigen Ersatzobjektes eingesetzt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage Zürich 2013, § 216 N 264 ff.; Richner in: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht, 85. Jahrgang, S. 80 f.).

c) 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 (vgl. StGE Nr. 510 12 13 vom 11. Mai 2012, E. 3b).

Das veräusserte Grundstück muss aber nicht nur ausschliesslich selbstbewohnt gewesen sein. Die Selbstnutzung muss zudem auch dauernd gewesen sein. 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. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass er das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnte. 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 (vgl. Steuer Revue, Nr. 1/2005, S. 79).

Mit einer Ersatzbeschaffung ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden, wobei in der Regel der (neue) Wohnsitz im Ersatzobjekt dem (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 Bau oder Umbau 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 (vgl. StGE Nr. 510 12 13 vom 11. Mai 2012, E. 3b).

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 veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen (vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 46 ff., Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 333 f.; Richner, a.a.O., S. 82).

Eine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung liegt gemäss § 73 lit. k StG zudem nur vor, wenn der steuerpflichtige Veräusserer mindestens teilweise mit dem Erwerber des Ersatzgrundstücks identisch ist (vgl. StGE Nr. 510 12 1 vom 29. Juni 2012, E. 7c).

Bei der Prüfung der "angemessenen Frist" ist zu beachten, dass nicht bloss die Frist zwischen den beiden Handänderungen massgebend ist. Vielmehr ist auch die gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft innert angemessener Frist seit Aufgabe der betreffenden Nutzung der veräusserten Liegenschaft aufzunehmen (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 19. November 1997, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 1998 B 42.38 Nr. 17).

d) Ziel des Gesetzgebers beim Steueraufschub war, respektive ist, die Förderung bzw. die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum. Mit § 73 lit. k StG sollte somit die Schaffung von neuem Wohneigentum unterstützt und der Verkauf der alten und der Kauf einer neuen selbstbewohnten Liegenschaft ohne finanzielle Verluste ermöglicht werden. Gedacht wurde dabei insbesondere an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen (vgl. zum Ganzen StGE Nr. 73/2002 vom 13. September 2002, E. 6 und 7, StGE Nr. 510 12 13 vom 11. Mai 2012, E. 3; Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 73 N 46).

4. a) Im vorliegenden Fall waren der Pflichtige und seine Ex-Frau Gesamteigentümer einer Liegenschaft am B. in C.. Diese eheliche Liegenschaft wurde mit öffentlich beurkundetem Vertrag am 14. April 2011 zu einem Kaufpreis von Fr. 590'000.-- verkauft. Bewohnt hat der Pflichtige diese Liegenschaft gemäss Angaben des Einwohneramtes C. vom 01. Juli 2004 bis zum 30. Mai 2011. Laut Angaben des Pflichtigen bewohnte er zwischenzeitlich eine von ihm erworbene Liegenschaft am H. in C. und verkaufte diese alsbald wieder. Ab dem 31. Mai 2011 bis zum 31. Juli 2012 bewohnte der Pflichtige dann gemäss Einwohneramt C. die von ihm gekaufte Stockwerkeigentumswohnung an der D. in C.. Diese Liegenschaft verkaufte er alsdann am 7. November 2012 wieder und bewohnte gemäss Einwohneramt C. ab dem 1. August 2012 eine Liegenschaft am E. in C.. Diese vom Pflichtigen jetzt bewohnte Liegenschaft am E. ist gemäss Grundbucheintrag seit dem 18. Februar 2013 in seinem Alleineigentum.

b) Der Übergang vom alten Wohnsitz am B. in C. zum neuen Wohnsitz am E. geschah somit nicht nahtlos, aber immer noch innerhalb der auf zwei Jahre festgelegten Frist zur Beschaffung einer Ersatzliegenschaft. Obwohl der Rekurrent während der Zeitspanne zwischen dem Verkauf der Liegenschaft am B. in C. am 14. April 2011 und dem Kauf der neuen Liegenschaft am E. in C. am 18. Februar 2013 mehrere Liegenschaften erworben und mehrere Domizilwechsel vorgenommen hat, ist die adäquate Kausalität zwischen den Handänderungen gegeben. Ebenso hat der Rekurrent sowohl die Liegenschaft am B. in C. als auch diejenige am E.

in C. tatsächlich selbst bewohnt bzw. bewohnt Letztere immer noch. Sowohl die alte als auch die neue Wohnliegenschaft hat keinem anderen Zweck als dem Wohnen gedient. Da bei den vom Rekurrenten zwischenzeitlich bewohnten Liegenschaften das Kriterium der Dauerhaftigkeit, nicht erfüllt wurde, fallen diese als Ersatzobjekte nicht in Betracht. Bezüglich des Ersatzobjektes am E. in C. hält das Steuergericht fest, dass eine Nachbesteuerung möglich bleibt, falls der Rekurrent wieder aus seiner Liegenschaft am E. in C. ausziehen würde bevor von einer Selbstnutzung ausgegangen werden kann, welche das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Steueraufschub sind demzufolge erfüllt und die Grundstückgewinnsteuerveranlagung ist somit aufzuheben. Unter diesen Umständen kann die Frage nach weiteren wertvermehrenden Investitionen, welche bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen wären, offen bleiben.

Der Rekurs erweist sich demnach als begründet und ist gutzuheissen. Zwecks Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Sinne der Erwägungen ist der Fall an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5. Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993).

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
 2. Der Einsprache-Entscheid vom 20. Dezember 2012 und die Veranlagung vom 20. November 2012 werden aufgehoben.
 3. Der Fall wird an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zwecks Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Sinne der Ersatzbeschaffung zurückgewiesen.
 4. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
 5. Mitteilung an den Rekurrenten (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin i.V.:

C. Baader

D. da Silva