

> [Steuergericht](#)

### 510 12 13 Grundstückgewinnsteuer: Vorausbeschaffung

*Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub ist, dass eine Ersatzbeschaffung stattfindet, dass ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktion erworben wird. Damit von einer Ersatzbeschaffung gesprochen werden kann, muss zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen.*

*Der Steueraufschub wird auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wurde (sog. Vorausbeschaffung).*

*Wird eine früher selbstbewohnte Liegenschaft nach dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft parzelliert, teilweise neu überbaut und an mehrere Erwerber verkauft, besteht bei der Grundstückgewinnsteuer ein Anspruch auf einen Steueraufschub, wenn ursprünglich die gesamte Liegenschaft dem Wohnzweck gedient hat.*

#### **Sachverhalt:**

1. Der Rekurrent und seine Ehefrau bewohnten bis Ende September 2009 ein Einfamilienhaus an der A.-Strasse in B. (Parzellen-Nr. X. GB B.). Im April 2008 erwarben sie eine Eigentumswohnung am C. in D. und bezogen dieses neue Heim per Anfang Oktober 2009. Das Einfamilienhaus an der A.-Strasse in B. wurde danach abgerissen und auf der Parzelle Nr. X. GB B. entstanden die neuen Parzellen und Stockwerkeinheiten Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 sowie 11, welche mit öffentlichen Urkunden über einen Kaufvertrag vom 13./21./28. Januar 2011 und 4. Februar 2011 veräussert wurden.
2. Mit Veranlagungsverfügung Nr. (...) vom 3. August 2011 wurden dem Pflichtigen Grundstückgewinnsteuern in Höhe von Fr. 188'527.-- auferlegt, wobei der Verkehrswert vor 20 Jahren für W2b-Zone mit Fr. 750.-- pro m<sup>2</sup> festgelegt wurde.
3. Mit Schreiben vom 1. September 2011 erhob die damalige Vertreterin des Pflichtigen Einsprache mit dem Begehren, die Verfügung sei aufgrund eines Ersatzbeschaffungstatbestandes (Realersatz) zu rektifizieren respektive zu stornieren.

Als Begründung wurde insbesondere geltend gemacht, dass sowohl die Liegenschaft in B. als auch die Liegenschaft in D. ohne Zweifel selbstgenutztes Wohneigentum gemäss § 73 lit. k StG qualifizieren würden. Da der Verkaufspreis für das Gebäude respektive die Grundstücke in B. mit Fr. 1'500'000.-- unter dem Kaufpreis für das Ersatzobjekt in D. mit Fr. 1'798'000.-- liege, fielen per Definition keine Grundstückgewinnsteuern an. Weiter könne auch die Tatsache, dass nicht mehr das eigentliche selbstbewohnte Einfamilienhaus, sondern nur noch die Landparzellen veräussert wurden für die Beurteilung des Ersatzbeschaffungstatbestandes nicht als schädlich vorgebracht werden. Der Pflichtige und seine Ehefrau seien vielmehr zum gewählten Vorgehen gezwungen gewesen, um die Altliegenschaft überhaupt veräussern zu können.

Der Vollständigkeitshalber sei weiter vorzubringen, dass zwar richtigerweise für die Ermittlung der Gestehungskosten auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt worden sei, allerdings nur die Grundstücksparzelle (Land) in die Berechnung eingeflossen sei. Das darauf stehende Haus sei ausser Acht gelassen worden. Die Gestehungskosten müssten mit Berücksichtigung des Gebäudes auf rund Fr. 1'050'000.-- zu stehen kommen.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 6. Dezember 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab mit der wesentlichen Begründung, der Einsprecher habe gemäss eigenen Angaben die ursprüngliche, zwischenzeitlich abgerissene Liegenschaft (ehemalige Parzelle X. im Grundbuch B.) bis zum 30. September 2009 selber bewohnt. Ab 1. Oktober sei er jedoch an der neuen Adresse am C. in D. angemeldet und wohnhaft. Somit sei erstellt, dass die neuen Parzellen Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 sowie 11 im Grundbuch B. nie vom Einsprecher selbstbewohnt gewesen seien. Dies hätten sie schon deshalb nicht sein können, weil es sich auch noch im Zeitpunkt der Erstellung des vorliegenden Entscheids um Landparzellen handle. Ein bewohnbarer Neubau müsse noch erstellt werden. Wie bereits gesagt, sei ein wesentliches Tatbestandselement die Selbstbewohnung. Dem Wort- und Sinngehalt des Gesetzes nach werde auf der zu veräusserten Liegenschaft ein Gebäude für Wohnzwecke vorausgesetzt. Somit sei die Befreiung gemäss § 73 lit. k StG für eine reine Landveräusserung, wie sie hier vorliege, nicht möglich.

