

BGer 2C_347/2018 vom 24. Januar 2019

Bundesgericht, 2019-01-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_347_2018

FR: TF 2C_347/2018 du 24 janvier 2019

IT: TF 2C_347/2018 del 24 gennaio 2019

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde des gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführers ist einzutreten.

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Nicht einzugehen ist hingegen auf die Ausführungen des Beschwerdeführers, soweit dieser eine Verletzung von § 98 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/ AG; SAR 651.100) geltend macht.

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorinstanz ihn festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann diesen - soweit entscheidrelevant - bloss dann berichtigen oder ergänzen, falls er offensichtlich unrichtig (d.h. willkürlich) oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 142 V 2 E. 2 S. 5).

E. 2

Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben im Fall der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

E. 2.1

Das Verwaltungsgericht hat zum vorliegenden Fall festgehalten: Der Beschwerdeführer wohnte am Schluss der Besitzdauer der V._____ Liegenschaft nicht mehr in dieser, sondern in W._____; er nahm dort nicht deswegen Wohnsitz, weil die Wohnung in R._____ noch nicht bezugsbereit war, sondern weil er zu seiner Lebensgefährtin und in deren Wohnung umzog. Aufgrund dieser Feststellungen hat die Vorinstanz geurteilt, dass keine zu einem Steueraufschub Anlass gebende Ersatzbeschaffung gegeben ist (vgl. E. 1.2 des angefochtenen Urteils).

E. 2.2

Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, aufgrund der Schwangerschaft seiner Lebenspartnerin habe er unter einem subjektiven Zwang gestanden, seinen Wohnsitz in deren Wohnung zu verlegen. Seine temporäre Wohnsitznahme in W._____ sei aus Gründen der Gleichbehandlung als Anwendungsfall der angemessenen Frist einzustufen, innert derer eine Ersatzbeschaffung und somit ein Steueraufschub anzunehmen sei.

E. 2.3

Die Verweigerung des Steueraufschubs lässt sich nicht auf die Auffassung der Vorinstanz stützen, der Verkäufer müsse bis zum Schluss der Besitzdauer in der verkauften Liegenschaft Wohnsitz gehabt haben (vgl. E. 2.1 des angefochtenen Urteils), was im konkreten Fall unbestritten nicht erfüllt war.

E. 2.3.1

Die Auffassung des Verwaltungsgerichts entspricht in dieser absoluten Form nicht der Rechtsprechung. Die Wohnung muss selbstbewohnt gewesen sein im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung getroffen wird (BGE 143 II 233 E. 2.4 S. 236 f.). Wenn der Betroffene dann einige Zeit vor dem Verkauf auszieht, ist das nicht schädlich (BGE 138 II 105 E. 6.1 S. 108), soweit die Wohnung nicht zwischenvermietet wird (Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3).

E. 2.3.2

Der Entschluss, Grundeigentum zu kaufen, wird in aller Regel nicht von einem Tag auf den andern gefasst. Vorliegend unterschrieb der Beschwerdeführer die Kaufvereinbarung für die Ersatzwohnung in R._____ am 5. Dezember 2013, d.h. fast gleichzeitig, wie er - per Ende November 2013 - aus der Wohnung in V._____ auszog. Er musste somit im Zeitpunkt dieses Auszugs den Entschluss der Ersatzbeschaffung bereits gefasst haben, was gemäss BGE 143 II 233 E. 2.4 S. 236 f. ausreicht. Den Kaufvertrag für die neue Wohnung schloss er Ende Februar 2014 ab und zog bereits einen Monat später dort ein. Dass man nicht sogleich am Tag des Kaufvertrags in die neue Wohnung einziehen kann, ist alltäglich. Es wäre wirklichkeitsfremd, zu verlangen, dass der Kauf der neuen, der Verkauf der alten und der Umzug von der alten in die neue Wohnung praktisch gleichzeitig hätten stattfinden müssen.

