

BGer 9C 614/2022 vom 20. Januar 2023

Bundesgericht, 2023-01-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_614_2022

FR: TF 9C 614/2022 du 20 janvier 2023

IT: TF 9C 614/2022 del 20 gennaio 2023

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Angefochten ist der Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des Grundstückgewinnsteuerrechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Die Steuerpflichtigen sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 lit. a BGG, Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], § 214 StG /ZH). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

E. 2.1.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 3 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

E. 2.1.2

Die Steuerpflichtigen nennen die angebliche Verletzung verschiedener Verfassungsnormen. Soweit sie einen Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 24 BV) geltend machen, so fehlen hierzu verfassungsbezogene Ausführungen und/oder eine qualifizierte Begründung (Art. 106 Abs. 2 BGG). Darauf ist nicht weiter einzugehen.

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich

unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2.1

Im vorliegenden Fall ist der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt, soweit relevant, unbestritten. Auszugehen ist von Folgendem (E. 2.2.2 angefochtenes Urteil) : Die Steuerpflichtigen hätten vom 1. März 2011 bis zum 20. August 2016 (d.h. rund fünf Jahre und fünf Monate) gemeinsam in ihrer Eigentumswohnung an der Strasse D. _____ gewohnt. Aufgrund ehelicher Konflikte habe die Ehefrau (zusammen mit den beiden schulpflichtigen Kindern der Eheleute) in der Folge ihren Wohnsitz vorübergehend nach Spanien und der Ehemann ab 30. September 2016 nach X. _____ verlegt, bevor die Eheleute im Juni 2017 wieder zusammengefunden hätten und eine gemeinsame Mietwohnung an der Strasse F. _____ in U. _____ und im Februar 2020 ihre am 31. Mai 2019 neu erworbene Eigentumswohnung an der Strasse E. _____ bezogen hätten. Entsprechend hätten sie rund zehn Monate getrennt (vom 20. August 2016 bis Juni 2017) und rund zwei Jahre (vom Juni 2017 bis 31. Mai 2019) gemeinsam in einer Mietwohnung gelebt. Die Wohnung an der Strasse D. _____ sei ab dem Juni 2016 zur Vermietung ausgeschrieben gewesen und mit Mietvertrag vom 25. Januar 2017 per März 2017 auf unbestimmte Zeit fremdvermietet worden. Die Wohnung sei erst nach der Kündigung des Mietvertrags per 31. Januar 2019 zum Verkauf ausgeschrieben und am 16. Mai 2019 tatsächlich verkauft worden. Entsprechend sei die Wohnung an der Strasse D. _____ (d.h. rund zwei Jahre und zwei Monate), bis zum Verkauf, fremdvermietet gewesen.

E. 2.2.2

Umstritten ist insbesondere der Zeitpunkt der Verkaufsabsichten und Verkaufsbemühungen der Steuerpflichtigen für die Liegenschaft Strasse D. _____ (Verkaufsobjekt), das Vorliegen eines adäquaten Kausalzusammenhangs sowie der Zeitpunkt der Kaufabsichten der Liegenschaft an der Strasse E. _____ (Ersatzobjekt) : Gemäss Vorinstanz sei nicht erklärt, wieso die Steuerpflichtigen es bevorzugt hätten, für längere Zeit Wohnraum an der Strasse F. _____ anzumieten, anstatt das unbefristete Mietverhältnis für ihre frühere Familienwohnung an der Strasse D. _____ zu kündigen. Dies gelte umso mehr, als dass die Steuerpflichtigen gemäss eigenen Angaben zufolge bereits vor ihrem Auszug im August/September 2016 den Verkauf der Liegenschaft Strasse D. _____ geplant hätten. Hätten die Steuerpflichtigen bereits vor dem Wegzug von der Strasse D. _____ ernsthafte Verkaufsabsichten verfolgt, hätten sich ihre Verkaufsbemühungen kaum über einen derart langen Zeitraum hingezogen (E. 2.2.5 angefochtenes Urteil). Die Steuerpflichtigen machen hierzu geltend, dass sie die Mieter bereits bei Übergabe der Mietsache auf ihre Verkaufsabsichten hingewiesen hätten. Auch seien die Verkaufsabsichten aus einem E-Mail vom 2. Oktober 2017 an einen Makler klar ersichtlich und belegt. Ein weiterer belegmässiger Nachweis, dass der Erwerb von Wohneigentum und die Ersatzbeschaffung angestrebt gewesen sei, könne naturgemäss nicht erbracht werden. Die Verkaufsabsicht sei indes aufgrund der bisherigen Wohnsituation der Steuerpflichtigen, sie würden seit 2001 ununterbrochen im Wohneigentum in der Stadt U. _____ leben, und der Tatsache, dass sie nicht zurück in die Strasse D. _____ zogen, zu vermuten (Ziff. 3.2.7 Beschwerde; vgl. mehr hierzu unter E. 3.3).