Bei der Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren gehe es darum, den Verkehrswert des jetzt veräusserten Grundstücks zum damaligen Zeitpunkt zu eruieren. Hierbei müsse auch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass auf den veräusserten Landparzellen kein Gebäude mehr vorhanden sei. Somit wäre es nicht korrekt, bei der Veräusserung von reinen Landparzellen den Verkehrswert vor 20 Jahren mit einzubeziehen. Sowohl das veräusserte Grundstück wie auch das Grundstück beim Verkehrswert 20 Jahren sollten den Gegebenheiten nach gleich beschaffen sein. Es gehe nicht an, ein Gebäude

beim Verkehrswert vor 20 Jahren zu berücksichtigen, wenn in Tat und Wahrheit nur Landparzellen veräussert würden. Es gelte hier Gleiches mit Gleichem in Verhältnis zu setzen. Deshalb könne der Verkehrswert vor 20 Jahren des Gebäudes vorliegend nicht berücksichtigt werden.

5. Mit Schreiben vom 6. Januar 2012 erhob der heutige Vertreter des Pflichtigen Rekurs mit den Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 6. Dezember 2011 sei aufzuheben, 2. Die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung Nr. (...) vom 3. August 2011 sei aufzuheben und es sei im vorliegenden Fall von einer steuerfreien Veräusserung gemäss § 73 lit. k StG mit Aufschub der Steuererhebung auszugehen. Entsprechend sei die Grundstückgewinnsteuer beim Rekurrenten jetzt nicht zu erheben, 3. Eventuell, für den Fall der Abweisung des Rekurses, sei die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen zwecks richtiger Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns unter Mitberücksichtigung des Verkehrswerts des Hauses des Rekurrenten vor 20 Jahren und Erlass einer entsprechend rektifizierten neuen Steuerverfügung und 4. Unter o/e Kostenfolge zulasten des Staates.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen festgehalten, der Wortlaut wie die ratio legis von § 73 lit. k StG sei klar. Sinn und Zweck der Bestimmung sei "die Förderung der Schaffung und der Erhaltung selbstgenutzten Wohneigentums". Die Argumentation der Steuerverwaltung widerspreche der ratio legis der zitierten Gesetzesbestimmung, welche die Schaffung und die Erhaltung selbstgenutztem Wohneigentums möglichst weitgehend verwirklichen wolle. Die vom Rekurrenten und seiner Ehefrau dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft sei ja nicht plötzlich für Wohnzwecke weggefallen, sondern sei nach dem Auszug des Rekurrenten und seiner Ehefrau abgerissen worden, aber nur, um nahtlos durch vier neue Wohneinheiten ersetzt zu werden, welche sogar mehr Wohnraum schafften als vorher. Dass dies in zwei Schritten erfolgt sei (Mutation der bisherigen Parzelle in vier Stockwerkeigentumseinheiten und Verkauf dieser Wohneinheiten an vier Käufer), könne nicht das entscheidende Kriterium sein. Entscheidend sei, dass die bisher vom Rekurrenten und seiner Ehefrau bewohnte Liegenschaft - wenn auch in geänderter Form - weiterhin und sogar in erhöhtem Masse als bisher für Wohnzwecke erhalten bleibe.