In der Realität muss man ja immer Käufer bzw. Verkäufer finden, die Finanzierung sicherstellen, die Verträge aushandeln und abschliessen. Der Verkäufer muss die Wohnung noch räumen und reinigen usw. All das braucht naturgemäss eine bestimmte Zeit. Wesentlich ist, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (BGE 143 II 233 E. 2.4 S. 236 f.; vgl. auch 138 II 105 E. 6.4 S. 110). Hier erfolgten der Verkauf der alten und der Kauf der neuen Wohnung mehr oder weniger parallel, mit wenigen Wochen Unterschied, was dem allgemeinen Lauf der Dinge entspricht. Insgesamt kann die Frist zwischen den Selbstnutzungen an sich als angemessen bezeichnet werden (vgl. dazu: BGE 143 II 233 E. 2.5.2 S. 238).

E. 2.4

Die Vorinstanz ist in der Eventualbegründung ihres Urteils von der Auffassung ausgegangen, die Ersatzbeschaffung sei auch mit Rücksicht auf die kurze Dauer des Bewohnens der Wohnung in V._____ zu verneinen (vgl. E. 2.3 des angefochtenen Urteils).

E. 2.4.1

Gemäss dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist in zeitlicher Hinsicht vorausgesetzt, dass die Ersatzbeschaffung innerhalb angemessener Frist erfolgt. Das ist z.B. dann nicht der Fall, wenn zwischen der Aufgabe des Wohnsitzes und dem Verkauf sieben Jahre Differenz liegen (vgl. dazu BGE 138 II 105 E. 6.1 S. 108 und E. 6.3.2 S. 110).

Dagegen ist nicht notwendig, dass der Eigentümer das Objekt während der ganzen Besitzesdauer selbst als Hauptwohnsitz bewohnt (BGE 143 II 233 E. 2.5.2 S. 238). Eine Mindestwohndauer im verkauften Objekt ist nicht vorausgesetzt: Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG regelt die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung von Wohnliegenschaften in Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen, ohne den Kantonen einen Spielraum zu belassen. Insbesondere besteht hinsichtlich der Mindesthaldedauer ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Der genannten Bestimmung kann keine Frist von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung entnommen werden, ebenso wenig wie die Möglichkeit für die Kantone, eine solche Mindestfrist in ihrem Recht vorzusehen (ebenda E. 3.1 S. 239).

Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuerpflichtige Person ihr ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Nicht erforderlich ist, dass das veräusserte Grundstück ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln (dort E. 2.4 S. 236 f.).

Für die Begründung des Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist. Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr postuliert. Die Absicht, einen Ort später (aufgrund veränderter nicht mit Bestimmtheit voraussehender Umstände) wieder zu verlassen, schliesst eine Wohnsitzbegründung nicht aus. Die Absicht dauernden Verweilens muss nur im Moment der Begründung eines Wohnsitzes bestanden haben (a.a.O. E. 2.5.2 S. 238, m.w.H.).

E. 2.4.2

Erforderlich ist hier also zuerst einmal, dass der Beschwerdeführer in V._____ Hauptwohnsitz begründete, was das Verwaltungsgericht für die Zeitspanne zwischen dem 1. April 2013 und dem 30. November 2013 festgestellt hat.

Damit ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt einen Wohnsitz begründet, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird, wird als Mindestdauer üblicherweise ein Jahr postuliert (vgl. oben E. 2.4.1). Ob der Hauptwohnsitz in V._____ im Hinblick auf den hier zu beurteilenden Steueraufschub lange genug dauerte, muss hier aber so oder so nicht weiter erörtert werden. Der Beschwerdeführer hinterlegte nämlich in der Übergangsphase zwischen Kauf und Verkauf bzw. Umzug seine Papiere noch vier Monate in W._____, ohne die Wohnung in V._____ inzwischen zu vermieten. Die Vorinstanz hat dazu - wie schon das

Spezialverwaltungsgericht vor ihr - festgehalten, dass der Beschwerdeführer nicht deswegen in W._____ Wohnsitz nahm, weil die Wohnung in R._____ noch nicht bezugsbereit war, sondern weil er zu seiner Lebensgefährtin und in deren Wohnung umzog (vgl. oben E. 2.1). Er nahm als Lediger zunächst in V._____ in einer Junggesellenwohnung Wohnsitz, hernach als Liiertes in W._____ in einer Paarwohnung, um schliesslich als Vater in R._____ in einer Familienwohnung einen dritten Wohnsitz zu begründen (vgl. E. 2.2 des angefochtenen Urteils).