E. 3.1

Die Grundstücksgewinnsteuer wird aufgeschoben bei der Veräusserung einer "dauernd und ausschliesslich selbst genutzten" Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert "angemessener Frist" zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz bzw. im Kanton verwendet wird (sog. Ersatzbeschaffung; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, inhaltsgleiche Bestimmung im Kanton Zürich § 216 Abs. 2 lit. i StG /ZH).

E. 3.1.1

Gemäss vorinstanzlichen Ausführungen seien die oben erwähnten gesetzlichen Voraussetzungen zur Geltendmachung der Ersatzbeschaffung, namentlich der "angemessenen Frist" und der "dauernden Selbstnutzung", infolge Wegzugs und Fremdvermietung auf unbestimmte Zeit an Dritte nicht eingehalten. Da für die Ersatzbeschaffung mehr als zwei Jahre (ab Wegzug im Herbst 2016 bis zum Mai 2019) vergangen seien, müsse im Einzelfall geprüft werden, ob zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang bestehe; vorliegend sei dieser unterbrochen (E. 2.2.3 angefochtenes Urteil).

E. 3.1.2

Im Gegensatz dazu machen die Steuerpflichtigen geltend, es lägen alle Voraussetzungen zur Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung vor. Insbesondere zur Beurteilung des adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen Aufgabe und Wiederaufnahme der Selbstnutzung sei weiter der Zeitpunkt, in welchem die Steuerpflichtigen den Verkaufsentschluss gefasst hätten, wesentlich. Die Steuerpflichtigen hätten die Mieter bereits bei Übergabe der Mietsache, also im Frühjahr 2017, auf ihre Verkaufsabsichten hingewiesen, woraus ihre damals bereits bestandenen Verkaufsabsichten klar hervorgehen würden und belegt seien (Ziff. 3.2.7 Beschwerde).

E. 3.2

Folglich ist einzig strittig, ob der Ersatzbeschaffungstatbestand von § 216 Abs. 2 lit. i StG /ZH resp. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG vorliegt, der es ermöglicht, die Besteuerung des Grundstücksgewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft aufzuschieben. Dabei konzentriert sich der Streit auf zwei von mehreren für den Steueraufschub aufgestellten Tatbestandsvoraussetzungen: Es ist strittig, ob die veräusserte Liegenschaft noch als "dauernd selbstbewohnt" gelten kann und ob die Ersatzbeschaffung "innert angemessener Frist" erfolgte. Namentlich nicht strittig ist die Berechnung des Umfangs resp. die Höhe des zu besteuernenden oder aufzuschiebenden Grundstücksgewinns.

E. 4

Der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" ("ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur", "ha servito durevolmente e esclusivamente all'uso personale del contribuente") ist bundesrechtlich geregelt und unterliegt der vollen bundesrechtlichen Kognition (BGE 143 II 233 E. 2.3, in: ASA 85 675 = StE 2017 B 42.38 44 = RDAF 2017 II 553; 141 II 207 E. 2.2.4 f. m.w.H.; Urteil 2C_70/2017 vom 28. September 2017 E. 4.2).