Es sei nach der ratio legis der hier anwendbaren Gesetzesbestimmung nicht einzusehen, warum im vorliegenden Fall der privilegierte Steuersatz nicht zur Anwendung gelangen sollte, liege doch im Ergebnis eine überbaute Parzelle vor, die selber bewohnt werde. Im vorliegenden Fall bestehe auf der Veräusserungsseite der praktisch analoge Sachverhalt. Anstelle der veräusserten Wohnliegenschaft liege im Ergebnis ebenfalls eine überbaute Parzelle vor, die bewohnt werde. Der Rekurrent habe im Übrigen nicht bloss

"Landparzellen" verkauft. Er habe Stockwerkeigentumseinheiten mit den entsprechenden Sonderrechten an den jeweiligen Wohnungen veräussert. Dies ergebe sich aus der jeweiligen Ziffer 2.1 bei den vier Kaufverträgen eindeutig. Hätte der Rekurrent bloss Landparzellen verkauft, wäre das Vertragsobjekt in den Kaufverträgen anders bezeichnet worden.

Zu beachten sei ferner, dass gemäss § 72 Abs. 2 lit. a StG Rechtsgeschäfte der Veräusserung, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen werde, gleichgestellt seien, wenn sie "hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken". Diese Bestimmung dürfe nicht nur von der Steuerverwaltung für sich in Anspruch genommen werden; auch der Steuerpflichtige könne sich auf sie berufen. Das Rechtsgeschäft, mit welchem der Rekurrent seine Liegenschaft verkauft habe, komme wirtschaftlich einer Veräusserung gleich. Die Verfügungsgewalt über seine bisherige Parzelle samt Wohnhaus sei von ihm direkt auf die vier Käufer der Stockwerkeigentumswohnungen übergegangen. Dass er mit diesem (zweistufigen) Rechtsgeschäft den Verkauf seiner Liegenschaft rascher realisieren konnte, sei dabei nicht entscheidend. Was den vom Rekurrenten durch den Verkauf der vier Wohneinheiten erzielten Veräusserungspreis anbelange, so habe dieser genau Fr. 1'500'000.-- betragen. Das ergebe beim Umfang der Landparzelle von 919 m<sup>2</sup> einen Preis von Fr. 1'632.-- pro m<sup>2</sup>. Dieser Preis liege im Durchschnittsbereich dessen, was an dieser Lage in B. für Bauland bezahlt werde. Es zeige, dass es dem Rekurrenten nicht darum gegangen sei, einen möglichst hohen Verkaufspreis zu erzielen, sondern vielmehr darum, die bisherige Liegenschaft innert vernünftiger Frist verkaufen zu können. Die Zeit habe gedrängt, sei der Rekurrent doch darauf angewiesen gewesen, den Verkaufserlös möglichst rasch beim Kaufpreis für die neue Eigentumswohnung reinvestieren zu können.

Eventualiter hielt der Vertreter des Pflichtigen fest, dass der Rekurrent in Tat und Wahrheit nicht bloss Landparzellen veräussert habe, sondern Stockwerkeigentumseinheiten mit jeweiligen Sonderrechten an Wohnungen. Aus diesem Grunde sei bei der Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren zu berücksichtigen

6. Mit Vernehmlassung vom 19. April 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, wobei sie grundsätzlich auf den Einsprache-Entscheid vom 6. Dezember 2011 verwiesen. Ergänzend hielt sie fest, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Bauland kein selbstbewohntes Wohneigentum darstelle, für das eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung möglich wäre. Zwar hätten die auf der ehemaligen Parzelle Nr. X. errichteten Stockwerkeigentumseinheiten mitsamt den dazugehörigen Landparzellen dem Rekurrenten gehört. Im Gegensatz zur vorgebrachten Meinung hätten

diese jedoch nie der Selbstbewohnung gedient. Dies schon deshalb nicht, weil die verkauften Stockwerkeigentumseinheiten zum Veräusserungszeitpunkt lediglich im Grundbuch existiert hätten. Folglich fehle es vorliegend an der Grundvoraussetzung der Realersatzbeschaffung, gemäss welcher ein Steueraufschub aufgrund von Realersatz grundsätzlich nur dann möglich sei, sofern der Erlös aus der Veräusserung der dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde. Auch könne der Rekurrent aus der Selbstnutzung der bereits abgerissenen, ursprünglichen Liegenschaft nichts zu seinen Gunsten ableiten. Massgebend sei vorliegend einzig die Veräusserung von bereits begründetem, jedoch noch nicht errichtetem Stockwerkseigentum (mitsamt den dazugehörigen Landparzellen), welches begriffsnotwendig gar nie eine ausschliesslich selbstbewohnt Liegenschaft darstellen konnte.