E. 2.4.3

Für das Bundesgericht sind diese vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen verbindlich (vgl. oben E. 1.3). Das gilt namentlich für diejenige, wonach die Wohnsitznahme in W._____ nicht in Zusammenhang damit stand, dass das neue Eigenheim noch nicht bezugsbereit war oder dass an einem neuen Arbeitsort bzw. der Nähe eines solchen zunächst eine Mietwohnung bezogen werden musste, bis das Ersatzobjekt bezugsbereit wäre. Das Gewicht dieses Umstands wird noch dadurch verstärkt, dass die V._____er Wohnung schon früher nach ihrem Erwerb für lange Zeit nur als Zweitwohnung genutzt worden war, weshalb die Rückkehr zu dieser Nutzungsart (neue Hauptwohnung in W._____, Zweitwohnung in V._____) nahelag.

Es verstösst nicht gegen Bundesrecht, wenn das Verwaltungsgericht aufgrund dieser Feststellungen den rechtlichen Schluss gezogen hat, dass die Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung unter den spezifischen Umständen des Einzelfalls nicht erfüllt sind und der Steueraufschub verweigert werden muss. Mit der Weiternutzung als Zweitwohnung, nachdem schon ursprünglich diese Nutzungsart im Vordergrund stand, sind die Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 3 lit. e nicht erfüllt, vielmehr ist eine erneute Umfunktion in den ursprünglichen Nutzungszweck als Zweitwohnung anzunehmen, wenn die zwischenzeitliche Wohnsitznahme in W._____ nicht mit der Ersatzbeschaffung in Zusammenhang stand.

E. 2.5

Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, vermag nicht zu überzeugen.

E. 2.5.1

Im Wesentlichen macht er geltend, aufgrund nicht vorhersehbarer Umstände (Schwangerschaft seiner Lebenspartnerin) sei er aus familiären Gründen gezwungen worden, sich neu zu orientieren. Er habe seinen Wohnsitz aus einleuchtenden Motiven nach W._____ verlegt, als Folge seiner subjektiven Zwangslage (vgl. dazu schon oben E. 2.2). Dabei habe es sich aber um eine bloss zwischenzeitliche Drittwohnung im Zuge einer von Anfang an geplanten Veräusserung der bisherigen Wohnliegenschaft zwecks Ersatzbeschaffung gehandelt.

Damit gelingt es dem Beschwerdeführer aber nicht, die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen, wie das mit Blick auf Art. 105 BGG erforderlich wäre, damit sie für das Bundesgericht nicht verbindlich wäre (vgl. oben E. 1.3). Auch nennt er keine Gründe, wieso er die Wohnung in V._____ nach der Anmeldung in W._____ per 1. Dezember 2013 als Zweitwohnung nutzte und erst Monate später veräusserte. Ebenso wenig liefert er eine plausible Erklärung, wieso er bei angeblich von Anfang an geplantem Wechsel der Wohnstätten von V._____ nach R._____ seinen Wohnsitz per 1. Dezember 2018 nach W._____ ummeldete.

E. 2.5.2

Der Beschwerdeführer verweist im Übrigen auf eine Lehrmeinung, wonach ein Steueraufschub unter Umständen gewährt werde, wenn das bisherige Eigenheim bei auswärtigem Aufenthalt noch während bis zu einem Jahr zwischenvermietet werde (MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Rz. 11 zu § 98). Weil er die Liegenschaft nicht vermietete, sondern sich selbst darin aufhielt und dafür den Eigenmietwert versteuerte, schliesst der Beschwerdeführer, dass er erst recht Anspruch auf einen Steueraufschub habe.

Dem ist zu entgegnen, dass ein Steueraufschub bei Zwischenvermietung die Ausnahme darstellt; bei der vorliegend zu beurteilenden Zwischennutzung der veräusserten Liegenschaft als Zweitwohnung verhält es sich nicht anders. Erforderlich sind in beiden Fällen besondere Umstände, um eine Ersatzbeschaffung zu rechtfertigen. Solche Ausnahmeumstände sind hier nach den Feststellungen der Vorinstanz nicht gegeben.

E. 2.6

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.