E. 4.1

Unter den Begriff fällt einzig der Hauptwohnsitz. Ein sekundäres Domizil (so etwa ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, ein Objekt für die Dauer eines auswärtigen

Wochenaufenthalts) erfüllt die dauernd ausschliessliche Selbstnutzung nicht (BGE 143 II 233 E. 2.3 m.w.H.; 138 II 105 E. 6.3.1). Eine Mindestwohndauer im Verkaufsobjekt ist nicht vorausgesetzt (BGE 143 II 233 E. 2.6 und E. 3.1; Urteil 2C_347/2018 vom 24. Januar 2019 E. 2.4.1). Vorliegend ist unbestritten, dass die Steuerpflichtigen im veräusserten Objekt ihren Hauptwohnsitz hatten (insb. während der Periode vom 1. März 2011 bis zum August 2016).

E. 4.2

Grundsätzlich schliesst eine Selbstnutzung eine Fremdnutzung durch Vermietung aus. Ausnahmsweise stösst eine kurze zwischenzeitliche Fremdnutzung das Kriterium der Selbstnutzung aber nicht um (BGE 143 II 233 E. 2.4; Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3; FELIX RICHNER, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, ZStP 3/2010 S. 213, S. 202 f.). Grundsätzlich muss allerdings auch im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, das Verkaufsobjekt selbstbewohnt sein. Damit das Kriterium der dauerhaften Selbstnutzung erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befinden. Ausnahmsweise dürfen die beiden Wohnstätten aber auch durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, so z.B. infolge Bau oder Umbau des Ersatzobjekts. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (BGE 143 II 233 E. 2.4; SILVIA HUNZIKER/MORITZ SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N. 134 zu Art. 12 StHG ; SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Margraf/Hunziker/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, N. 99 zu § 7). Bei einer mehr als zweijährigen Fremdvermietung einer Wohnliegenschaft vor dem Verkauf entschied das Bundesgericht allerdings, dass das Erfordernis der "dauernden Selbstnutzung" nicht mehr gegeben ist (Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3). Auch ist die "dauernde und ausschliessliche" Selbstnutzung in gleicher Weise beim Verkaufs- und Ersatzobjekt zu erfüllen (BGE 143 II 233 E. 2.4 in fine; FELIX RICHNER, a.a.O., S. 202).

E. 4.3

Aufgrund des Ausgeführten ist vorliegend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz infolge der über zweijährigen Fremdvermietung, ab März 2017 bis zum Verkauf im Mai 2019, die Tatbestandsvoraussetzung der "dauernden Selbstnutzung" nicht mehr als erfüllt angesehen hat (vgl. zum Sachverhalt E. 2.3 in fine). Das Kriterium des "dauerhaften Selbstbewohnens" war nach Wegzug der Steuerpflichtigen (im Herbst 2016), Ablauf der zweijährigen Fremdvermietung sowie infolge der Nichtwiederaufnahme des Selbstbewohnens in der veräusserten Liegenschaft durch die Steuerpflichtigen und Bezugs einer neuen Mietwohnung (im Juni 2017) nicht mehr gegeben. Es zeigt sich, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs (im Mai 2019) nicht mehr von der Veräusserung einer "dauernd" selbstgenutzten Wohnliegenschaft gesprochen werden kann. Insgesamt war der Zeitraum zwischen den Selbstnutzungen nicht mehr angemessen (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.4, wonach letztlich entscheidend ist, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist, wobei hierbei in Abgrenzung zur "angemessenen Frist" vom Zeitraum zwischen den Selbstnutzungen zu sprechen ist). Damit kann vorliegend offen bleiben, ob der Entschluss zur Ersatzbeschaffung im Zeitpunkt der Aufgabe des dauernden Selbstbewohnens vorgelegen hat oder nicht (vgl. E. 4.2, E. 2.3 f. und E. 3.3).

E. 4.4

Entsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Ersatzbeschaffung nach § 216 Abs. 2 lit. i StG /ZH für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer als nicht gegeben betrachtet hat.

E. 5

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 6

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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