Bezüglich der zweijährigen Frist hielt die Steuerverwaltung weiter fest, dass zwar der Steueraufschub auch gewährt werde, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben worden sei (Vorausbeschaffung). Dies setze jedoch einen engen Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen (Erwerb bzw. Bau und Kauf) voraus. Ausserdem bleibe anzumerken, dass die Vorausbeschaffung gemäss Bundesgericht ein Ausnahmefall darstelle. Wie aus den Unterlagen ersichtlich sei, sei die neue Eigentumswohnung am C. in D. am 21. April 2008 erworben worden. Der Verkauf der letzten Stockwerkeigentumseinheit sei hingegen erst am 4. Februar 2011 erfolgt respektive fast drei Jahre nach der vorgenommenen Vorausbeschaffung. Folglich sei die vom Gesetz vorgesehene Regelfrist von zwei Jahren deutlich überschritten.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

#### **Aus den Erwägungen:**

1. (...)

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Grundstückgewinnsteuer erhoben hat.

3. Gemäss § 71 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Die Grundstückgewinnsteuer wird nach § 73 lit. k StG bei Veräusserungen 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, nicht erhoben.

a) Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub ist, dass eine Ersatzbeschaffung stattfindet, dass 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.

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 harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage Zürich 2006, § 216 N 264 ff.; Richner in: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht, 85. Jahrgang, S. 80 f.).

b) 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. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 324).

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. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 326 ff). Unter Dauerhaftigkeit ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft grundsätzlich mindestens ein Jahr zu verstehen, wobei die Zeit über alle möglichen Ersatzbeschaffungen hinweg zusammengezählt wird (Wenk, a.a.O., 73 N 48, vgl. auch Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 75; Richner, a.a.O., S. 83).

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 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.

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. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 332 f.; Richner, a.a.O., S. 82).

Eine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung liegt nur vor, wenn der steuerpflichtige Veräusserer mindestens teilweise mit dem Erwerber des Ersatzgrundstücks identisch ist. Der Anwendung von § 73 lit. k StG steht somit nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige Alleineigentümer und somit allein Veräusserer war, das Ersatzobjekt jedoch von ihm und seinem Ehegatten je zur hälftigem Miteigentum erworben worden ist, sofern der Kaufpreis für das funktionell gleichartige Ersatzobjekt nicht aus anderen Mitteln als aus dem Erlös des veräusserten Eigenheims aufgebracht wurde. War der steuerpflichtige Ehegatte dagegen Alleineigentümer des veräusserten Grundstücks und der andere Ehegatte alleiniger Erwerber des Ersatzobjektes, liegt keine Ersatzbeschaffung vor (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 336; Zwahlen, a.a.O. Art. 12 StHG N 75; Richner, a.a.O., S. 80).

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. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 342; Richner, a.a.O., S. 81).

c) 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 Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 73/2002 vom 13. September 2002, E. 6 und 7, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht); Wenk, a.a.O., 73 N 46). Ebenfalls unter dem Aspekt der Förderung von selbstgenutztem Wohneigentum fällt die Förderung von verdichteter Bauweise. Die Förderung von verdichteter Bauweise wurde unter anderem bereits mit dem Postulat 85/51 vom 11. März 1985 vorgebracht und ist im kantonalen Raumplanungs- und Baugesetz (RBG) vom 8. Januar 1998 in § 15 verankert. Zurzeit ist auf Bundesebene die Volksinitiative "Raum für Mensch und Natur", die sogenannte Landschaftsinitiative, vom 14. August 2008 hängig. Ebenso ist eine Teilrevision des Raumplanungsgesetzes vom 20. Januar 2010 diesbezüglich im Gange (vgl. Rudolf Kappeler, Welche Regelungen braucht es zur Förderung der verdichteten Bauweise?, publiziert in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP], 2012, S. 457 ff.).

4. Vorliegend erwarben der Pflichtige und seine Ehefrau mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 21. April 2008 eine Eigentumswohnung am C. in D., welche sie per 1. Oktober 2009 bezogen. Bis zum Einzug in die neue Eigentumswohnung in D. bewohnten der Pflichtige und seine Ehefrau die Liegenschaft an der A.-Strasse in B. unbestrittenermassen ausschliesslich und dauernd. Der Übergang vom alten Wohnsitz zum neuen Wohnsitz geschah somit nahtlos. Bei einer Vorausbeschaffung, wie dies in casu der Fall war, kann die alte Liegenschaft logischerweise nur bis zum Auszug und nicht bis zum Verkauf derselben selbst und ausschliesslich vom Pflichtigen und dessen Ehefrau bewohnt werden. Für die Beurteilung der Frage, ob der Pflichtige und seine Ehefrau die streitbetroffene Liegenschaft ausschliesslich und dauernd selbstbewohnt haben, ist somit die Zeitspanne vor dem Bezug der neuen Liegenschaft in D. massgebend und nicht der Zeitpunkt des Verkaufes der alten Liegenschaft in B.. Das Argument der Steuerverwaltung, die auf dem alten Grundstück in B. neu entstandenen Parzellen seien vom Pflichtigen nie selbst bewohnt gewesen, kann deshalb nicht gehört werden. Auch handelt es sich - entgegen der Meinung der Steuerverwaltung - im vorliegenden Fall nicht um reine Landparzellen, welche verkauft wurden, sondern gemäss öffentlichen Urkunden über einen Kaufvertrag vom 13./21./28. Januar 2011 und 4. Februar 2011 Ziffer 2.1 um Land mit noch zu begründeten Stockwerkeinheiten. Auch wurde der gesamte Erlös aus der alten Liegenschaft in B. (Fr. 1'500'000.--) in die neue Liegenschaft in D. (Fr. 1'798'000.--) reinvestiert.

Das Gesetz sieht eine Frist von "in der Regel" zwei Jahren vor. Wie der Begriff "in der Regel" bereits impliziert, sind Ausnahmen von diesen zwei Jahren möglich, dass heisst, die 2-jährige Frist gilt nicht absolut. Das Steuergericht erachtet deshalb die zwischen dem Erwerb der Ersatzliegenschaft in D. und der Veräusserung der alten Liegenschaft in B. verstrichene Frist von rund drei Jahren als angemessen, weil die Ersatzliegenschaft in casu gemäss Kaufvertrag zuerst erstellt werden musste und auch die Realisierung eines Projektes, wie hier der Verkauf der neuen Parzellen, eine gewisse Zeit benötigte, somit die Verzögerung auf sachliche Gründe zurückzuführen sind.

Das Steuergericht gelangt deshalb zum Schluss, dass wenn der Pflichtige eine früher selbstbewohnte Liegenschaft nach dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft parzelliert, teilweise neu überbaut und an mehrere Erwerber verkauft, bei der Grundstückgewinnsteuer einen Anspruch auf den Steueraufschub hat, wenn ursprünglich die gesamte Liegenschaft, das heisst die ursprüngliche Parzelle-Nr. X. GB B. dem Wohnzweck gedient hat. Die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Steueraufschub sind demzufolge erfüllt und die Steuerverwaltung hat deshalb zu Unrecht beim Pflichtigen Grundstückgewinnsteuern erhoben. Da der Pflichtige mit dem Hauptbegehren durchgedrungen ist, erübrigt sich die Beurteilung des Eventualbegehrens.

Der Rekurs erweist sich demnach als begründet und ist gutzuheissen.

5. a) (...)

b) (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 11.05.2012 (510 12 13)